

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

ABRIL 2006 – NÚMERO 277

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

(Abogada. Máster en Tributación)

Sotero Amador Fernández

(Economista. Máster en Dirección Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR

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

SUMARIO

	Página
TRIBUTACIÓN	
27/2006 El inicio del plazo de prescripción en las transmisiones formalizadas en documento privado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (Luis Alberto Malvárez Pascual)	3
28/2006 La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo (Carmelo Lozano Serrano)	57
29/2006 Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico (Feliciano Casanova Guasch)	97
30/2006 Los tipos diferenciados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el sistema especial de pago. El caso del Ayuntamiento de Madrid (Fernando Serrano Antón)	155
31/2006 Condena por delito fiscal a un asesor (Miguel Wert Ortega)	167
CONTABILIDAD	
32/2006 Costes de agencia, discrecionalidad contable directiva y mecanismos internos de control: un análisis para la gran empresa española (Félix López Iturriaga y Paolo Saona Hoffmann)	179
33/2006 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda (Inmaculada de Benito Cámara y José Tovar Jiménez)	221
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	253

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

ESTUDIOS FINANCIEROS

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

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

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.A.

- IMPRIME:

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

- ISSN: 1138-9613

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 125,00 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.

2.º Comentarios y Casos prácticos.

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 182,70 € (IVA no incluido)

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

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

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

© 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.

LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL*Profesor Titular de Derecho Financiero.**Universidad de Huelva***Extracto:**

EN contra de la creencia generalizada, la norma específica sobre el inicio de la prescripción que, en los casos de transmisiones formalizadas en documentos privados, establece el artículo 50.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no supone una excepción al principio general de *actio nata* que rige en esta materia en virtud de la LGT. En realidad, en estos casos la cuestión litigiosa se centra en la determinación del momento en que se entiende transmitida la propiedad, para lo que se aplicarán las reglas del Derecho privado, salvo las excepciones expresamente contempladas en el artículo 7 de dicha ley. Así, la fecha del otorgamiento del documento privado no se considera probada por su constancia en el mismo, aunque puede corroborarse por cualquier medio admitido en Derecho. Además, en virtud de la teoría del *título* y el *modo*, que rige en nuestro sistema jurídico, es necesaria también la prueba de la entrega del bien objeto del contrato. Sólo desde que se acredite la concurrencia de ambos aspectos se puede considerar realizado el hecho imponible y devengado el tributo. La fecha así establecida se tendrá en cuenta a todos los efectos, incluido el inicio del cómputo de la prescripción.

Si no es posible probar tal fecha, se admite la eficacia del documento frente a la Hacienda Pública desde que concurren las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, las circunstancias determinadas en dicho precepto tan sólo permiten acreditar la certeza sobre la existencia del acuerdo de voluntades, debiéndose probar por otros medios que ha operado la entrega del bien. Por tanto, si en estos casos no se acredita la tradición no puede iniciarse el plazo de prescripción, pues difícilmente puede darse este efecto sin que previamente se haya realizado el hecho imponible. La fecha de la transmisión así determinada se aplicará a todos los efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En realidad el señalado artículo 1.227 resulta aplicable no sólo en dicho impuesto, sino en todos aquellos tributos en los que de la fecha de la transmisión derive algún efecto relevante. En cualquier caso, también es posible la prueba de la transmisión mediante otras circunstancias diferentes a las expresamente determinadas en dicha norma. Normalmente, la prueba tendrá carácter indirecto y se derivará de un conjunto de indicios que permitan advenir no sólo la existencia del documento en una fecha cierta sino también la transmisión de la posesión del bien al adquirente.

Sumario:

1. Medios para evitar el fraude fiscal consistente en la celebración de transmisiones patrimoniales en documento privado al objeto de ganar la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
2. Las normas específicas sobre el inicio del cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
 - 2.1 El hecho imponible y el devengo del impuesto. Consecuencias sobre el inicio del plazo de prescripción.
 - 2.2. Las reglas sobre el inicio del cómputo de la prescripción según el modo en que se documente la transmisión a la luz del principio de *actio nata*.
 - 2.3 La naturaleza jurídica del artículo 50.2 de la LITP y AJD.
 - 2.4. La aplicación de la fecha establecida para el inicio del cómputo de la prescripción para la determinación de otros efectos tributarios.
3. La eficacia de los documentos privados frente a terceros y el inicio de la prescripción tributaria.
 - 3.1. Consecuencias de la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios.
 - 3.2. Análisis de las circunstancias mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil en su aplicación en el ámbito tributario.
 - 3.2.1. La incorporación o inscripción en un Registro público.
 - 3.2.2. La muerte de cualquiera de los que firmaron el documento.
 - 3.2.3. La entrega a un funcionario público por razón de su oficio.
 - 3.3. La eficacia frente a la Hacienda Pública de los documentos privados mediante la prueba de circunstancias distintas a las señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil.
 - 3.3.1. La admisibilidad de la prueba.
 - 3.3.2. El objeto de la prueba: conocimiento por el tercero o certeza de la existencia del documento.
 - 3.3.3. El resultado de la prueba: circunstancias distintas de las contenidas en el artículo 1.227 que presuponen la existencia del documento.

1. MEDIOS PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL CONSISTENTE EN LA CELEBRACIÓN DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES EN DOCUMENTO PRIVADO AL OBJETO DE GANAR LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

Es muy habitual que las transmisiones de bienes y derechos se documenten privadamente, formalizándose con posterioridad en un documento público ¹. La determinación de la fecha en que se considera consumado el negocio jurídico y transmitido el dominio resulta a veces una tarea compleja. No obstante, la determinación de la fecha en la que tiene lugar la transmisión es determinante de la producción de múltiples efectos en relación con el Impuesto sobre Transmisiones, que tiene como objeto de gravamen precisamente la transmisión realizada.

La misma tarea es esencial en relación con otros tributos que se devengan también como consecuencia de la transmisión patrimonial, como sucede con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo tipo de gravamen viene determinado por el número de años en los que el terreno transmitido haya estado en el patrimonio del vendedor. También será determinante de la producción de numerosos efectos en relación con aquellos tributos en cuyo hecho imponible se incluye alguna manifestación de riqueza relacionada con la tenencia del bien o su transmisión. En los impuestos directos que gravan la ganancia patrimonial que pueda derivarse de la transmisión, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, será determinante del período impositivo en el que haya obtenido la renta correspondiente, lo que condiciona el valor de transmisión y la normativa aplicable ². Del mismo modo, la determinación de la fecha de la transmisión produce importantes consecuencias en otro tipo de impuestos que gravan de forma periódica la titularidad o la mera tenencia de determinados bienes, como pueden ser el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto

¹ Una primera cuestión no exenta de dificultad es la propia distinción entre documento público y privado. El artículo 1.216 del Código Civil establece que «son documentos públicos los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley». No obstante, no se establece un concepto de documento privado, que ha de deducirse de forma residual de la definición anterior. Dicha cuestión se trata en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», Civitas, *REDF*, n.º 3, julio/septiembre de 1974, pág. 528. También puede consultarse MENDO CARMONA, C.: «Consideraciones sobre el concepto de documento privado», *Signo*, n.º 3, 1996, págs. 11 a 24.

² Podemos citar, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la STS de 24 de junio de 2005, en la que se admite operada la transmisión de unos inmuebles mediante la prueba de la fecha que consta en un documento privado, lo que permite incluir el incremento del patrimonio en el período correspondiente a tal fecha y, como consecuencia de ello, la aplicación de la exención por reinversión.

sobre Vehículos de Tracción Mecánica ³. En estos dos últimos tributos locales la fecha de la transmisión determina el sujeto pasivo, pues éste se define en virtud del titular dominical del bien o derecho, de tal modo que el adquirente deberá ser objeto de las liquidaciones periódicas a partir del período impositivo siguiente al de su adquisición. Incluso en las contribuciones especiales puede tener relevancia, lo que sucederá cuando quien figure como contribuyente en el expediente haya realizado la transmisión antes de su aprobación y, en consecuencia, del nacimiento de la obligación tributaria ⁴.

Como se puede observar, la fecha en que ha tenido lugar la transmisión patrimonial determina la producción de numerosos efectos en relación con diversos tributos, así como el régimen jurídico aplicable en cada caso. Puede ocurrir que un determinado impuesto no exista en la fecha en la que se celebró el negocio de transmisión en el documento privado o, al contrario, cuando se ha producido la elevación a documento público. Por tanto, la determinación de la fecha de la transmisión o, en su caso, de la fecha en que el documento tiene eficacia frente a la Hacienda Pública puede dar lugar a una variación importante de la cuota tributaria a satisfacer, o incluso puede condicionar la propia existencia de la deuda en tributos diversos.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales esta cuestión ha sido objeto de una atención especializada por parte del legislador. Si el plazo de prescripción de las transmisiones formalizadas en documento privado se contase desde la fecha de su otorgamiento, el fraude fiscal sería fácil de consumar, dada la propia privacidad de tales documentos, por lo que la Hacienda Pública quedaría indefensa frente a tales comportamientos. Así, siendo real la fecha que consta en el propio documento, sería suficiente para ganar la prescripción en dicho impuesto con esperar cuatro años y un mes desde la celebración del contrato privado para el otorgamiento del correspondiente documento público. Además, en estos casos no existe certeza sobre la veracidad o falsedad de la fecha que consta en el documento, pues resulta sencillo fijar una fecha anterior a aquella en que realmente se ha celebrado el negocio al objeto señalado de ganar la prescripción de la obligación tributaria derivada del Impuesto sobre Transmisiones. Precisamente, es éste el efecto que se pretende conseguir en muchas ocasiones mediante la documentación de una transmisión patrimonial en un contrato privado, que sólo se eleva a escritura pública cuando se considera, a juicio del obligado tributario, que ha transcurrido el plazo de prescripción de los impuestos que gravan la transmisión.

Para evitar esta modalidad de fraude tributario la normativa ha previsto diversas medidas. Las medidas administrativas de comprobación han tenido poca efectividad, dada, precisamente, la privacidad de tales documentos, que normalmente no se manifiestan a los terceros. La ineficacia de la comprobación administrativa para detectar las transmisiones documentadas en un contrato privado ha motivado, desde hace más de un siglo, que se haya pretendido luchar contra este tipo de fraude a través de normas de carácter preventivo ⁵.

³ En este último impuesto se plantea el problema de la escasa relevancia del documento privado de compraventa, en la medida en que el sujeto pasivo se define como aquel que aparezca en el permiso de circulación, lo que da lugar a una problemática distinta, al existir una contracción entre dos pruebas, la que deriva del Registro y la del documento privado de compraventa.

⁴ *Id.* la STS de 20 de junio de 1997 que confirma la STSJ de las Islas Baleares de 17 de septiembre de 1991.

⁵ El TS, en diversas sentencias, ha hecho un repaso de las distintas medidas que la legislación ha incorporado a los efectos de prevenir la evasión tributaria descrita. Podemos citar, entre otras, las SSTs de 29 de noviembre de 1995 y 5 de diciembre de 1998.

El establecimiento de normas específicas sobre el inicio del cómputo de la prescripción en los casos en los que la transmisión se realice en un documento privado es una de las medidas clásicas previstas expresamente para la consecución de tal objetivo. Tales reglas específicas se contienen actualmente en el artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, LITP y AJD). No obstante, el mismo texto normativo incorpora otras medidas para conseguir este mismo fin. Aunque nuestro trabajo se centra en el estudio del *dies a quo* para el cómputo de la prescripción en estos casos, sólo se podrá llegar a una comprensión global de tales normas especiales en materia de prescripción si se analiza el contexto en el que se insertan, mediante el estudio de todas las disposiciones que comparten el mismo objetivo.

Una de las medidas aplicadas con eficacia en la lucha contra el fraude descrito ha consistido en la negación de cualquier eficacia jurídica a los documentos privados en tanto que no se satisfaga el impuesto. Ello se ha concretado en una obligación de los Tribunales, Oficinas y Registro Públicos de no reconocer ningún efecto a tales documentos, ni dar curso a las demandas, acciones o peticiones que se funden en los mismos hasta que el impuesto no sea satisfecho. En este sentido, el artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre, determinó que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá, ni surtirá efecto en Tribunal, Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria».

No obstante, la negación de cualquier efecto al documento privado como consecuencia del impago de impuestos puede suponer la colisión con otros principios y derechos protegidos en nuestra Constitución. Así, la incorporación a este precepto del término «tribunal» dio lugar a que el Tribunal Constitucional declarara la inconstitucionalidad de tal norma en la STC 141/1988, de 12 de julio, pues la limitación del derecho de acceso a los tribunales contradecía el derecho a la tutela judicial efectiva. La medida señalada podía afectar al derecho a la acción y al derecho a la defensa mediante la aportación de una prueba documental, lo que suponía la desnaturalización del ejercicio de la función jurisdiccional y el falseamiento del resultado del proceso, haciéndolo depender de la regularidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de una de las partes. El Tribunal señaló, además, que el mismo objetivo podría lograrse por otros medios menos restrictivos en relación con el derecho fundamental señalado, entre los que cabría incluir la simple obligación por parte del Juez de comunicar a la Administración tributaria la existencia del documento sin liquidar. Como consecuencia de la mencionada sentencia, el legislador introdujo una pequeña modificación en la normativa del Impuesto, al objeto de adaptarse al pronunciamiento del Tribunal. Para ello fue suficiente con la eliminación únicamente del término «tribunal», señalándose expresamente la obligación de los juzgados y tribunales de remitir a los órganos administrativos competentes una copia de los documentos necesarios para permitir la liquidación del impuesto ⁶. Por tanto, se adopta la medida que el Tribunal Constitucional había recomendado por ser menos gravosa para

⁶ Así, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (art. 25), modificó el artículo 57.1 de la Ley del Impuesto, redacción que ha sido asumida íntegramente por el Texto Refundido de 1993, cuyo artículo 54.1 dispone que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación».

los ciudadanos, aunque en relación con las Oficinas y los Registros públicos la redacción original no se ha modificado.

Con un objetivo similar, de favorecer el pago espontáneo del impuesto, el artículo 53 de la LITP y AJD prohíbe la entrega de los bienes a una persona distinta de su titular sin que previamente se acredite el pago del impuesto. Dicho precepto determina que «los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice».

En diferentes textos normativos, por su parte, había establecido un recargo cuando las transmisiones de bienes inmuebles se formalizaran en un documento privado, que ha estado vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 32/1980, de 21 de junio, y que suponía la aplicación de un tipo superior en estos casos. Así, por ejemplo, el artículo 72 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, señaló que «en las transmisiones de bienes inmuebles y Derechos Reales que se formalicen por documentos privados se recargará la cuota líquida en un 20 por 100». No obstante, aunque esta norma partía de una presunción de defraudación, la doctrina ha considerado que el fraude que se pretendía atajar era el que tenía que ver con la valoración de los bienes ⁷.

El legislador también ha configurado el deber de información sobre los terceros como un mecanismo para evitar el fraude descrito. Para la corrección de los comportamientos a través de la labor investigadora es esencial la información que aporten los terceros que puedan tener conocimiento de las transmisiones realizadas. A estos efectos, destaca el deber que acabamos de señalar en relación con los juzgados y tribunales ⁸, así como con los Notarios ⁹, siendo igualmente de aplicación las reglas generales establecidas en esta materia en la LGT.

⁷ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental...», *op. cit.*, pág. 532, ha señalado que «la razón más poderosa que ha movido al legislador tributario a establecer el tratamiento desfavorable para los supuestos en que los contratos se realicen en documentos privados ha sido evitar el fraude. El legislador ha presumido que en los documentos públicos, por ser tales, se pone de manifiesto el verdadero valor de los bienes y derechos objeto del contrato, lo cual es una ingenuidad insostenible, y que en los documentos privados existe siempre una ocultación, al menos parcial, de tal valor».

⁸ Recordemos que el inciso final del artículo 54.1 de la LITP y AJD dispone que «los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación». Además, el artículo 52 del mismo texto legal ha señalado que «los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones».

⁹ A estos efectos, el artículo 52 de la LITP y AJD establece un deber específico de los Notarios de comunicación de todos aquellos datos que pudieran ser relevantes para el conocimiento de las transmisiones realizadas. En concreto, dicho precepto señala que «los Notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que determine el Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Asimismo, consignarán en los documentos sujetos entre las advertencias legales, y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a transmisiones que de ellos se hubiera realizado, y las responsabilidades en que incurran en el caso de no efectuar la presentación. Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la LGT».

Otra medida que pretende el mismo objetivo preventivo es la equiparación entre los expedientes de dominio y actas de notoriedad, y las transmisiones patrimoniales ¹⁰. Esta equiparación sólo se producirá, evidentemente, en los casos en que no se acredite el pago de los correspondientes impuestos. Esta norma introduce un «hecho imponible complementario o subrogatorio», que es un mecanismo que con frecuencia se utiliza en las normas tributarias para luchar contra la evasión y elusión fiscal. Junto al hecho imponible del impuesto se configura como presupuesto de hecho una determinada situación que normalmente es utilizada para consumir la elusión fiscal, aunque en este caso no se trata de otro negocio jurídico sino de un determinado cauce procedimental. En efecto, los expedientes de dominio y actas de notoriedad no dan lugar a ninguna transmisión, sino que producen efectos declarativos de la existencia previa del derecho dominical con el objeto de permitir su inscripción registral. Se trata del cauce establecido para adecuar las inscripciones registrales a la realidad de hecho mediante la reanudación del tracto sucesivo o la inmatriculación de fincas. No obstante, puede ser el medio para legalizar antiguas ocultaciones, que de este modo accederían al Registro de la Propiedad ¹¹. De ahí que se equiparen a los actos traslativos de la propiedad a efectos de la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones ¹².

Sin embargo, pese al tenor literal del inciso final del artículo 7.2 c) de la LITP y AJD, algún tribunal ha considerado que dicho precepto no imposibilita la aplicación de las normas sobre prescripción referidas a los documentos privados. De aplicarse esta tesis, dicho precepto debería coordinarse con lo dispuesto con carácter general en materia del inicio del cómputo de la prescripción cuando la transmisión se refleje en un documento privado, por lo que no supondría una excepción. En esta línea, cuando en el expediente de dominio se aporten documentos en los que el interesado funde su derecho dominical, el hecho imponible del tributo no surge con la resolución del expediente en aplicación del señalado artículo 7.2 c), sino que viene dado por la transmisión patrimonial reflejada en dichos documentos, siendo de aplicación a efectos del cómputo de la prescripción las normas que determinan la fecha que debe asignarse a los documentos privados. En último caso, se debería tener en cuenta la fecha del día en que los documentos privados sean presentados en el Juzgado con el escrito de iniciación del expediente de dominio. En consecuencia, también en este caso se aplicarían las reglas generales relativas a los documentos privados. Por tanto, en sentido estricto el artículo 7.2 c) de la LITP y AJD sólo resultará aplicable en los casos de expedientes de dominio en los que no haya existido la aportación de documentos privados ¹³.

¹⁰ El artículo 7.2 de la Ley señala que «se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: c) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación».

¹¹ Así lo señala la STS de 29 de noviembre de 1995.

¹² Esta equiparación no sólo resulta aplicable en el ámbito del Impuesto de Transmisiones. También se estableció en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el artículo 515 de la Ley de Régimen Local de 1955, si bien desapareció a partir de la Ley de Bases de 19 de noviembre de 1975 y el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (*vid.* la STS de 21 de noviembre de 1994, FJ 3.º).

¹³ En este sentido, la STSJ de Madrid de 27 de octubre de 1995 ha señalado en su FJ 2.º lo siguiente: «... si en el expediente de dominio el interesado ha aportado documentos en los que funda su derecho serán de aplicación a efectos de prescripción las normas que determinan la fecha que debe asignarse a los documentos privados, sin que ello suponga vaciar de contenido la norma sobre prescripción contenida en el artículo 7.2 c) pues la misma será aplicable en aquellos otros casos de expediente de dominio en el que no haya existido aquella aportación de documentos».

Finalmente, el artículo 9.2 de la LITP y AJD establece otra medida que en caso de aplicarse podría dar solución a muchas de las cuestiones que vamos a plantear en nuestro trabajo. En este sentido, dicho precepto establece la responsabilidad subsidiaria de los funcionarios que autoricen el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo, cuando dicha modificación suponga una transmisión gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y no hubiere exigido la justificación de su pago. Por tanto, cuando se pretenda la modificación del sujeto pasivo de un impuesto local como el Impuesto de Bienes Inmuebles como consecuencia de una transmisión, el funcionario competente deberá exigir el justificante del pago del Impuesto sobre Transmisiones, debiendo informar al órgano correspondiente en caso de que no se aporte dicho justificante.

2. LAS NORMAS ESPECÍFICAS SOBRE EL INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

2.1. El hecho imponible y el devengo del impuesto. Consecuencias sobre el inicio del plazo de prescripción.

El artículo 7.1 de la LITP y AJD define el hecho imponible del concepto tributario «Transmisiones patrimoniales» señalando que «son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Por su parte, el artículo 49.1 de la LITP y AJD establece que «el impuesto se devengará: a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado»¹⁴.

Entre ambas normas existe una aparente contradicción. El devengo se define por la realización del acto o contrato. No obstante, la perfección de los negocios traslativos de la propiedad no es suficiente para que opere la transmisión de los bienes objeto de los mismos. A estos efectos, el artículo 1.450 del Código Civil dispone que la venta se perfecciona entre comprador y vendedor y será obligatorio para ambas si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hubieran entregado. Por tanto, la perfección de la compraventa se produce cuando se celebra un contrato con un objeto cierto y por un precio asimismo cierto. Ahora bien, la perfección de un negocio jurídico traslativo de la propiedad no determina la consumación de la transmisión, pues en nuestro sistema jurídico para la adquisición y transmisión de la propiedad rige la *teoría del título y el modo*. Para que se produzca la adquisición dominical por cualquiera de los negocios traslativos de la propiedad no basta con la mera existencia del negocio jurídico o *título*, por lo que no es suficiente con que se pruebe la existencia de un acuerdo de voluntades dirigido a tal objetivo. De dicho acuerdo o *título* deriva la facultad del adquirente de exigir del cedente que le entregue y mantenga en la posesión de la propiedad cedida, siendo una obligación personal del cedente, de tal modo que la perfección del negocio jurídico sólo genera obligaciones para los contratantes.

En la doctrina, a favor de esta tesis MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «Preceptiva jurídica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. II, Estudio, pág. 1.595.

¹⁴ La definición del hecho imponible y el devengo ha sido similar en los textos anteriores (art. 7.1 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 y art. 54.1 del Texto de 6 de abril de 1967), por lo que el análisis de la jurisprudencia relacionada con los textos que anteriormente han regulado el impuesto tiene plena validez para la normativa actualmente vigente.

Para que se produzca la transmisión de la propiedad, el acuerdo de voluntades ha de ser acompañado por la entrega de la cosa o *modo*, que consiste en la entrega de la posesión con ánimo de transmitir la propiedad. Por tanto, la tradición de la cosa es un requisito constitutivo de la transmisión dominical, que sólo se consuma si se produce el mecanismo complementario de tradición, ya sea coetáneo o sucesivo a la perfección del propio negocio jurídico, lo que requiere que se produzca el desplazamiento patrimonial y que el adquirente entre en posesión de los bienes objeto del contrato. Sólo desde que se produzca la conjunción de ambos aspectos se puede considerar que se ha producido la adquisición derivativa de la propiedad por parte del adquirente, lo que determinará que la relación trascienda más allá de las partes del negocio, de tal modo que la entrega afecta al resto de los individuos de la sociedad, que tienen la obligación de respetar el derecho constituido. Así lo consagran diversos preceptos del Código Civil. En especial, hemos de referirnos al artículo 609 que establece que «la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición». Por su parte, el artículo 1.095 del mismo cuerpo legal determina que «el acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla. Sin embargo, no adquirirá derecho real sobre ella hasta que le haya sido entregada». Finalmente, el artículo 1.462 señala que «se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador».

Tradicionalmente, la forma más extendida de tradición venía constituida por la «tradición real», que suponía la entrega material o física de la cosa objeto del contrato, regulada en el artículo 1.462.1 del Código Civil. No obstante, las formas de tradición han experimentado un progresivo proceso de espiritualización, de tal modo que se entiende ésta producida cuando medie cualquier acto jurídico que de manera patente entrañe la misma significación de entrega. El modo más habitual de *traditio* en la actualidad está representado por la entrega instrumental mediante el simple otorgamiento de la escritura pública, a la que se refiere el artículo 1.462.2 del Código Civil que señala que «cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario». Del mismo modo, los artículos 1.463 y 1.464 del Código Civil establecen otras formas espiritualizadas de tradición, que se encuadrarían dentro de la categoría de *traditio ficta*, cuya función es facilitar la probanza de la entrega del bien y posibilitar la entrega de la cosa. Además, la jurisprudencia considera que los supuestos recogidos en los mencionados preceptos no constituyen una lista cerrada, de tal forma que producirán el mismo efecto todas aquellas formas, cualquiera que sea su naturaleza, que, de manera contundente e inequívoca revelen que el *tradens* o vendedor ha puesto real y actualmente la cosa a la plena, absoluta y única disposición del *accipiens* o comprador, con evidente intención, por ambas partes, de hacerlo así (*animus transferendi et accipiendi domini*)¹⁵.

Una vez analizado el régimen de la transmisión de la propiedad en nuestro sistema jurídico es más fácil comprender la problemática que se plantea por la definición del hecho imponible y el devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En la medida en que el hecho imponible se define por la transmisión de los bienes y derechos, para que se entienda realizado el presupuesto de hecho del tributo no basta con la celebración de los correspondientes negocios jurídicos traslativos de la propiedad, sino que es indispensable la *traditio*. Si la transmisión se realiza a través de documento público ambos momentos coinciden, pues la documentación de la transmisión en escritura pública permite presumir que ha tenido lugar la entrega del bien a través del

¹⁵ En este sentido, se pronuncia la STS (Sala Primera) de 20 de octubre de 1989.

mecanismo de la entrega instrumental, de tal modo que se entiende producida la transmisión por el mero hecho de su otorgamiento ¹⁶. No obstante, dicha ficción no se produce cuando el negocio jurídico se documenta en un contrato privado. En tal caso, a efectos de que se entienda producida la *traditio* se deberá probar a través de cualquier medio admitido en Derecho que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial transmitido. Por tanto, cuando la transmisión se formalice en un documento privado se ha de acreditar, por un lado, el *título*, pues recordemos que la fecha que consta en el documento privado no tiene eficacia frente a terceros si no se corrobora con otros elementos de prueba y, por otro, el *modo*, pues ha de probarse la «puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador».

Es en estos casos cuando se produce la controversia sobre la realización del hecho imponible y el devengo en el Impuesto sobre Transmisiones, cuestión que ha sido muy discutida en la doctrina y en la jurisprudencia. En gran medida esta materia ha venido determinada por la evolución de la jurisprudencia del TS. Históricamente el Tribunal se posicionó a favor de la que se ha denominado como *tesis consensualista*, en cuya virtud es suficiente con el acuerdo de voluntades para que se realice el hecho imponible y se devengue el tributo. Se considera que el concepto de transmisión es a efectos del Impuesto sobre Transmisiones más amplio que el concepto civil. Si en el campo civil no existe *transmisión* hasta que se produce el concurso del *título* y el *modo*, el impuesto no sólo grava las transmisiones del dominio de bienes, sino cualquier alteración patrimonial, entendiendo el concepto de patrimonio en sentido amplio, incluyendo no sólo los derechos reales sino también los de crédito. En consecuencia, la simple convención determina el devengo del impuesto, se haya producido o no la entrega de la cosa, por lo que el concepto de transmisión incluye también la conclusión de contratos ya perfeccionados, aunque no se hayan aún consumado ¹⁷.

No obstante, desde la sentencia de 26 de diciembre de 1990, el TS ha mantenido con absoluta claridad que para determinar la existencia del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones es necesario, por imperativo de la doctrina del *título* y el *modo*, que el título de compraventa vaya acompañado de la tradición o entrega, en cualquiera de sus manifestaciones ¹⁸.

¹⁶ Vid. la STSJ de Galicia de 25 de marzo de 1996.

¹⁷ Así lo consideró el TS a partir de su Sentencia de 2 de diciembre de 1969, manteniendo el mismo criterio en las SSTs de 2 de junio de 1970, 19 de febrero, 4 y 20 de abril de 1972, 18 de noviembre de 1977, 4 de febrero de 1978 y 11 de mayo de 1990. Así, el FJ 5.º de esta última sentencia es del siguiente tenor: «... si bien en el campo civil no existe "transmisión" hasta que se produce el concurso del título y el modo en el ámbito tributario es diferente la definición de este concepto, dado que el Impuesto grava no sólo las transmisiones del dominio de bienes, sino cualquier alteración patrimonial, entendiendo el concepto de patrimonio en sentido amplio e incorporando, por ende al mismo, no sólo los derechos reales sino también los de crédito».

¹⁸ Además de la sentencia citada de 26 de diciembre de 1990, podemos hacer referencia a las SSTs de 17 de junio de 1994, 23 y 24 de junio, 23 y 27 de octubre y 18 de noviembre de 1995, 2 de febrero, 8 de junio, 6 y 27 de julio y 14 de octubre de 1996, 20 de marzo y 29 de mayo de 1997 y 21 de junio de 1999, entre otras muchas.

En la STS de 17 de junio de 1994 se puede leer lo siguiente: «... Estos dos preceptos (junto con la constante referencia del Texto al término "transmisión", del que, incluso, toma su nombre) llevan inequívocamente a considerar que el hecho imponible está representado por el supuesto de que un determinado bien o derecho pase de un titular a otro, salga de un patrimonio para ingresar en patrimonio distinto, de manera que es ese tráfico de los bienes o derechos lo que queda gravado. En justificación del primitivo Impuesto donde tiene su precedente (derechos reales), se dijo el pasado siglo que era como el "peaje" que cobra el Estado por el pacífico tránsito de los bienes a través de las vías jurídicas que tiene establecidas y lo garantizan. De este modo, desde cualquier perspectiva, el hecho imponible está representado por la

En los tribunales inferiores también ha existido una clara división en torno a ambas tesis. Algunos tribunales superiores de justicia se han posicionado a favor de las *tesis consensualistas* ¹⁹, lo que resulta sorprendente a partir de la mencionada sentencia del TS, pues desde entonces dicho tribunal ha mantenido una línea inequívoca, tal y como ha quedado dicho. No obstante, la mayoría de los tribunales de justicia y órganos administrativos se postulan a favor de exigir la entrega del bien para que se realice el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ²⁰.

También en la doctrina se manifestó el mismo conflicto, que tenía su origen en la tesis que se defendió en relación con el antiguo Impuesto de Derechos Reales, según la cual se consideraba que los contratos sujetos al impuesto producían por sí mismos su devengo, con independencia de la tradición, por lo que el devengo se producía con la concurrencia del consentimiento o perfección del contrato. Durante años se mantuvo esta misma tesis en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sin una base normativa suficiente ²¹. No obstante, posiblemente por la influencia de la jurisprudencia, en la actualidad se admite también en la doctrina con carácter general que para que se produzca el hecho imponible del impuesto se requiere la acreditación de la transmisión, de tal modo que no es suficiente con un acuerdo de voluntades dirigido a tal fin, sino que es imprescindible la conjunción del *título* y el *modo*, mediante la entrega del bien objeto del contrato ²².

transmisión; y donde no hay transmisión, no hay hecho imponible (...). La inexistencia de la tradición exigida por el artículo 609 CC, toda vez que la propiedad se transmite por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, la cual, en ninguna de sus posibles manifestaciones (real, simbólica o instrumental), ha tenido lugar en este caso, impidiendo que la transmisión no llegara a realizarse y, por consecuencia, que surgiera el hecho imponible».

¹⁹ Podemos citar las SSTSJ de Cataluña de 1 de junio de 1999, FJ 3.º y 2 de mayo de 2000, FJ 2.º, así como la STSJ de Navarra de 15 de enero de 1999.

²⁰ En este sentido, las SSTSJ de Castilla y León (Sede de Burgos) de 29 de marzo, FJ 3.º, y 20 de abril de 1999, FJ 4.º y 15 de enero de 2000, FJ 4.º, así como la STSJ de Murcia de 13 de junio de 1996, FJ 2.º, y la STSJ de Las Palmas de 20 de noviembre de 1995, FJ 3.º.

El TEAC ha experimentado también una evolución en su doctrina. En la Resolución de 11 de noviembre de 1993 mantuvo que desde la celebración del contrato se habrá producido una transmisión onerosa de derechos que integra el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de lo que resulta que el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales no se devenga cuando se realiza la transmisión, sino en un momento conceptualmente anterior cual es el de la perfección del acto o contrato. Finalmente, en la Resolución de 12 de enero de 2000, ha asumido con absoluta claridad la doctrina del TS según la cual el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales requiere que junto al *título* se produzca la entrega del bien objeto del contrato o *modo*.

²¹ Entre los autores que defendieron que el devengo se producía con el acuerdo de voluntades destaca VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial», Civitas, *REDF*, núm. 2, 1974. Últimamente, también ha defendido una tesis similar FUSTER ASENCIO, M. C.: *Prescripción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la Transmisión en Documento Privado*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 27, Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 29 y ss., según la cual se exige el impuesto por la mera existencia del título, pero se condiciona al efectivo desplazamiento patrimonial posterior. En el mismo sentido, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 760 y ss. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, 1997, 5.ª edición, págs. 125 y ss. recuerda que en el proyecto de Reglamento del Impuesto el artículo 16.2 se decantaba claramente por la tesis consensualista. No obstante, finalmente dicho precepto desapareció del texto definitivo, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, debido al Dictamen contrario del Consejo de Estado de 20 de abril de 1995, en el que se defiende que la sujeción al impuesto debe producirse sólo cuando se haya producido la tradición.

²² En este sentido, debemos destacar el trabajo de RODRIGO RUIZ, M. A.: «La tradición como requisito del devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, págs. 163 y ss.; GARCÍA GIL, J.

Esta tesis supone la aceptación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales del concepto civil de transmisión. El artículo 7 de la LITP y AJD determina el concepto de transmisión patrimonial sujeta a dicho impuesto. Su contenido fundamental se determina en el apartado 1 A), que hace referencia a «las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Es cierto que en otros apartados del mismo precepto se amplía el concepto mediante la adición de otros supuestos. Así en el apartado 1 B) se incluye «la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas». Por su parte, en el apartado 2 se consideran transmisiones patrimoniales a efectos del impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, los excesos de adjudicación, los expedientes de dominio y las actas de notoriedad, y los reconocimientos de dominio a favor de persona determinada. Es cierto que como consecuencia de estas adiciones el concepto de transmisión a efectos del impuesto es más amplio que el concepto propio del Derecho civil, pero no en el sentido que señaló en su día la jurisprudencia. Estos supuestos deben interpretarse en sus estrictos términos, de tal modo que tan sólo los derechos señalados en el apartado 1 B) y los expedientes jurídicos mencionados en el apartado 2 del artículo 7 de la LITP y AJD pueden generar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones. En ningún caso se puede considerar que el derecho de crédito que surge como consecuencia de una compraventa documentada en un contrato privado, sin acreditarse la correspondiente tradición de los bienes objeto del contrato, puede quedar gravado en dicho impuesto en virtud del señalado artículo 7.1.B), pues no se incluye expresamente entre los derechos de crédito que se equiparan al concepto de transmisión²³. Salvo las especialidades que se establecen en el propio precepto, que responden a objetivos diversos, el concepto de transmisión patrimonial a efectos del impuesto coincide con el concepto civil. En consecuencia, para la realización del hecho imponible del impuesto mediante la transmisión de la propiedad sobre los bienes objeto de un contrato se requiere que se den todos los requisitos que exige el Derecho privado para ello, incluida la entrega de la posesión sobre los mismos.

La definición del devengo en el artículo 49.1 de la LITP y AJD, atendiendo al día en que se realice el acto o contrato gravado, tampoco debe considerarse un obstáculo insalvable para llegar a esta conclusión. Téngase en cuenta que esta definición del devengo afecta no sólo a la transmisión de la propiedad, sino al resto de supuestos que integran el concepto de transmisión patrimonial

L. Y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Editorial DIJUSA, Madrid, 2001, 2.ª edición, págs. 98 y ss.; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, pág. 174; PASCUAL ESTEBAN, J. L. y PASCUAL VEGA, A. M.: *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2004, 3.ª edición, pág. 122; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 277; VV.AA.: *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada*, Coordinado por COLOMER FERRÁNDIZ, Fundación Beneficencia et peritia iuris, Madrid, 2005, pág. 678; EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, «El devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. [Comentario a la Resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1993 (JT 1993, 1685)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1993, Vol. III, Presentación, págs. 969-973.

²³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 175: «El artículo 7 no sujeta la constitución de derechos, sino las transmisiones onerosas de toda clase de derechos. Los únicos créditos, cuya constitución está sujeta son aquellos que aparecen tipificados en el párrafo 2.º del artículo 7 (fianzas, préstamos, arrendamientos...) de lo que se desprende, a contrario que los demás no están sujetos, ya que en el Derecho fiscal no es posible utilizar la analogía para extender el ámbito del hecho imponible por impedirlo la LGT. Cuando se vende en documento privado no se transmite ningún crédito. Se pretende transmitir el dominio de la cosa, pero no se consigue si al contrato no le refrenda (en su virtud transmisiva) la efectiva entrega de la cosa. Y no se transmite ningún crédito, porque el transferente lo que tenía era el pleno dominio de la cosa y no sólo un derecho de crédito. Pero la venta, al tener mutilada la fase de la entrega, sólo genera un derecho de crédito, que no se transmite, sino que nace *ex novo* al mismo tiempo que surge la obligación de entregar la cosa».

onerosa en virtud del artículo 7 de la LITP y AJD, que incluye la constitución de ciertos derechos. Algún autor ha señalado que mientras que no se produzca la entrega existe una condición suspensiva o una limitación que impide que pueda gravarse la transmisión realizada ²⁴. Aunque no comparemos este planteamiento, sí la conclusión. A nuestro juicio, no existen razones técnicas que determinen que el legislador en este supuesto haya definido el devengo al margen del hecho imponible, como ocurre en ciertos tributos por razones de control —v. gr., impuestos especiales—. Por tanto, sólo si se ha producido el hecho imponible es posible que el impuesto se devengue y, en consecuencia, en los casos de transmisión de la propiedad de los bienes no es suficiente con el acuerdo de voluntades expresado en un documento privado, pues no se ha consumado la transmisión, en la medida en que el comprador será titular tan sólo de un derecho de crédito. No es posible defender que el citado artículo 49.1 establece el devengo anticipado del tributo antes de que se produzca el hecho imponible, pues no existen razones técnicas para ello. El impuesto se devengará el día en que se celebre el contrato sólo si en ese momento ya se ha producido el hecho imponible ²⁵.

En realidad, la exigencia de la prueba de la *traditio* a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones y, en definitiva, la aplicación de la tesis que rige en nuestro Derecho civil para la transmisión de la propiedad, la doctrina del *título* y el *modo* es, aparte de una exigencia en nuestro sistema jurídico, una garantía para los intereses recaudatorios. Dicha prueba no va a ser exigible cuando el obligado tributario autoliquide el tributo, presentando para la liquidación el documento privado, pues se ha de presumir que dicha presentación presupone el reconocimiento de la tradición por quien puede verse perjudicado por ello. Con carácter general coincidimos con FALCÓN, cuando señaló que la Hacienda Pública pueda tener en cuenta la fecha del documento cuando ésta pueda perjudicar a los firmantes ²⁶, aunque se ha de precisar que en tal caso dicha fecha deberá tenerse en cuenta a todos los efectos, incluida la prescripción. No obstante, cuando un obligado tributario pretenda esgrimir el documento privado en perjuicio de la Hacienda Pública, la obligación de probar por otros medios ajenos al propio documento tanto el acuerdo de voluntades como la *traditio* evitará que en muchos casos quien así obre pueda consolidar la prescripción de la deuda tributaria. En efecto, la prescripción no correrá en ningún caso por la simple constancia de la transmisión en dicho documento.

El establecimiento de la fecha en que ha tenido lugar el hecho imponible y el devengo del impuesto es determinante del inicio del plazo de prescripción, que comienza al día siguiente del final del plazo voluntario de declaración e ingreso ²⁷. Posiblemente, si esta afirmación se realiza en relación con cualquier otro impuesto puede parecer una evidencia. No obstante, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales esta afirmación supone la aceptación de las reglas generales

²⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 180: «Tal vez la solución a este enigma nos la proporcione el párrafo 2.º de este artículo 92, al decir que toda adquisición de bienes... cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición (la entrega es una *conditio iuris* inexcusable para las transmisiones dominicales) o cualquier otra limitación (la necesidad de la tradición para que pueda operarse el desplazamiento de la propiedad) se entenderá siempre *realizada* el día en que dichas limitaciones desaparezcan, es decir, cuando se realice la entrega».

²⁵ En este sentido, GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto*, op. cit., págs. 101 y ss.

²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, Madrid, 1992, pág. 105, ha señalado que «la norma del artículo 1.227 del Código Civil está establecida en beneficio de terceros, es decir, que sólo resulta aplicable cuando la fecha del documento pueda perjudicar a estos últimos. En perjuicio de los firmantes del documento privado, en cambio, puede hacerse valer por los terceros, entre ellos la Hacienda Pública, la fecha que figura en el mismo».

²⁷ El artículo 102.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales establece que el plazo de declaración «será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato».

sobre el comienzo del plazo de prescripción, en contra de la creencia existente de que en esta materia existen reglas específicas. En realidad supone trasladar el problema, desde el planteamiento tradicional sobre el comienzo del plazo de prescripción, a la determinación de cuándo se considera realizado el hecho imponible y devengado el tributo, pues la fecha que se considere a estos efectos determina también el inicio del cómputo de la prescripción²⁸. Evidentemente, este problema sólo se plantea en el caso de que la transmisión se haya documentado en un contrato privado, pues si se formaliza en un documento público la misma se consuma por el mero hecho del otorgamiento del documento.

2.2. Las reglas sobre el inicio del cómputo de la prescripción según el modo en que se documente la transmisión a la luz del principio de *actio nata*.

El cómputo de la prescripción tributaria se fundamenta en la regla general que se establece en Derecho privado a efectos del inicio del cómputo de la prescripción extintiva, que se rige por el principio de *actio nata*. Dicho principio se recoge en el artículo 1.969 de nuestro Código Civil, que señala que «el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieran ejercitarse».

El criterio de la *actio nata* se incorporó a la normativa sobre la prescripción tributaria a partir de la reforma operada en la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril. No obstante, la redacción originaria de la LGT de 1963 atendía a la fecha del devengo para el inicio del cómputo de la prescripción, por seguridad jurídica, aun en contra de la práctica administrativa que se seguía hasta la aprobación de dicha ley. De este modo, el plazo de prescripción comenzaba a correr con anterioridad a que la Administración tuviera la posibilidad de actuar mediante la apertura de los oportunos procedimientos de comprobación o de recaudación. La reforma de 1985 incorpora el principio de *actio nata*, pues el inicio del cómputo de la prescripción va a coincidir con el momento a partir del cual la Administración puede ejercitar sus acciones o derechos y dicho criterio se ha mantenido en la nueva ley. Sobre esta cuestión existe casi unanimidad en la doctrina²⁹ y en la jurisprudencia³⁰.

²⁸ Un criterio contrario manifiestan MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., págs. 763 y ss., para quienes es posible tomar fechas distintas a efectos del devengo y de la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción.

²⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 18, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 39: «Como es bien conocido, la LGT ha seguido en el citado precepto, desde la reforma operada en el mismo en 1985, la tesis de la *actio nata* del Código Civil, según el cual el inicio del cómputo de la prescripción comenzará desde el día en que las acciones puedan ejercitarse y cuya finalidad última es la garantía y defensa del titular de la acción o derecho llamado a prescribir. En estos supuestos, se protege pues, el derecho de la Hacienda Pública a liquidar la deuda, pero, sobre todo, a exigir su pago». En el mismo sentido FALCÓN Y TELLÁ, R.: *La prescripción...*, op. cit., pág. 98, quien ha matizado que no se trata de una aplicación automática del principio recogido en el Código Civil, en la medida en que se ha establecido una norma especial en Derecho tributario con un contenido propio: «La norma resulta congruente con el principio de la *actio nata* recogido con carácter general en el Código Civil, pero conviene observar que no se trata de una aceptación pura y simple del mencionado principio. En efecto, la ley fija el *dies a quo* en función de la finalización del plazo para declarar porque normalmente es a partir de dicho momento cuando la Administración puede liquidar el tributo. Pero al haber un criterio legal expreso, hay que atender al mismo aunque, excepcionalmente, el derecho no pueda ejercitarse en ese momento. Sigue existiendo, por tanto, una disposición "especial" en materia tributaria que impide la aplicación supletoria del Código Civil, aunque esté fuertemente inspirada en éste».

³⁰ En la jurisprudencia podemos citar a modo de ejemplo la STS de 18 de marzo de 1992, en cuyo FJ 2.º se señala lo siguiente: «... Sabido es que este artículo sigue el principio general de la *actio nata*, es decir que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a transcurrir hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse, y no antes».

La Ley 58/2003 ha mantenido en el artículo 67 las reglas esenciales sobre el cómputo de los plazos de prescripción que establecía la LGT de 1963, desde la señalada reforma de 1985. En concreto, en relación con el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, la ley establece que el plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. A partir de ese momento, la Administración puede comenzar las actuaciones conducentes a la liquidación del tributo.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el modo de documentar la adquisición patrimonial es determinante del inicio del cómputo del plazo de prescripción. Esta distinción es coherente con el resto del ordenamiento, pues en nuestro sistema jurídico son distintos los efectos probatorios de los documentos públicos y privados con relación a la fecha de su otorgamiento. Y, en definitiva, dicha fecha es determinante para el cómputo de la prescripción, pues la ley fija el inicio del plazo voluntario de declaración e ingreso con referencia a ella.

Cuando la transmisión se formaliza en un documento público, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, se aplica en sentido estricto el principio de *actio nata*. No se establece, pues, ninguna regla específica en estos casos, aplicándose la norma general establecida en la LGT, por lo que dicho plazo comienza a correr desde el otorgamiento del mismo, o más correctamente, desde el final del plazo voluntario de ingreso, el cual viene determinado directamente por tal fecha. Dicha regulación es coherente con el régimen jurídico-privado, pues en virtud del artículo 1.218 del Código Civil, «los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste». En consecuencia, la fecha que conste en el documento público se considera como aquella en la que se ha producido el negocio que se documenta a través del mismo, no existiendo ninguna duda sobre cuándo se entiende transmitida la propiedad de los elementos patrimoniales objeto del contrato. No obstante, el problema se presenta cuando con anterioridad al documento público se esgrime frente a los intereses de cualquier tercero un contrato privado, pretendiéndose retrotraer a la fecha de la celebración de éste los efectos derivados de la celebración del negocio jurídico. Como ya hemos indicado, si el plazo de prescripción se contase desde la fecha del otorgamiento del documento privado en que consta la transmisión, el fraude fiscal sería fácil de consumir, mediante la ocultación del documento durante el plazo correspondiente para que la deuda se encuentre prescrita o por la posibilidad de predatar el documento, falseando la fecha, con el mismo objetivo.

Para evitar tales efectos, la normativa tributaria y, en particular, las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones han establecido reglas específicas para la determinación del inicio del plazo de prescripción en estos casos, aunque a nuestro juicio en nada difieren de las reglas generales establecidas en la LGT. A estos efectos, el artículo 50.2 de la LITP y AJD preceptúa lo siguiente:

«A los efectos de la prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En

los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51 ³¹».

Dicha norma se justifica en la medida en que se trata de evitar que se consolide la prescripción extintiva obtenida por el sujeto pasivo que no ha cumplido con la normativa tributaria. Además se trata de una norma de enorme raigambre y tradición en nuestras normas fiscales, pues la aplicación de una norma específica relativa a los documentos privados se introdujo por vez primera en el Reglamento de 20 abril de 1900, manteniéndose en todas las modificaciones normativas que tuvieron lugar en las leyes impositivas durante el pasado siglo ³².

Tal conclusión también resulta coherente con el régimen que establece el Derecho civil sobre la fuerza probatoria de los documentos privados, especialmente en relación con la fecha del propio documento. Cuando se trata de determinar la eficacia del documento privado frente a cualquiera de las partes que hayan intervenido en el negocio jurídico, la cuestión se resuelve de forma sencilla, pues la fecha de los documentos privados vincula a quienes hayan sido parte del mismo ³³. No

³¹ También el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, se refiere a dicha cuestión en el artículo 94.2, que dispone lo siguiente: «A los efectos de prescripción en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 98.1 de este Reglamento».

³² La primera vez que nuestro ordenamiento reguló esta cuestión fue en el Reglamento de 20 de abril de 1900, cuyo artículo 128 estableció lo siguiente: «En los documentos privados, cualquiera que sea su fecha, el plazo —de prescripción— comenzará a contarse desde que la Administración tenga conocimiento de su existencia, desde la incorporación o inscripción en el Registro público, o desde que fuera entregado a un funcionario público por razón de su oficio, conforme al artículo 1.227 del Código Civil». La ley reguladora del impuesto no había establecido ninguna norma particular sobre el inicio de la prescripción en los casos de documentos privados, pues el artículo 11 de la Ley de 2 de marzo de 1900 estableció que «la acción administrativa para exigir el Impuesto, háyase o no liquidado, prescribe a los 15 años, contados desde el otorgamiento del documento o la escritura del acto que produzca su exacción».

Posteriormente, el artículo 142.3 del Texto Refundido de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 23 de febrero de 1927, es idéntico al artículo 128 del Reglamento de 1900, salvo que añadió un inciso muy importante al señalar que «en los documentos privados, cualquiera que sea su fecha, el plazo, *para los efectos de la prescripción*, comenzará a...». Dicha redacción se trasladó también al artículo 143.2 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947 y al artículo 143.2 del Reglamento de 15 de enero de 1959.

Por su parte, el artículo 180 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 señaló que «a efectos de la prescripción en los documentos que deban presentarse a liquidación se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubieren sido incorporados o inscritos en un Registro público o entregadas a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de incorporación, inscripción o entrega...». Posteriormente, el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, recogió el precepto anterior, en su artículo 133 con idéntica redacción.

La Ley 32/1980, de 21 de junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reprodujo el precepto del Texto refundido anterior, con la sola modificación de remitirse al artículo 1.227 del Código Civil, en lugar de citar todos los hechos que este artículo comprende, incluyendo, por tanto, el fallecimiento de cualquiera de las personas que firmaron el documento. El mismo criterio se ha seguido en el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 y en el artículo 50.2 del texto vigente.

³³ En este sentido, el artículo 1.225 del Código Civil señala que «el documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes».

obstante, a los efectos que estamos estudiando lo relevante es determinar la eficacia del documento privado frente a terceros ajenos a la operación, y que pueden verse perjudicados si se considera que la fecha de transmisión es la que aparece en el documento privado, pues la Hacienda Pública tiene tal consideración de tercero. En este sentido, la simple presentación de un contrato privado no permite probar frente a terceros la fecha del mismo, por lo que la parte del contrato que pretenda aducir el citado documento privado frente a una persona o entidad ajena al negocio deberá tratar de corroborar la fecha del mismo mediante cualesquiera otros medios probatorios ajenos al propio documento. Sólo así la fecha que se haya consignado en el contrato alcanzará eficacia frente a terceros. Si no se aportan los citados medios de prueba complementarios, el documento privado sólo tendrá validez entre las partes del negocio, de tal modo que si con posterioridad el citado contrato se eleva a documento público, la fecha en la que se entenderá producida la transmisión, frente a terceros, será aquella que conste en la escritura pública.

La mayor parte de los comentaristas ha considerado que el artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 constituye una excepción al principio de *actio nata*. Así lo han señalado algunos autores que han tratado esta materia, quienes han destacado que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones sólo se aplica la normativa general contenida en la LGT a los documentos públicos, mientras que para los documentos privados la normativa fija una fecha de cómputo distinta determinada por la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil ³⁴.

Posiblemente, así se deduzca de una primera aproximación al asunto, en la medida en que la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil se regula precisamente en un precepto dedicado a la prescripción. Sin embargo, creemos que no es una conclusión acertada. A estos efectos coincidimos con FALCÓN, para quien el cómputo del plazo de prescripción se inicia, en todo caso, de acuerdo con la LGT, cuando finaliza el plazo para declarar, pues lo que hace la normativa específica del Impuesto sobre Transmisiones es fijar la fecha del devengo del Impuesto, a los efectos de la prescripción ³⁵. Por tanto, no existen diferencias entre los documentos públicos y privados en la cuestión del inicio del plazo de prescripción, pues en todo caso se aplican las reglas generales contenidas en la LGT. Lo que ocurre es que a efectos de la prueba de la transmisión, requisito previo para que se inicie dicho plazo, la forma en que se documente el negocio jurídico traslativo de la propiedad sí es

³⁴ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental...», *op. cit.*, pág. 526 señaló que la regla general establecida en la LGT a efectos del inicio de la prescripción –aún estaba vigente la regla del devengo– «es solamente aplicable en los supuestos en que el acto o contrato se haya realizado en documento público. Cuando la convención se ha formalizado en un documento privado el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la presentación a liquidación». Por su parte, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 53, ha señalado que «la disposición específica referida sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar prescinde de la norma general contenida en el artículo 65 de la LGT, que únicamente será aplicable para las transmisiones formalizadas en documento público, y adopta el criterio del conocimiento por la Administración de la realización del hecho imponible pues, a nuestro juicio, a esa fecha se refieren todas las previsiones mencionadas en el artículo 53 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». La misma opinión es defendida por MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op. cit.*, págs. 774 y 775.

³⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 105: «A nuestro juicio, sin embargo, la nueva normativa sobre el inicio de la prescripción del derecho a liquidar, introducida por la Ley 10/1985, es también aplicable en el ámbito de este tributo, ya que en caso contrario la citada Ley hubiera incluido alguna salvedad al respecto. En otros términos, el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 no hace sino trasladar al ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la regla general contenida en el Código Civil respecto a la fecha de los documentos privados, fecha determinante del devengo del tributo a efectos de prescripción, pero que no coincide tras la Ley 10/1985, con el *dies a quo* para el cómputo de ésta».

determinante, según las reglas generales del Derecho privado. La prueba inequívoca de la aplicación de las reglas generales en estos casos es que si se corrobora que la fecha de la transmisión es la que consta en el documento privado mediante otros medios probatorios, la prescripción correrá desde la fecha del otorgamiento de dicho documento.

Tampoco se puede alegar por las Administraciones públicas que no ha comenzado el plazo de prescripción por la falta de algún requisito que afecte al contrato privado en el que se ha documentado la transmisión, pues a tales efectos no se tomarán en consideración los defectos que puedan afectar a la validez o eficacia de los documentos privados. Esta conclusión deriva de la aplicación del artículo 2.1 de la LITP y AJD, que establece que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia». Si esta norma resulta aplicable para que la Administración pueda exigir el impuesto con independencia de los señalados defectos, también será de aplicación para la determinación del inicio del plazo de prescripción³⁶. Evidentemente, en estos casos también se tendrá que probar la entrega del bien para que se considere transmitido el dominio.

Toda la problemática que en esta materia se ha suscitado tanto en los tribunales de justicia como en la doctrina es consecuencia directa de una deficiente técnica legislativa. El artículo 50.2 de la LITP y AJD establece que a efectos de prescripción la fecha del documento privado tiene eficacia frente a la Hacienda Pública en ciertos casos. A nuestro juicio, el contenido del señalado precepto no ha debido incluirse entre las normas reguladoras de la prescripción. Desde el punto de vista sistemático sería más correcto que dicha materia se regulara conjuntamente con las reglas relativas al hecho imponible, pues la cuestión que se plantea es si existe o no transmisión, por supuesto, frente a terceros. Sólo si existe transmisión, es decir, si se ha realizado el hecho imponible del impuesto, es posible que se inicie el cómputo de la prescripción, lo cual está condicionado por dicha circunstancia. También podría regularse conjuntamente con la prueba, en la medida en que la cuestión litigiosa no es otra que la prueba de la fecha en que se considera que ha operado la transmisión. En efecto, o se corrobora con otros medios probatorios la fecha que consta en el documento, o se acredita la concurrencia de alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, o, finalmente, se prueba la existencia de otra circunstancia distinta de las señaladas en el citado precepto que permita probar con la misma certeza que el documento privado es de fecha anterior. Por tanto, el artículo 50.2 de la LITP y AJD no se debe entender de forma aislada, sino en el contexto de la propia estructura del tributo. Posiblemente, entendiendo el precepto de esta forma lo que ocurre es que el mismo deja de tener sentido, pues a efectos de la determinación de la realización de una transmisión gravada por el impuesto se aplicará el Derecho privado, incluido el artículo 1.227 del Código Civil.

En conclusión, se puede afirmar que para determinar cuándo se entiende transmitida la propiedad a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se aplicarán las reglas generales del Derecho civil y para la determinación del inicio del cómputo de la prescripción se aplicarán las reglas generales que establece la LGT. Además, se puede considerar que el artículo 1.227 del Código Civil resulta aplicable no sólo en el Impuesto sobre Transmisiones, sino

³⁶ En este sentido, la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de febrero de 1997, FJ 2.º.

en todos aquellos tributos en los que la fecha de realización del hecho imponible y el devengo del mismo dependa de la prueba de la transmisión operada a través de un documento privado ³⁷.

2.3. La naturaleza jurídica del artículo 50.2 de la LITP y AJD.

La jurisprudencia ha considerado que en las diferentes reformas del Impuesto el legislador ha variado la fórmula jurídica para enfrentarse al fraude consistente en la consumación de la prescripción mediante la conclusión de transmisiones en documentos privados. Según el alto tribunal, hasta Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 se establecía que a efectos solamente del inicio del plazo de prescripción, éste no comenzaría hasta la presentación del documento privado en la Oficina de la Administración Tributaria o hasta que se diera alguno de los hechos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. El TS ha considerado que esta norma suponía una excepción al principio de *actio nata* y que sólo tenía aplicación en materia de prescripción, por lo que a otros efectos podría aplicarse la fecha consignada en el contrato privado ³⁸.

Sin embargo, a partir de dicha Ley de 1964 la norma anterior se sustituyó por la presunción de que la fecha del documento privado es la de presentación del mismo en las Oficinas de la Administración Tributaria o la de cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil ³⁹, precepto que con ligeras modificaciones se ha mantenido hasta nuestros días en los diferentes textos reguladores del impuesto ⁴⁰.

³⁷ Así lo señaló FALCÓN Y TELLÁ, R.: *La prescripción...*, op. cit., pág. 103: «Entendemos que la norma es aplicable, aun a falta de disposición normativa expresa, en todos los tributos en los que la fecha de realización del hecho imponible dependa de un documento privado, dado el carácter supletorio del Código Civil».

³⁸ En la Sentencia de 29 de noviembre de 1995, el TS ha señalado que «la excepción indicada, respecto de los actos y contratos formalizados en documento privado, estaba justificada plenamente por la debilidad de la *actio nata*, es decir por la imposibilidad frecuente de la Administración Tributaria, en este caso acreedora, de conocer la realización del hecho imponible, de ahí que las normas jurídicas que regularon esta materia hasta el 11 de junio de 1964 establecieron a efectos solamente del cómputo de la prescripción, concretamente de la fecha de inicio del plazo prescriptivo, que éste no se produciría hasta la presentación del documento privado en la Oficina de la Administración tributaria o hasta que se diera alguno de los hechos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. Congruentemente, para todos los demás efectos, se tomaba la fecha en que verdaderamente había tenido lugar el acto o contrato formalizado en el documento privado, o lo que es lo mismo, se aplicaban las normas vigentes en dicha fecha para determinar el tipo aplicable, el cálculo de los intereses, la base imponible, así como los valores de los bienes y derechos en el momento en que la transmisión se había realizado».

³⁹ El propio TS ha criticado este cambio normativo en la Sentencia de 29 de noviembre de 1995: «La normativa era perfecta (...). Resulta difícil comprender las razones que llevaron al legislador de 1964 a modificar la que durante más de 60 años había sido una norma clara, congruente y sin problemas interpretativos, sustituyendo la inaplicación del principio de la *actio nata*, por la presunción de que la fecha del documento privado es la de presentación del mismo en las Oficinas de la Administración Tributaria, o la de cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. Salta a la vista que el propósito del artículo 133 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y del artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 fue, y es el mismo, que el de los artículos de las leyes precedentes, luchar contra el fraude conseguido mediante la utilización del documento privado, concretamente evitando los efectos de la prescripción extintiva conseguida torticeramente».

⁴⁰ Así se estableció en el artículo 180 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, redacción que se mantuvo en el artículo 133 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Con algunas modificaciones el precepto se incorporó a la Ley 32/1980, de 21 de junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en los textos de posteriores, como el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 y el vigente artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

A partir de esta modificación legal, en lo único que ha existido acuerdo es en el carácter presuntivo de la norma. No obstante, en cuanto a la naturaleza de esa presunción el desacuerdo ha sido constante, lo que ha sido propiciado en cierto modo por los constantes cambios en su doctrina por el TS en relación con dicha materia.

Así, en la Sentencia de 29 de noviembre de 1995 el TS ha considerado que la norma contiene una ficción ⁴¹. Según el Tribunal, no existe correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que la misma impone, de tal modo que el precepto trastoca la realidad, pues la fecha del documento privado es la que es y no, como impone imperativamente el mismo, la de presentación del documento en la Oficina de la Administración Tributaria o la de incorporación a un Registro Público, entrega a un funcionario público o fallecimiento de cualquiera de los otorgantes. El tribunal destaca que tal naturaleza jurídica supone una distinta concepción respecto del artículo 1.227 del Código Civil, que no dice que la fecha del documento sea la de cualquiera de los hechos que el propio precepto señala, sino simplemente determina que los documentos privados no producirán efectos frente a terceros con anterioridad a la fecha de los acontecimientos que se señalan ⁴². La admisión de la señalada naturaleza de ficción jurídica tiene numerosas consecuencias en la materia que estamos analizando. Así, por ejemplo, no podría probarse por ningún otro medio distinto a los señalados en el propio precepto que ha operado la transmisión, ni siquiera aunque se haya probado previamente en la vía judicial que ésta se ha producido. Además, la fecha derivada de la aplicación de la ficción sólo podría aplicarse a los efectos de prescripción, pues para efectos distintos se podría tomar la fecha que consta en el documento privado. Diversos tribunales superiores de justicia han defendido también esta posición, manteniendo tesis muy próximas a la señalada del TS ⁴³.

⁴¹ En la doctrina MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., pág. 775 consideran acertada la calificación del artículo 50.2 como ficción legal.

⁴² Así en el FJ 1.º de la STS de 29 de noviembre de 1995, el TS señala que «aunque el artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, utiliza la expresión "se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de ...", lo cierto es que técnicamente no se trata de una verdadera presunción, que sería *iuris et de iure*, sino de una ficción legal (*fictio legis*), porque las presunciones legales se basan en una correlación probabilística que permite mantener que si se da el hecho base, hay muchas probabilidades de que se cumpla el hecho consecuencia, por ello la propia Ley hace este razonamiento, imponiendo la existencia del hecho consecuencia, que considera probado, con posibilidad de prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), en cuyo caso sí admite posibilidad distinta, o si prueba alguna (presunción *iuris et iure*), es decir, sin posibilidad alguna de contrario. En la *fictio legis* no hay correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, es más, ésta intencionadamente trastoca la realidad, la modifica, la altera, para así conseguir el efecto que pretende, de modo que la *fictio legis* es siempre alógica. La fecha del documento privado es la que es, y nada tiene que ver con la de presentación del documento en la Oficina de la Administración Tributaria o la de incorporación a un Registro público, o la de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes, salvo que forzosamente tiene que ser de fecha anterior, aunque sólo sea un instante, pero siempre por razones fenomenológicas, en tiempo distinto. El artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 trastoca y altera la realidad, imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio (caso en el que debe incluirse el de presentación ante la Administración tributaria), el de su inscripción en un Registro público, o el de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes. Debe aclararse que el artículo 1.227 del Código Civil que menciona estos tres casos no contiene ficción legal alguna, pues se limita a disponer que «la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros, sino desde el día en que hubiera sido incorporado...», que es cosa distinta, pues dicho artículo 1.227 no dice que la fecha del documento privado sea la de los hechos que relaciona sino simplemente que no producirá efectos frente a terceros con anterioridad a la de los acontecimientos que indica».

⁴³ En este sentido, el TSJ de Andalucía (Sede de Granada) ha defendido en la Sentencia de 16 de noviembre de 1998, FJ 3.º, que el señalado precepto contiene un mandato legal sobre el momento de iniciar el cómputo del plazo de prescripción, por lo que no tiene ningún efecto que se pruebe la certeza de la fecha del documento privado por medios distintos de los

No obstante, en la Sentencia de 24 de julio de 1999 el TS ha cambiado de criterio de forma expresa, basándose en la evolución experimentada por la doctrina del TC en relación con la interpretación del derecho a la prueba y, más ampliamente, respecto al derecho a la tutela judicial efectiva, que sólo es limitable por la ley, siempre que tal limitación aparezca de forma clara y tajante en una norma con tal rango que excluya de forma indubitada la prueba en contrario. Ello permite al tribunal llegar a la conclusión de que en el caso del artículo controvertido del Impuesto sobre Transmisiones no cabe hablar de ficción, pues tal calificación sólo puede hacerse mediante una interpretación del precepto y de sus antecedentes históricos, teniendo presente, además, que la referencia al artículo 1.227 del Código Civil complica aún más dicha calificación, pues dicho precepto no contiene una presunción que prevalezca frente a la prueba de la realidad de la fecha del documento ⁴⁴. Ello ha obligado a modificar las anteriores conclusiones del TS sobre diversos asuntos cuya solución se hacía depender directamente de la naturaleza de la norma. A partir de dicho pronunciamiento el Tribunal ha considerado que pueden admitirse otros medios de prueba que acrediten una fecha distinta del documento privado de las establecidas en la norma y, además, que la solución que se deduzca sobre la fecha a efectos de prescripción se aplique a otros efectos tributarios diferentes del señalado.

A nuestro juicio, tanto el artículo 1.227 del Código Civil como el artículo 50.2 de la LITP y AJD comparten una misma naturaleza. En ambos preceptos se ha establecido una presunción absoluta, sin posibilidad de prueba en contrario, de tal modo que si concurre alguna de las circunstancias enumeradas en los mismos, el documento ha de ser fecha anterior. Se parten de evidencias físicas –no es posible la firma de un documento por una persona fallecida– o jurídicas –el conocimiento de un documento por un funcionario o su incorporación a un registro prueba la existencia del documento, al menos a partir de que concurren dichas circunstancias–, por lo que la prueba en contrario carece de sentido.

Ahora bien, la restricción de la prueba hace referencia únicamente a las circunstancias expresadas en ambos preceptos, pues acreditan inexorablemente la existencia anterior del documento, de tal modo que no es preciso probar el nexo causal que determina tal conclusión. Sin embargo, ello no

previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. El mismo tribunal, pero en su sede de Sevilla, también ha considerado en el FJ 4.º de la Sentencia de 2 de febrero de 2000 que se trata de una ficción, lo que impide que, a efectos de prescripción, se admita en virtud de otras pruebas que el documento es anterior a su presentación o a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el citado artículo. La misma tesis se mantiene por el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 17 de mayo de 1999, FJ 2.º.

⁴⁴ Así, en el FJ 3.º de la STS de 24 de julio de 1999, el Tribunal ha señalado que «la evolución experimentada en la jurisprudencia constitucional y en la de este tribunal, sobre interpretación del derecho a la prueba, recogido como fundamental en el artículo 24 de la Constitución y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquel derecho que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia Ley, de manera que las presunciones *iuris et de iure* y con mayor razón las *fictio legis* deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario. En el caso de las normas aquí controvertidas (art. 133 del Texto Refundido de 1967) es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, sólo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción *iuris et de iure* o *fictio legis* y por otra parte, las diferentes versiones, que históricamente se han sucedido en nuestra legislación, hasta la actualmente vigente, han hecho referencia expresa o implícita al artículo 1.227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente; situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho común; duda que es suficiente para no poder aceptar ahora una interpretación que conduce a la negación del derecho a la prueba, en este caso».

impide que se pueda probar la realidad de la fecha que consta en el documento. Téngase en cuenta que el artículo 1.227 no prueba la fecha del documento, sino tan sólo su eficacia frente a terceros. Por tanto, la prueba de la eficacia del documento a partir de una determinada fecha no excluye que pueda probarse que la fecha que consta en el mismo es cierta ⁴⁵. Por otra parte, tampoco el artículo 50.2 presume que la fecha es la de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega en los casos del artículo 1.227. Dicho precepto presume que la fecha del documento privado es la de su presentación al menos que con anterioridad concurra alguna de las anteriores circunstancias. El artículo 50.2 ni dice nada distinto, ni añade nada nuevo, ni tampoco presenta una naturaleza jurídica diferente al propio artículo 1.227 del Código Civil. Por otro lado, tampoco las circunstancias mencionadas en tales preceptos son las únicas que prueban la existencia anterior de los documentos privados. En definitiva, el carácter de presunción absoluta sólo tiene sentido en relación con las propias circunstancias a las que se refiere el precepto, pero en ningún caso excluye la prueba de otros supuestos en los que el documento pueda gozar de la misma eficacia frente a terceros real del mismo.

2.4. La aplicación de la fecha establecida para el inicio del cómputo de la prescripción para la determinación de otros efectos tributarios.

La fecha de los negocios traslativos de la propiedad documentados en contratos privados no sólo tiene relevancia a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, sino que es determinante de la producción de múltiples efectos jurídicos. Una cuestión muy discutida, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, es si el artículo 50.2 de la LITP y AJD resulta aplicable a todos los efectos en que resulte relevante la determinación de la fecha de la transmisión o si solamente tiene aplicación para establecer el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción.

Los efectos que se derivan de la determinación de la fecha de la transmisión cuando ésta se formaliza en un documento privado son muy diversos. Esencialmente condiciona la realización del hecho imponible y el devengo del tributo, aunque ya hemos señalado que para que opere la transmisión, también a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, será preciso que se pruebe que se ha realizado la entrega. Téngase en cuenta, además, que el devengo determina, entre otras cosas, la normativa aplicable y el inicio del plazo voluntario de declaración o autoliquidación. Dicha fecha también condiciona la valoración de los bienes o derechos objeto de la transmisión, pues en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la base imponible está constituida por el valor real de los bienes y derechos en el momento de la transmisión, por lo que la fecha en la que ésta se entienda efectuada determinará el valor correspondiente al bien en ese momento y, en definitiva, la cuota tributaria. Por otra parte, la fecha en la que se entienda producida la transmisión determina también los intereses de demora que se devengan como consecuencia del incumplimiento del deber de declaración en plazo. Téngase en cuenta que, según ha reconocido el TS, si se considera realizada la transmisión documentada en el contrato privado, y éste no ha sido presentado para su

⁴⁵ ALMAGRO NOSETE, J.: *Comentarios del Código Civil*, coordinado por SIERRA GIL DE LA CUESTA, I., Tomo 6, Editorial Bosch, 2000, pág. 478: «El artículo que se comenta establece determinadas presunciones *iuris et de iure* (...). Estas fechas que deben respetarse en todo caso, con el efecto que les atribuye la ley, no impiden que las partes puedan por los demás medios de prueba establecidos legalmente probar la fecha en que el documento se suscribió».

liquidación, procederán intereses de demora y sanciones, siempre que la obligación tributaria no se encuentre prescrita ⁴⁶.

De lo expuesto, se deduce que la consideración como fecha de la transmisión aquella en que se haya celebrado el documento privado o la del documento público, o cualquier otro momento intermedio, a ciertos efectos perjudica al sujeto pasivo y, a otros efectos, le beneficia. La Administración ha mantenido durante años el criterio de que sólo a efectos de la prescripción se utilizaba la presunción contenida en el artículo 50.2 de la LITP y AJD, mientras que en todo aquello que pudiera beneficiar al contribuyente, como es el cálculo de intereses de demora, se consideraba plenamente válida y eficaz la fecha del documento privado. Este criterio tenía sentido para todas aquellas situaciones producidas antes de la reforma de 1964, en la medida en que la norma sobre la eficacia de los documentos privados en el Impuesto sobre Transmisiones sólo se aplicaba a efectos de prescripción, pues así se había configurado expresamente por el legislador. Más recientemente, aunque se ha seguido con la inercia de la anterior normativa, no existía soporte legal para ello. La única norma en que podía fundamentarse ha sido anulada por el TS, dado su carácter reglamentario, por su contradicción con el principio de reserva de ley ⁴⁷.

La doctrina ha considerado de forma mayoritaria que si una fecha se considera cierta para determinar el comienzo de la prescripción debe aplicarse a todos los efectos ⁴⁸.

⁴⁶ Entre otras, podemos citar la STS de 6 de noviembre de 1990, en cuyo FJ 3.º el Tribunal ha señalado que «... la sanción es procedente, al no haberse presentado a la Administración un documento que contenía un negocio jurídico sujeto al impuesto. Y son también procedentes los intereses de demora, puesto que el pago de la deuda tributaria no se realizó dentro de los plazos establecidos para ello».

En relación con los intereses de demora, en la medida en que tienen por objeto indemnizar a la Administración por no haber dispuesto del dinero en el momento en que era jurídicamente exigible el pago de la deuda tributaria, no cabe duda de su procedencia. Respecto a las sanciones, aunque es cierto que se parte de un incumplimiento por parte del sujeto pasivo, en ciertos casos pueden existir diferentes razones que justifiquen la inexistencia de la infracción o la ausencia de culpabilidad. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando existan fundadas dudas acerca de la prescripción del tributo, al aplicarse el artículo 179.2 d) de la LGT, que excluye la responsabilidad por la infracción tributaria en caso de que la acción u omisión se haya cometido bajo el amparo de una interpretación razonable de la norma (*vid.* en este sentido, la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993).

⁴⁷ El artículo 94.3, en su último inciso, del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, señaló que «la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción de conformidad con lo que dispone el número anterior, determinará las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo salvo que por los medios de prueba admisibles en Derecho, se acredite su otorgamiento anterior, en los que *se estará a la fecha así acreditada en todo lo que no se refiera a la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación*». El TS anuló el inciso final de dicho precepto en la Sentencia de 5 de diciembre de 1998, aunque la anulación de dicho precepto se justificó en la vulneración del principio de reserva de ley, y no en razones de fondo. Así, el FJ 3.º es del siguiente tenor: «Dado que el precepto analizado incide directamente en la regulación de la fecha inicial del plazo de prescripción, es manifiesto que la potestad reglamentaria no es suficiente para legitimar el precepto impugnado, por lo que, en definitiva, ha de estimarse el recurso».

Diversos autores ya habían mantenido la ilegalidad del precepto reglamentario en este aspecto. En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos privados y el ITP y AJD: ¿un precepto reglamentario ilegal, Editorial, *Quincena Fiscal*, n.º 12, 1995, págs. 5 a 8. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 658.

⁴⁸ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «Lo que en todo caso parece claro es que determinada una fecha a efectos tributarios... habrá de estarse a la misma tanto para computar los plazos de prescripción como para liquidar intereses o recargos e imponer sanciones. Pues la seguridad jurídica exige estar a los actos propios y por tanto no cabe aferrarse a una fecha en lo favorable y a otra en lo desfavorable». En el mismo sentido, el trabajo de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La documentación privada y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Crónica Tributaria*, n.º 48, 1984, págs. 94 y ss.: «Si se postula un determinado entendimiento para una situación, hay que aceptarlo globalmente y a todos los

Por su parte, la jurisprudencia ha sido vacilante a la hora de resolver esta cuestión a partir de la nueva normativa surgida de la reforma de 1964 y los textos normativos subsiguientes, pues en gran medida la solución a este asunto ha estado condicionada a la conclusión de los diferentes tribunales sobre la naturaleza jurídica de la norma.

Por no remontarnos demasiado en el tiempo, podemos iniciar nuestro análisis a partir de la STS de 30 de septiembre de 1988. En dicha sentencia se consideró que a efectos de la prescripción no se debía tener en cuenta la fecha del documento privado, sino aquella en la que el mismo se entregó a un funcionario público. Sin embargo, se estableció que el nacimiento de la obligación tributaria se produjo en la fecha que constaba en el documento privado, con independencia de la fecha en que se cumpla la obligación, y es a esta fecha a la que debían quedar referidos sus efectos y las modalidades de su cumplimiento, por lo que se aplicaría el tipo impositivo vigente en dicha fecha ⁴⁹.

Posteriormente el TS ha rectificado dicho criterio, defendiendo entre 1989 y 1995 que acreditada la fecha en relación con la prescripción, es válida también a otros efectos, como por ejemplo, para la determinación del tipo impositivo o para aplicar desde la citada fecha el cálculo de los intereses de demora. Así se pronunció el Tribunal en la Sentencia de 16 de mayo de 1989, en la que señaló que la fecha que se tome a efectos de la prescripción debe ser tenida en cuenta a todos los efectos, y no solamente en los favorables a una parte y desfavorables a la otra, lo cual implicaba en el caso planteado que, fijada una fecha a efectos de prescripción, esa misma fecha debía ser también la que se tenía que computar a efectos de la percepción de intereses ⁵⁰.

Para complicar aún más el asunto, recordemos que el TS ha defendido, entre noviembre de 1995 y 1999 que la LITP y AJD establecía una ficción, lo que obligaba a considerar que dicha norma sólo podía aplicarse a los fines concretos para los que había sido concebida, es decir, a efectos de prescripción, pues al tener un carácter excepcional, para la determinación de otros efectos

efectos y no parcialmente; no se puede aceptar lo beneficioso y reprobar lo perjudicial. En virtud de este principio, si para la Hacienda la fecha fehaciente de un documento privado... es la de la presentación en la oficina liquidadora, esta interpretación debe mantenerse a ultranza. Si se acepta para enervar la prescripción extintiva del débito fiscal (lo favorable) debe también admitirse a otros efectos, aunque tal inteligencia pueda significar la pérdida de la facultad sancionadora (lo desfavorable)». También se defiende esta tesis en diversas «Presentaciones» del EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA. A estos efectos, podemos citar los siguientes trabajos: «La fecha a computar para la prescripción del derecho a liquidar respecto de los documentos privados. Alcance de las previsiones normativas a otros efectos» [Comentario a la SAN de 5 de octubre de 1993 (JT 1993, 1184), SSTSJ de Madrid de 7 de octubre de 1993 (JT 1993, 1210) y 14 de octubre de 1993 (JT 1993, 1212)], *Jurisprudencia Tributaria*, 1993, II, págs. 1.045 y ss.; «La fecha de elevación a documento público de los documentos privados es la relevante para todos los efectos tributarios que se puedan generar», *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, I, págs. 1.274-1.275; «Sobre la fecha que se ha de tomar en consideración para girar liquidaciones cuando se eleve a escritura pública un documento privado anterior, y sobre el alcance de tal fecha a otros fines tributarios. [Comentario a la STSJ Madrid de 19 de enero 1995 (JT 1995, 36)]», *Jurisprudencia Tributaria*, 1995, I, págs. 1.535-1.537.

En contra, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., págs. 771 y ss.: «La fecha determinada conforme a lo señalado en el apartado 2 del artículo 50 del Texto Refundido, y reiterado en el apartado 2 del artículo 94 del Reglamento, sólo produce efectos en cuanto al *dies a quo* para computar el plazo de prescripción, pero no necesariamente a otros efectos».

⁴⁹ *Id.* FJ 3.º.

⁵⁰ Además de la señalada Sentencia de 16 de mayo de 1989, FJ 4.º, la misma doctrina se ha defendido en las SSTS de 22 de julio de 1991 y 13 de julio de 1993.

tributarios, como el devengo del impuesto, la determinación de la base imponible, la aplicación de los tipos de gravamen, el cálculo de los intereses de demora o la valoración de los bienes se ha de aplicar la fecha del documento privado ⁵¹. No obstante, el TS ha variado dicha concepción desde la Sentencia de 24 de julio de 1999, admitiendo la posibilidad de prueba en contrario, lo que también ha permitido un cambio en la anterior conclusión, de tal modo que la fecha que sea determinante a efectos del inicio del cómputo de la prescripción se aplicará también para el resto de efectos tributarios, como el propio Tribunal ya defendió con anterioridad.

Entre los tribunales menores, los movimientos pendulares del TS en este asunto se han reflejado también en la doctrina de algunos de ellos y en la de los órganos económico-administrativos ⁵². Últimamente, es mayoritaria la tesis según la cual la fecha determinada a efectos de prescripción sirve a todos los efectos legales, bien por un convencimiento propio, bien por acatamiento de la doctrina del TS, como así lo ha manifestado la AN ⁵³.

Para determinar los elementos que configuran la obligación tributaria y la normativa aplicable se ha de tener en cuenta la fecha en la que se considere que se ha consumado la transmisión, mediante la conjunción del *título* y el *modo*, de acuerdo con el ordenamiento privado, salvo las reglas especiales que la normativa tributaria establece. Ya hemos indicado que dicha regla también sirve a efectos de prescripción, pues pese a la opinión generalizada, el artículo 50.2 de la LITP y AJD no establece reglas específicas en materia de prescripción distintas a las de la propia LGT. En definitiva, todas estas cuestiones, incluido el señalamiento del *dies a quo* para el cómputo de la prescripción, derivan de la determinación de la fecha en la que se entienda operada la transmisión. El legislador podría establecer unos efectos diferentes en relación con la prescripción respecto del resto de elementos determinantes de la deuda tributaria, pues la libertad de opción política que corresponde al legislador le permitiría configurar las instituciones jurídico-tributarias con los caracteres que estime oportuno, siempre que respete los límites constitucionales. En cualquier caso, una restricción de este tipo requiere que venga establecida expresamente por la ley. Del ordenamiento vigente, sin embargo, no se puede derivar tal conclusión. Por tanto, una vez determinada la eficacia frente a terceros del documento privado, dicha fecha ha de ser aplicada a todos los efectos, tanto si beneficia o perjudica a un tercero o a alguna de las partes del negocio jurídico. Del mismo

⁵¹ En este sentido, podemos citar las SSTs de 15 y 29 de noviembre de 1995.

⁵² Entre los tribunales superiores de justicia que han variado su posición, podemos citar el Tribunal de Andalucía (Sede de Sevilla), que inicialmente consideró que la aplicación de la fecha del inicio del cómputo de la prescripción debía extenderse a todos los efectos, en aplicación de la doctrina del TS (Sentencia de 7 de julio de 1992, FJ 2.º). No obstante, posteriormente cambió el criterio al considerar que la naturaleza de la norma como ficción legal obligaba a tenerla en cuenta exclusivamente a efectos de prescripción, por lo que para la determinación de la normas aplicables (devengo del Impuesto, base imponible, tipos, etc.) rige y prevalece la fecha que conste en el documento privado (Sentencia de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º).

Estos mismos vaivenes se han reproducido en la doctrina de los tribunales económico-administrativos, cuya doctrina ha evolucionado en función de las tesis defendidas por el TS. En la Resolución del TEAC de 29 de abril de 1998, FJ 3.º y 4.º, se realiza un completo resumen de esta evolución.

⁵³ Así lo han manifestado de forma expresa las SSAN de 13 de julio de 1993, FJ 6.º, 5 de octubre de 1993, FJ 5.º, y 25 de abril de 1995, FJ 4.º. Entre los Tribunales Superiores de Justicia, es el Tribunal de Madrid el que con mayor reiteración se ha pronunciado en este mismo sentido. Entre otras, podemos citar las SSTSJ de Madrid de 7 y 14 de octubre de 1993, 21 de abril de 1994, FJ 3.º, 19 enero y 27 de abril de 1995, 18 de enero de 1996, FJ 4.º y 25 de junio de 1998, FJ 5.º. Del mismo modo, podemos citar la STSJ de Las Palmas de 16 de mayo de 1997, FJ 2.º.

modo, si un documento privado no se tiene en cuenta a efectos de prescripción, tampoco se tomará en consideración para el cálculo de ningún concepto tributario determinante de la cuantía de la deuda tributaria. No es posible, pues, en el ordenamiento vigente tomar en consideración la fecha del documento privado para unos efectos y la del otorgamiento de la escritura o la fecha en la que concurra alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil para otros.

En relación con los intereses de demora, se ha de tener en cuenta, además, que no es posible el cobro de una prestación accesorio, cuando la prestación principal no existe. Si se considera que no se ha acreditado la transmisión de los bienes y derechos que se ha formalizado en un documento privado, la obligación tributaria no ha nacido. Aunque el artículo 50.2 de la LITP y AJD haga referencia únicamente al inicio del cómputo de la prescripción, en la medida en que no se establecen reglas especiales sobre el concepto de transmisión, a estos efectos resultará aplicable el artículo 1.227 del Código Civil. Por tanto, si no existe transmisión de acuerdo con lo dispuesto en el Derecho privado, salvo en los casos previstos expresamente en el artículo 7 de la LITP y AJD, lo que sucederá realmente no es que no se haya iniciado el plazo de prescripción, sino que no se habrá realizado el hecho imponible, lo que imposibilita que comience tal plazo. Por tanto, no es posible considerar a efectos del cómputo de los intereses de demora una fecha diferente de la que se haya tenido en cuenta a efectos de la liquidación. En consecuencia, no podrá considerarse la fecha que conste en el documento privado para el cómputo de los intereses de demora si se considera que dicho documento no acredita la transmisión de los bienes objeto del contrato.

Tampoco puede determinarse la existencia de una infracción tributaria en el caso en que se haya presentado el documento a liquidación en un plazo distinto del que correspondería a la fecha que consta en el mismo, pues si dicha fecha no se tiene en cuenta a efectos de determinar la existencia de la transmisión, no se debe tener en cuenta a ningún efecto, y menos aún, para determinar la existencia de una infracción tributaria ⁵⁴.

3. LA EFICACIA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS FRENTE A TERCEROS Y EL INICIO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

3.1. Consecuencias de la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios.

La fecha del documento privado no se entiende probada por su constancia en dicho tipo de documento. Con ello se evita que la anticipación intencionada de la fecha de un documento privado respecto de la realidad perjudique a quien no intervino en él. De ahí que resulte necesario que dicha fecha se corrobore con elementos probatorios ajenos al propio documento. No obstante, a veces

⁵⁴ En este sentido, podemos citar la STSJ de Cataluña de 23 de marzo de 1998, FJ 4.º: «... el hecho imponible y su fecha sólo pudo ser calificado por la Administración desde la fecha de la presentación del documento privado lo que comporta que no podía el recurrente ser sancionado por presentación del documento fuera de plazo al no constar fehacientemente la fecha del mismo sino desde el día de su presentación, razones que nos llevan a la estimación del recurso y a anular la sanción impuesta en su día».

no es posible probar que la fecha que consta en el documento privado es cierta pero sí se puede acreditar que en un momento intermedio entre la celebración del documento privado y su elevación a documento público hay alguna circunstancia que permite constatar la realidad del negocio celebrado. Se trataría de esta forma de establecer la certeza de la existencia del documento en un momento anterior a la fecha de la escritura pública. Se han de analizar, pues, las circunstancias que determinan la eficacia del documento privado frente a terceros, y si entre tales terceros puede incluirse a la Hacienda Pública.

A estos efectos, dicha cuestión se determina por el Derecho privado en el artículo 1.227 del Código Civil, que establece lo siguiente:

«La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

El precepto enumera una serie de circunstancias cuya concurrencia determinan la eficacia frente a terceros del documento privado. A partir de una determinada fecha se considera indubitada la existencia del documento privado en atención a acontecimientos externos, sobrevenidos después de la fecha que consta en el mismo. En los casos señalados se puede aseverar que el documento es de fecha inequívocamente anterior, al existir la misma seguridad de la realidad de la fecha que si hubiera intervenido en la operación un fedatario público. Por otra parte, cuando coincidan varias de las circunstancias establecidas en el precepto, siempre se tendrá en cuenta a efectos de determinar la eficacia del documento frente a terceros la fecha más antigua ⁵⁵.

El artículo 1.227 del Código Civil contiene una presunción legal, que no admite prueba en contrario. Una vez que se haya acreditado la producción de alguna de las señaladas circunstancias, el ordenamiento jurídico, al menos en cuanto a sus efectos jurídico-civiles, reconoce la eficacia del documento privado frente a terceros. La consecuencia que deriva de la aplicación de dicha presunción no es la prueba de la fecha del documento que refleja el negocio jurídico celebrado, sino la fecha a partir de la cual se considera que el negocio traslativo de la propiedad tiene eficacia frente a terceros. En cualquier caso, el hecho de que se haya producido alguna circunstancia de las recogidas en el citado precepto no es obstáculo para que pueda probarse que la fecha real de celebración del negocio es anterior, mediante la aportación de otros medios de prueba. Se podrá probar, pues, que la fecha del otorgamiento del documento privado es la fecha en que ha tenido lugar la celebración del negocio jurídico.

Por otra parte, las circunstancias expresadas en el artículo 1.227 del Código Civil no son las únicas que permiten probar la existencia anterior del documento privado, pues es posible llegar a la misma conclusión en virtud otras circunstancias diferentes. El principio de libre valoración de la

⁵⁵ MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil Español*, Tomo VIII, vol. II, 6.ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1967, pág. 139: «Cuando sean distintas las fechas que resulten, según dos o más de estas bases de cómputo (verbigracia, muerte de un firmante y presentación posterior del documento en un registro), se estará, como es lógico, a la más antigua de la que por cualquiera de esos medios resulte comprobada».

prueba es el que debe presidir este asunto, tal y como se admite en el ámbito del Derecho privado. Ahora bien, los supuestos previstos en el artículo 1.227 no pueden equiparse de ningún modo al resto de las circunstancias que pudieran alegarse. En el caso de muerte de cualquiera de los firmantes, incorporación a un Registro público o entrega a un funcionario público tan sólo es preciso probar la veracidad de tales hechos, pues el precepto establece una presunción legal en virtud de la cual en cualquiera de los casos expresados en el mismo se da por sentada la certeza de la existencia del documento y su eficacia frente a terceros. Si se trata de una circunstancia distinta de las mencionadas en dicho precepto, no sólo será suficiente con acreditar que la misma se ha producido en la realidad, sino que se deberá probar el nexo causal en virtud del cual es posible derivar la misma la certeza sobre la existencia del documento privado y su eficacia frente a terceros, pues tal certeza no se presume por la ley.

Según la jurisprudencia, el hecho de que se produzca alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil tan sólo determina la eficacia frente a terceros del citado documento, pero en ningún caso permite probar la veracidad, realidad o autenticidad de su contenido respecto de terceros⁵⁶. En cualquier caso, a efectos tributarios y, en particular, para la determinación del inicio del cómputo de la prescripción, la cuestión que se va a plantear no es la autenticidad material del documento privado, capaz de ser resuelta mediante el reconocimiento de la parte a quien perjudique, sino la certeza de su fecha frente a terceros, o más concretamente, frente a la Hacienda Pública.

Como hemos analizado al estudiar el hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la celebración de un negocio jurídico no supone la realización del presupuesto de hecho del citado impuesto, pues para que se produzca la transmisión de la propiedad, junto al *título*, se exige el *modo* o *tradición*. Lo mismo cabe decir si en vez de probar la fecha del negocio se acredita la concurrencia de alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. El documento tendrá eficacia frente a terceros desde dicha fecha, pero otra cosa diferente es que se considere transmitida la propiedad en ese momento, y, en consecuencia, que se haya realizado el hecho imponible del Impuesto. No obstante, esta conclusión no es pacífica, ni en la doctrina ni mucho menos en la jurisprudencia. Muchos tribunales consideran que una vez que se constate alguna de tales circunstancias, se debe considerar que ha operado la transmisión de los bienes o derechos que son objeto del contrato privado, lo que determina la apertura del plazo para declarar y, en definitiva, el inicio del cómputo de la prescripción. En muchas sentencias se aprecia una aplicación automática del citado precepto, sin tener en cuenta si quien celebró el negocio jurídico entró en posesión de los bienes adquiridos y, fundamentalmente, si se puede acreditar tal hecho, con eficacia frente a terceros. Si se aplica esta tesis, el inicio del cómputo de la prescripción se realizará teniendo en cuenta la fecha en que se acredite alguna de las situaciones señaladas en el mencionado artículo.

No obstante, en otras sentencias se plantea expresamente esta cuestión, señalándose que la prueba de alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil tan sólo permite acreditar que el contrato se ha celebrado en una fecha anterior a la existencia de la misma,

⁵⁶ A estos efectos podemos citar la STS de 9 de julio de 1986, cuyo FJ 2.º señala lo siguiente: «Ahora bien, el sedicente préstamo aparece recogido en un documento privado, cuya presentación el 5 de diciembre de 1958 en el Juzgado Municipal de..., tan sólo permite acreditar la fecha pero no la veracidad, realidad o autenticidad del contenido respecto de terceros (arts. 1.225 a contrario sensu y 1.227 del CC) y tal carácter tiene en este caso la Hacienda Pública».

de lo que se deduce su eficacia frente a terceros. Pero de ahí no se deriva sin más que se haya consumado la adquisición patrimonial, pues para ello se precisa la conjunción del *título* y el *modo*. En efecto, la consumación de la transmisión requiere que junto con el *título* haya operado la complementaria entrega de la posesión del elemento patrimonial objeto del contrato, de tal forma que se haya dado traslado de dicha posesión al comprador en la misma fecha de su celebración o después de dicha fecha, pero antes de la elevación del contrato a documento público. En consecuencia, además de acreditar la existencia de las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil, se ha de probar la condición dominical del comprador a través de otros elementos probatorios de hecho distintos al propio contrato. Será necesario, por tanto, la prueba de que se ha puesto al adquirente en posesión de los bienes que constituyen el objeto del contrato, al objeto de acreditar con efectos *erga omnes* que se ha producido la consumación de la compraventa, aun cuando a dicha evidencia se llegue a través de la prueba indirecta o por indicios. En conclusión, producida alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, pero no acreditada la *traditio*, la fecha del título privado deberá contarse respecto de terceros desde el día en que se haya dado tal circunstancia, pero si no se acredita la entrega no puede entenderse consumada la transmisión. Esta tesis ha sido defendida por el TS en numerosas sentencias, por lo que se puede considerar como doctrina uniforme de dicho tribunal ⁵⁷.

En este sentido, las consecuencias que se derivan de una interpretación literal del artículo 50.2 de la LITP y AJD son incoherentes con los efectos propios del artículo 1.227 del Código Civil en el ámbito jurídico-privado. El señalado artículo 50.2 determina que a efectos de la prescripción la fecha de los documentos privados es la de incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega. Pero en realidad es un precepto vacío de contenido, puesto que, a efectos de prescripción, y a efectos de la realización del hecho imponible, la certeza de la fecha del documento privado es un dato importante, pero no determinante de la producción de ningún efecto. Para que exista transmisión es preciso, además, la prueba de la *traditio*, por lo que la presunción del artículo 50.2 no tiene ninguna consecuencia en materia de prescripción hasta que no se acredite la entrada en

⁵⁷ Como ejemplo de dicha doctrina jurisprudencial podemos citar las SSTs de 3 de abril y 17 de julio de 1995, 9 de septiembre y 14 de octubre de 1996, 19 de febrero de 1997, 30 de noviembre de 2000 y 3 de julio de 2001.

Dada la importancia de ese asunto vamos a reproducir el contenido del FJ 2.º de la STS de 17 de julio de 1995: «... tesis que en el supuesto concreto que se contempla tiene que ser estimada, a juicio de esta Sala, en virtud de la teoría del título y el modo, puesto que al tratarse de la enajenación de un bien inmueble, y ser necesario –Sentencias de 27 y 28 de octubre de 1982 y 13 de junio de 1994, entre otras–, que el dominio del mismo salga del patrimonio del transmitente y entre en el del adquirente, es aplicable al caso establecido en el artículo 609 del Código Civil que, entre los medios de transmitir el dominio, menciona los contratos, complementados por la tradición, por lo que hasta que ésta no se produce, no puede entenderse transmitido y adquirido ese dominio, como sucede en el caso debatido, pues el documento privado de venta de 27 de octubre de 1987, inscrito en el Registro de la Consejería de Política Territorial de la Comunidad de Castilla-La Mancha en la de 23 de diciembre de 1987, no acredita dicha tradición (...); de ahí que como no consta que la tradición se operó con la firma del documento privado y posteriormente se acudió al otorgamiento de escritura pública, es en este momento cuando se produjo la denominada *ficta traditio* que menciona el artículo 1.462 del Código Civil y, mediante ella, el dominio del inmueble fue transmitido por la entidad vendedora y adquirido por el comprador, dándose así lugar al cierre del período impositivo». Por su parte, el FJ 2.º de la STS de 9 de septiembre de 1996 es del siguiente tenor: «... Con abstracción de esa publicidad o eficacia de la fecha del documento privado frente a terceros, se requiere, asimismo, para poder entender materializada la transmisión del inmueble o terreno y, con ella, consumado el devengo del Impuesto, que ese "título" constituido por el documento privado (modulado, ya, *erga omnes*, por uno de los tres supuestos previstos en el art. 1.227 del Código Civil) se complete, formalmente o en la práctica, con un "modo" o mecanismo de entrega o tradición, que permita entender atribuida al adquirente la propiedad o titularidad dominical del inmueble o terreno –de esta manera– transmitido».

la posesión por parte del adquirente de los bienes. De una interpretación sistemática de dicho precepto, atendiendo a las normas reguladoras del hecho imponible, se ha de concluir que para que se inicie el plazo de prescripción es requisito necesario que se pruebe que ha tenido lugar una transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el Derecho privado, salvo que nos encontremos ante alguna de las excepciones contempladas en el artículo 7 de la LITP y AJD. Si no se acredita la tradición no puede correr la prescripción, pues difícilmente puede darse este efecto sin que previamente se haya realizado el hecho imponible.

Si no se prueba la entrega del bien con anterioridad a que el contrato privado se haya elevado a documento público, la misma tendrá lugar en este último momento, a través del mecanismo de la *traditio ficta*, que permite presumir que ha tenido lugar la entrega del bien por el mero hecho del otorgamiento del documento. Para que se produzca la misma consecuencia en las transmisiones formalizadas en documentos privados se ha de probar a través de cualquier medio admitido en Derecho que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial, pues la tradición de la cosa es el requisito consumidor de la transmisión dominical.

Es preciso, pues, que nos detengamos en las circunstancias que determinan la prueba de la entrada en la posesión de los bienes transmitidos mediante el negocio formalizado en un contrato privado. La prueba en estos casos suele ser difícil, por lo que en multitud de ocasiones se llega a la certeza sobre tal hecho a través de indicios.

A efectos de la prueba de que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial transmitido, algunos tribunales han dotado de relevancia a las cláusulas del propio contrato privado o de la escritura pública posterior, en las que se pueden contener manifestaciones de las partes sobre el momento en que se ha producido la entrega del bien objeto del contrato. Así, en ocasiones se ha derivado tal consecuencia del hecho de que en la escritura se mencione que ésta opera como simple elevación a público de un negocio anterior documentado privadamente, sirviendo la escritura tan sólo de transmisión instrumental de la cosa objeto del contrato⁵⁸. También se ha considerado acreditada la tradición de los bienes por el hecho de que el documento privado señale que su firma o prestación de consentimiento dé lugar a la entrega y posesión de la misma⁵⁹.

A nuestro juicio, tal tesis no puede sostenerse. Dichas estipulaciones producirán los efectos oportunos entre las partes del contrato, pero precisamente lo que tratamos de analizar es la eficacia que las mismas tienen frente a terceros. A tales efectos, las estipulaciones contenidas en el contrato privado no tienen ninguna relevancia, pues precisamente se trata de establecer medios de pruebas alternativos al propio contrato que corroboren el contenido del mismo. Se debe llegar a la misma conclusión en relación con una estipulación de la escritura pública en la que se establezca que con la misma se trata de elevar a público un documento privado anteriormente celebrado, pues la fe notarial sólo se extiende a la certeza de lo que los contratantes manifestaron ante el Notario. Por tanto, como consecuencia de tales estipulaciones no resulta probado que se haya celebrado un

⁵⁸ En este sentido, *vid.* la STS de 21 de junio de 1999, FJ 3.º.

⁵⁹ En esta línea podemos señalar las SSTS de 16 de julio de 1993, FJ 3.º y de 14 de octubre de 1996, FJ 3.º. La misma eficacia otorga a una cláusula del contrato privado la STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 1999, FJ 3.º.

contrato privado de compraventa o que se haya realizado en la fecha que se manifiesta en el documento público, por lo que como consecuencia de ellas no se debe dotar de eficacia *erga omnes* al documento privado con eficacia frente a terceros⁶⁰. Las cláusulas contenidas en el contrato privado o en el documento público sí pueden jugar en contra de las partes del negocio jurídico formalizado en tales documentos, pudiendo ser consideradas como un indicio más de que no se ha producido la tradición de los bienes objeto del negocio a través del contrato privado⁶¹.

De acuerdo con lo señalado, para que se entienda probada la entrega mediante indicios se precisará normalmente la concurrencia de ciertos elementos extraños al propio contrato privado o a la escritura pública. Será necesaria la constancia de los que podríamos calificar de forma genérica como actos de administración o disposición reveladores de la condición de dueño. Tales actos muestran una intención de haber la cosa o el derecho como propio y reflejan un *animus domini* y una capacidad de disposición sobre la cosa⁶². La realización de tales actos supone, sin duda, con eficacia *erga omnes*, que se ha operado la transmisión del bien mediante la conjunción del *título* y el *modo*, pues tales actuaciones presuponen el reconocimiento de haberse llevado a cabo la transmisión de la propiedad y, en consecuencia, de que los bienes objeto de la controversia han accedido al patrimonio dominical del comprador⁶³.

Las consecuencias enunciadas sobre el artículo 1.227 del Código Civil no deben restringirse al inicio de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Aunque a efectos de

⁶⁰ El TS ha señalado en la Sentencia de 7 de marzo de 1992, FJ 1.º, que «... el hecho de que en la escritura pública de 14 de diciembre de 1978 se diga que se eleva a público un documento privado que se dice es de fecha 3 de octubre de 1977, ni dota a dicho documento privado de fecha anterior a la de la escritura pública de 1978, ni dota al negocio jurídico (en este caso compraventa) que se dice celebrado en 3 de octubre de 1977 de una antigüedad anterior a la de la escritura pública. La fe notarial sólo se extiende a la certeza de que los contratantes manifestaron ante el Notario, en 14 de diciembre de 1978, que habían celebrado un contrato de compraventa en 3 de octubre de 1977, pero ello no significa que tal negocio se celebrara, y mucho menos, que lo hicieran en esa fecha. En conclusión, lo único que está acreditado, bajo fe pública notarial, es que los representantes de la entidad "A., S.A.", y los de la entidad "C.A., S.A.", el día 14 de diciembre de 1978, entregaron a un Notario de Madrid un documento privado, fechado en 3 de octubre de 1977, para que fuera elevado a escritura pública, como en efecto lo fue. Por lo tanto, hay que acudir a otros medios de prueba distintos, para ver si ha quedado acreditada la realidad de la compraventa que se dice celebrada en 3 de octubre de 1977». También resulta ilustrativa la Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 1999, en cuyo FJ 5.º señala que «... es reiterada la doctrina jurisprudencial relativa a la eficacia probatoria de la escritura pública, según la cual el documento público da fe del hecho y de la fecha, es decir, de lo comprendido en la unidad de acto, pero no de la veracidad de lo dicho, extremo al que no abarca la fe pública y que puede ser desvirtuado por prueba en contrario».

⁶¹ En este sentido, podemos citar la STS de 3 de abril de 1995, FJ 4.º o la STSJ de Cataluña de 9 de noviembre de 1995, FJ 2.º.

⁶² El FJ 3.º de la STS de 10 de mayo de 1994 es del siguiente tenor: «Sabido es que la posesión civil tiene como base la intención de haber la cosa o derecho como propio (art. 430 CC), a la que va unido, en supuestos como el debatido, el *animus domini* y un reconocimiento jurídico consolidado por el título de dominio esgrimido y la consiguiente disposición sobre la cosa, al haber realizado obras y mejoras en ella. Por lo que no puede negarse que precedió una entrega de la cosa, que fue real y efectiva, como se requería por haberse hecho la venta en documento privado, según se deduce de las Sentencias de esta Sala de 14 de junio de 1966, 8 de diciembre de 1974 y otras».

⁶³ A estos efectos podemos citar la STS de 20 de marzo de 1997, FJ 3.º: «... está acreditado, también, directa e indirectamente, con efectos frente a todos, que la transmisión de la finca, y, con ella, el devengo del Impuesto, tuvo lugar, realmente (...) cuando el mismo, a partir casi inmediatamente después de la suscripción del documento privado, realizó actos propios reveladores, ya, de su cualidad de dueño y determinantes, con plena evidencia *erga omnes*, de la consumación de la *traditio* del inmueble adquirido. En el mismo sentido, las SSTs de 23 de junio de 1995, 2 de febrero, 8 de junio y 6 y 27 de julio de 1996.

dicho impuesto el citado precepto se traiga a colación precisamente con relación a dicha materia, ya hemos indicado que en realidad debe ser utilizado para determinar la existencia de una transmisión gravada en dicho impuesto. Además, téngase presente que la concurrencia de alguna de las circunstancias expresadas en el precepto no acredita la transmisión, pues para que así sea se deberá probar la entrega del bien objeto del contrato. La fecha de la transmisión, determinada aplicando los criterios generales del Derecho privado, con las salvedades recogidas en el artículo 7.2 de la LITP y AJD, se aplica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues, a todos los efectos. Las mismas conclusiones se han de extender a cualquier figura tributaria en la que tenga alguna relevancia el concepto de *transmisión*, salvo que se excepcionen de forma expresa las reglas generales establecidas en Derecho civil. Por tanto, aunque muchos de los criterios jurídicos explicitados por la doctrina y la jurisprudencia sobre la interpretación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios se han señalado a efectos del inicio de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pueden analizarse con una vocación más generalista. No estamos de acuerdo, sin embargo con quienes consideran que la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil al ámbito tributario deriva del carácter supletorio que a estos efectos tiene el Derecho civil ⁶⁴. Se trata simplemente de determinar el concepto de *transmisión*, para lo que deberán de aplicarse las reglas generales contenidas en el artículo 12.2 de la LGT sobre la determinación del sentido de los términos contenidos en las leyes tributarias. A estos efectos, salvo que se defina de forma expresa en la normativa tributaria un concepto propio de transmisión, deberá aplicarse con carácter general el que resulte del Derecho privado, incluido el señalado artículo 1.227 ⁶⁵.

3.2. Análisis de las circunstancias mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil en su aplicación en el ámbito tributario.

3.2.1. La incorporación o inscripción en un Registro público.

La primera cuestión que se ha de concretar es a qué registros se refiere el precepto. En este sentido, tanto la doctrina como los tribunales de justicia coinciden mayoritariamente en señalar que a efectos de la aplicación del artículo 1.227 Código Civil en el ámbito tributario, resulta irrelevante la clase y fin del Registro público, pues lo determinante es que puedan aportar seguridad jurídica sobre la existencia del documento privado ⁶⁶. En consecuencia, no sólo se refiere a los Registros que aportan seguridad jurídica como el Registro de la Propiedad, Mercantil, u otros. También se han de incluir los registros administrativos de registro meramente informativo y, en especial, hemos de hacer hincapié en los registros de carácter fiscal, en la medida en que se les pueda atribuir la eficacia *erga omnes* a que se refiere el señalado artículo 1.227.

⁶⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 162.

⁶⁵ GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto*, op. cit., pág. 100: «en ambos supuestos, técnico y usual, el concepto de transmisión es el que suministra el Código Civil».

⁶⁶ Así lo señalan la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º, la STSJ de Extremadura de 10 de junio de 1999, FJ 3.º, y la STSJ de Baleares de 3 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

Son también numerosos los tribunales que admiten que la presentación de un documento privado ante un Juzgado produce los efectos del artículo 1.227 del Código Civil ⁶⁷. La presentación de un documento en el juzgado, con independencia del orden jurisdiccional de que se trate, permite la certeza de la existencia del documento, por lo que debe admitirse la eficacia frente a terceros del documento. Normalmente, la presentación del documento privado se realizará en un juzgado con competencia en materia civil, por la tramitación de un pleito sobre la titularidad del bien de que se trate. En cualquier caso, recordemos que si los propios juzgados cumplieran la normativa tributaria, deberían informar a la Administración tributaria sobre cualquier documento privado presentado sin que conste la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones, lo que evitaría cualquier riesgo de prescripción. Se ha de tener en cuenta, además, que en aplicación del artículo 1.227 del Código Civil, la presentación del documento ante un juzgado permite otorgar la eficacia frente a terceros no sólo por la incorporación del documento al Registro del Juzgado, sino también por su entrega al Juez, como funcionario público ⁶⁸.

Una segunda cuestión que se debe analizar para la concreción del presupuesto normativo es el significado de la expresión «incorporación a un Registro». La doctrina civil también ha defendido que a estos efectos es suficiente cualquier asiento más o menos breve, con tal que baste para dar una idea inequívoca del documento, puesto que lo que se trata de hacer auténtico es la fecha y no el contenido del documento. En realidad, si con anterioridad a la inscripción existe un asiento de entrada o presentación en el registro, la fecha contará frente a terceros desde este último, incluso aunque la inscripción definitiva no llegue a realizarse ⁶⁹.

Ahora bien, hemos de aplicar a los supuestos de incorporación a un Registro público las reglas analizadas con carácter general sobre la eficacia del artículo 1.227 del Código Civil, de tal modo que dicha incorporación no acredita la tradición, por lo que no es suficiente para probar la propiedad de los inmuebles inscritos en el correspondiente registro. Esta tesis resulta de aplicación para los registros de carácter fiscal y para cualquier Registro público, pues la inscripción registral no es constitutiva sino meramente declarativa ⁷⁰. Cuando la incorporación a un registro fiscal tenga por objeto el gravamen periódico del bien, el giro posterior de los recibos correspondientes a los tributos que se basan en los datos del Registro tampoco acredita la entrega del mismo. Esta situación se da con bastante frecuencia en relación con aquellos bienes sometidos a los tributos locales de carácter periódico gestionados por el sistema de padrón o matrícula y, en especial, en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pues la mayor parte de las operaciones elusivas tienen como

⁶⁷ Entre las sentencias que consideran la eficacia a estos efectos de la presentación de los documentos privados ante un juzgado podemos citar la STS de 30 de septiembre de 1988, FJ 2.º; STSJ de Murcia de 19 de octubre de 1995, FJ 2.º; STSJ de Extremadura de 10 de junio de 1999, FJ 3.º; STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º; y STSJ de Andalucía (Sede de Málaga) de 20 de octubre de 1998, FJ 2.º.

En contra de dicho criterio, podemos citar la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 6 de febrero de 1999, FJ 2.º, en la medida en que funda su razonamiento en la falta de conocimiento del contrato presentado en el juzgado por la Administración, al tratarse de un pleito civil en el que aquélla no era parte.

⁶⁸ En este sentido, la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º.

⁶⁹ Así lo expresa MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., pág. 136. Una opinión similar se sostiene por MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del Código Civil*, dirigido por PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. y otros, Tomo II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1993, pág. 363.

⁷⁰ Por el mismo motivo, el hecho de que no sea posible inscribir una escritura no quiere decir que no exista la transmisión. Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 29 de mayo de 1997.

objeto bienes inmuebles. Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, cuando la transmisión se realice en un documento privado, la incorporación de dicho documento a un registro fiscal o a cualquier otro registro público sólo determinará que el documento es de fecha anterior a aquella en la que haya tenido acceso al correspondiente Registro, teniendo eficacia frente a terceros, y no que se haya producido la tradición o entrega ⁷¹. En consecuencia, la fecha de inscripción en el Registro permite presumir la fecha del contrato privado, no que se haya producido la tradición, y para cuya prueba han de concurrir otros factores. Por tanto, salvo que pueda acreditarse la entrega de algún otro modo, sólo cuando el documento privado se eleve a escritura pública se producirá la transmisión de la propiedad como resultado de la *traditio ficta*.

No obstante, ya hemos señalado que muchos tribunales aplican de forma automática el artículo 1.227 del Código Civil, sin tener en cuenta si se ha probado la entrega del bien, por lo que deducen la transmisión patrimonial de la concurrencia del documento privado y la inscripción en un registro, iniciándose el cómputo de la prescripción cuando se den ambas circunstancias conjuntamente ⁷². A nuestro juicio, tampoco podría admitirse dicha conclusión en virtud del artículo 108.3 de la LGT, que establece que «la Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario». Dicha presunción, que históricamente se ha establecido en nuestras normas tributarias ⁷³, también se recoge en diversas leyes especiales que regulan ciertos tributos. No obstante, estas normas no obligan a la Administración a considerar como titulares de los bienes a quienes figuren en los correspondientes Registros cuando la aplicación de tal presunción pueda perjudicar a los intereses recaudatorios y beneficiar a quien haya tratado de eludir un tributo.

Otro aspecto de enorme relevancia en el ámbito tributario es si es posible considerar que se produce la incorporación de un documento privado en un registro público a través de la inclusión del elemento transmitido en una autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al consignar, por ejemplo, la deducción por vivienda. No obstante, en la autoliquidación tan sólo se consignan las cantidades invertidas en la adquisición de la vivienda habitual y el importe de la deducción, de tal modo que el documento privado no se deposita o archiva en la Delegación de AEAT en la que se presenta dicha autoliquidación ⁷⁴. Tampoco se aporta el documento privado a

⁷¹ En este sentido, podemos citar la STS de 22 de enero de 1994, FJ 5.º: «... si no hay otros datos confirmatorios, la mera inscripción en un registro fiscal no basta para acreditar, de modo indubitado, la propiedad de los inmuebles inscritos en el mismo; B) Por ello, el giro posterior, a los hoy recurrentes, de los recibos liquidatorios del Impuesto de Solares tampoco permite demostrar, de modo categórico, por iguales razones, que los mismos sean los titulares dominicales de las parcelas pues, a mayor abundamiento, cualquiera sea la actitud que al respecto hayan observado los interesados». En el mismo sentido, la STS de 18 de noviembre de 1995, FJ 5.º. Este mismo criterio se defiende en la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 8 de marzo de 1999, FJ 4.º: «... la mera inscripción en Registros fiscales no acredita la titularidad jurídica de la finca y con ello la existencia de la transmisión onerosa como hecho imponible del tributo».

⁷² En este sentido podemos citar la STSJ de Andalucía (sede de Granada) de 10 de abril de 1995, la STSJ de Extremadura de 28 de junio de 1996, FJ 2.º, las SSTSJ de Cataluña de 6 de octubre de 1995 y 17 de septiembre de 1996, y la STSJ de Asturias de 5 de julio de 1996.

⁷³ Podemos recordar, por ejemplo, que los artículos 499 a 509 de la Ley de Régimen Local de 1955 y 42 a 59 del Real Decreto 3250/1976, reguladores del Impuesto sobre Solares, establecían que quienes figuren en dicho Registro como titulares de los terrenos serán, sin más, sus legales propietarios.

⁷⁴ Así lo señala la STSJ de Baleares de 3 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que tampoco acredita la transmisión, aun cuando en dicho impuesto se haya establecido claramente el cambio de titularidad ⁷⁵.

3.2.2. *La muerte de cualquiera de los que firmaron el documento.*

Las Leyes reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones no habían dado relevancia al fallecimiento de uno de los contratantes a efectos del inicio del plazo de prescripción. Este supuesto se incorporó por primera vez a la normativa del impuesto a través de la Ley 32/1980, de 21 de junio, que se remitió al artículo 1.227 del Código Civil, en lugar de lo que hicieron los textos anteriores, que citaban expresamente las circunstancias que comprende dicho precepto, con excepción del supuesto del fallecimiento de cualquiera de los que firmaron el documento. En los casos resueltos bajo la vigencia del Decreto 1018/1967 ⁷⁶ y las normas anteriores se consideró que no se podía admitir a estos efectos la fecha de la muerte de uno de los firmantes del documento, al no estar este supuesto previsto en tales normas ⁷⁷.

La muerte de uno de los firmantes del documento privado otorga autenticidad al mismo, al menos a partir de dicha fecha, dado que el documento en el que ha participado como firmante una persona fallecida ha de ser de fecha anterior a que haya sobrevenido dicho acontecimiento. Lo único que podría poner en duda esta verdad absoluta es que la firma que aparezca en el documento privado se tache de falsedad. En relación con la aplicación del precepto, a efectos del inicio del cómputo de la prescripción, hemos de realizar diversas precisiones.

En primer lugar, cuando el artículo 1.227 del Código Civil se refiere al fallecimiento de una de las partes del negocio, en realidad está haciendo referencia a la persona que firmó el documento privado, con independencia de la calidad en que lo hubiera hecho. De este modo, el supuesto incluye los casos en que el fallecido firmara el documento en su condición de mandatario o representante de una de las partes ⁷⁸. En el ámbito civil es también mayoritaria esta interpretación amplia, admitiéndose la eficacia frente a terceros en caso de fallecimiento de quien haya firmado como testigo ⁷⁹. No obstante, para que se otorgue dicha eficacia al fallecimiento del testigo debe haber firmado el documento ⁸⁰.

⁷⁵ Vid. la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1994, Considerando 3.º.

⁷⁶ El artículo 133, primer párrafo, del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableció lo siguiente: «A efectos de prescripción en los documentos que deben presentarse a liquidación se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubiesen sido incorporados o inscritos en un Registro público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción o entrega».

⁷⁷ En este sentido, la SAN de 27 de mayo de 1997 y la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1994, Considerando 3.º.

⁷⁸ En este sentido, la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de diciembre de 1995, FJ 3.º, y la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de febrero de 1997, FJ 2.º.

⁷⁹ En este sentido, MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., págs. 137 y 139.; MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del...*, op. cit., pág. 363.

⁸⁰ Así, se ha considerado que la muerte de un agente de la propiedad inmobiliaria, en cuya presencia se procedió a la firma del contrato de compraventa no produce los efectos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil, al no intervenir como parte del mismo [STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 5 de junio de 2000].

En segundo lugar, la doctrina civil ha considerado equiparable al supuesto de muerte diversos supuestos de lesiones invalidantes que impidan la estampación posterior de la firma en un documento ⁸¹.

En tercer lugar, algunos tribunales consideran que debe equipararse al fallecimiento la extinción de una persona jurídica, en la medida en que en ambos casos existe la misma certeza en relación con la fecha del documento. Así se ha considerado en un caso de adquisición de un inmueble en documento privado por una entidad financiera que posteriormente se extinguió por fusión, de tal modo que el cómputo del plazo de prescripción se debe realizar desde la fecha de la fusión ⁸², aunque la doctrina administrativa se ha pronunciado en sentido contrario ⁸³.

Ahora bien, para determinar la eficacia de esta circunstancia debemos traer a colación la doctrina que hemos analizado con carácter general en relación con la aplicación del artículo 1.227 a efectos tributarios y, en particular, para el inicio del cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. De acuerdo con la tesis que hemos mantenido, la muerte de uno de los firmantes del documento privado tan sólo permite afirmar que el mismo es de fecha anterior a la concurrencia de dicha circunstancia, de tal modo que la entrega o *traditio* debe acreditarse a través de otros medios de prueba diferentes. No obstante, algunas sentencias han considerado que en caso de fallecimiento de una de las partes del contrato, no sólo es posible de ello derivar que la fecha del documento es anterior a la de dicho fallecimiento, sino que de ese hecho se puede presumir que con anterioridad se ha producido la entrega física de la cosa objeto del citado contrato, por lo que se habrá consumado la compraventa, por la conjunción del título y el modo ⁸⁴. A nuestro juicio, en ningún caso se puede derivar tal circunstancia únicamente del fallecimiento de uno de los firmantes del documento privado, sobre todo en los casos en que el firmante haya participado en la condición de mandatario o representante. Por tanto, deberá acreditarse mediante otros medios probatorios que ha tenido lugar la entrega del bien objeto del contrato para que se entienda producida la transmisión a la fecha del fallecimiento de cualesquiera de los que hayan estampado su firma en el documento privado.

⁸¹ MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, *op. cit.*, pág. 138: «La amputación de la mano, y aun la parálisis de ésta, se suelen presentar como casos para este fin análogos al de la muerte, siempre que se refieran por supuesto a alguno de los firmantes del documento». En este sentido, el artículo 2.704 del Código Civil italiano recoge, junto al supuesto de la muerte, el de la sobrevenida imposibilidad física de quien o quienes suscribieron el documento privado.

⁸² En este sentido, la STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 1999, en cuyo FJ 2.º ha señalado que «... si el artículo 1.227 del Código Civil determina que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino —entre otros casos— desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, parece obvio que la extinción de una persona jurídica produce igual certeza respecto a la fecha del documento».

⁸³ La Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1997 ha señalado en el FJ 3.º lo siguiente: «... no pudiendo extenderse el concepto de fallecimiento, como pretende el reclamante, a la extinción de una persona jurídica, en este caso concreto, por absorción de otra entidad financiera».

⁸⁴ A estos efectos, la STS de 14 de octubre de 1996, en su FJ 3.º, señala lo siguiente: «... cuando el 13 de noviembre de 1978, por el fallecimiento de uno de los vendedores, podía contarse, ya, y gozaba de eficacia, respecto de terceros y, por tanto, de la propia Corporación municipal, la fecha del mencionado documento privado de adquisición, se había consumado, asimismo, en toda su extensión y complitud, por la plasmación tanto del "título" como del "modo", el negocio transmisivo —con todos sus efectos, incluidos los determinantes de la carga fiscal— de la compraventa del terreno».

3.2.3. La entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

La presentación de un documento privado a un funcionario público por razón de su oficio es otra de las circunstancias a las que se refiere el artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, sobre la determinación del presupuesto sobre el que se aplica las consecuencias del referido precepto existen importantes dudas interpretativas, motivadas en gran medida por unas decisiones de los tribunales contradictorias y cambiantes. La determinación del funcionario u órgano administrativo ante quien debe producirse la presentación del documento, o la determinación del propio concepto de *presentación*, son algunas de las cuestiones más relevantes en este sentido.

La determinación del concepto de funcionario público a efectos de la aplicación del precepto es una de las cuestiones más controvertidas. Resulta dudoso si el funcionario ha de estar integrado dentro de la Administración tributaria o si se hace referencia a cualquier funcionario público que reciba un documento privado en el ejercicio de sus funciones. También plantea dudas el hecho de que la presentación del documento se haga a un funcionario de otra Administración territorial distinta de la competente en la gestión del impuesto, aun cuando dicho funcionario pueda tener competencias en materia tributaria.

La tesis mayoritaria en la jurisprudencia defiende a estos efectos una interpretación amplia del concepto de funcionario público. Según esta tesis, es suficiente para cumplir con las condiciones que exige el artículo 1.227 del Código Civil que la entrega del documento privado se produzca a un funcionario público que actúe en el ejercicio de sus funciones, aun cuando dicho funcionario se encuentre actuando en relación con otro impuesto o, incluso, esté encuadrado en otra Administración territorial diferente. El único requisito es, pues, que tenga conocimiento del documento privado actuando en el ejercicio de su cargo. Téngase en cuenta que lo relevante es que la actuación del funcionario sirve para dar fehaciencia a la existencia del documento, que es precisamente lo que persigue el artículo 1.227 del Código Civil⁸⁵. La jurisprudencia expresa de forma mayoritaria también esta misma tesis⁸⁶.

⁸⁵ Así lo señala MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., pág. 137: «En cuanto a la entrega del documento a un funcionario público, exigiendo la Ley que le sea hecha por razón de su cargo, se entiende lógicamente que ha de hacerse con tales fin y forma, que pueda aquél acreditarla como funcionario que es, y con actos, diligencias o documentos propios de su cargo». La misma tesis se mantiene en VV.AA.: *El Impuesto sobre Transmisiones...*, op. cit., pág. 676.

⁸⁶ Entre otras muchas, podemos citar la STS de 10 de octubre de 2000, FJ 3.º: «... el precepto del Código Civil citado no distingue entre funcionarios estatales, autonómicos o locales, sino que sólo exige que sea el funcionario competente por razón de su cargo (...). En consecuencia, a efectos prescriptivos, la entrega de un documento privado a un funcionario por razón de su cargo, sin distinguir la naturaleza estatal, autonómica o local del mismo, determina, en un caso como el de estos autos, que sea la fecha de dicha entrega la que deba tenerse en cuenta como *dies a quo* del plazo de prescripción (prescripción que, por tanto, en el presente supuesto se había consumado)». En la Sentencia de 22 de octubre de 1987 el TS ha considerado que por funcionario competente se debe considerar también a quien se encuentre actuando en relación con otro impuesto, que por carácter de funcionario debe poner en conocimiento del órgano competente, de todos los actos y contratos sujetos a ese otro impuesto (FJ 2.º).

En el mismo sentido, podemos citar la SAN de 27 de mayo de 1997, FJ 2.º. Entre los Tribunales Superiores de Justicia, dicha tesis se sostiene en la STSJ de Baleares de 3 de octubre de 1995, FJ 3.º, y en la STSJ del País Vasco de 21 de octubre de 1994. En el FJ 2.º de esta última sentencia se puede leer lo siguiente: «Por último, la pretensión de la representación municipal en el proceso de que el "funcionario público" al que por razón de su oficio se haya de entregar el documento, a los fines de eficacia frente a terceros que previene el artículo 1.227 del Código Civil, tan sólo puede ser el funcionario liquidador del municipio de la exacción, es contradictoria con el propio y confuso argumento en que se funda, puesto

Por otra parte, aunque ya hemos tratado esta cuestión con anterioridad, hemos de recordar que entre los funcionarios públicos que se incluyen en el ámbito de aplicación del precepto se encuentran los jueces, a pesar del estatuto especial que rige el ejercicio de su función ⁸⁷, aunque en estos casos la certeza sobre la datación del documento también se acredita, de acuerdo con el artículo 1.227, por su incorporación al Registro del correspondiente Juzgado o Tribunal.

No obstante, en otras sentencias el propio TS ha aplicado una tesis más restrictiva. En este sentido, ha considerado que a efectos de la determinación de la fecha a partir de la cual el documento privado tiene eficacia frente a la Hacienda Pública, la entrega debe realizarse al funcionario competente en el impuesto que se pretenda liquidar, que es el único que puede ser considerado como «funcionario público por razón de su oficio» a los efectos del citado artículo ⁸⁸. De aplicarse esta tesis, que tiene carácter minoritario en la jurisprudencia, sería difícil encontrar un supuesto en el que tenga eficacia práctica la señalada circunstancia del artículo 1.227 del Código Civil. Por un lado, la presentación del documento al funcionario competente para la liquidación del impuesto correspondiente se realizaría a efectos de la liquidación, por lo que la misma acción que permitiría otorgar eficacia frente a terceros al documento privado interrumpiría el plazo de prescripción. Además, se ha de tener en cuenta que en la actualidad la mayor parte de los tributos son autoliquidables.

Una segunda cuestión es la interpretación del concepto de *presentación*, pues dicho término admite varios sentidos. Así, podría equipararse a la entrega para su depósito por los órganos de la Administración, pero también podría ser suficiente la simple exhibición del documento para que produzca el efecto señalado en el artículo 1.227 del Código Civil ⁸⁹. Algún tribunal ha señalado que dicho precepto requiere que la presentación del documento se realice con el objeto de que el funcionario dictamine o resuelva por razón de su oficio ⁹⁰. No obstante, la norma no

que si la razón ha de estar en que el Ayuntamiento es "tercero" en la relación jurídica contractual de que se trata, lo que el precepto debería exigir para que la fecha se cuente respecto de terceros es que estos mismos intervengan en la formalización del contrato, dejando así automáticamente de serlo, cuando, muy al contrario, a lo que el precepto propende es a situar en hechos de constancia pública ineluctable y plena garantía de fehaciencia en su realización, que el documento existe en el tiempo, sin por ello confundir la condición de tercero que indudablemente asiste a la Corporación exactora, con la detentación del monopolio sobre los funcionarios públicos que pueden dar aquella garantía de realidad al documento dubitable, pues, de ser así, si el tercero fuese un particular la norma resultaría absurda y carente de sentido».

⁸⁷ En este sentido la STSJ de Andalucía (Sede de Granada), de 19 de octubre de 1998, señala en su FJ 3.º lo siguiente: «... Así lo creemos por la condición de funcionario público del Juez que intervino en el juicio ejecutivo antes apuntado, dado que si bien su dependencia funcional lo es en relación con lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial desligándose del estatuto orgánico de la función pública, sus competencias lo son en el cumplimiento de fines objetivos y generales y su retribución lo es con cargo a los Presupuestos Generales del Estado».

⁸⁸ De este modo, en la STS de 9 de septiembre de 1996, FJ 3.º, ha determinado que la previa liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales carece de toda publicidad que permita a los Ayuntamientos conocer la transmisión y liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁸⁹ La STSJ de Baleares de 23 de mayo de 1995, FJ 2.º, determina que «... la presentación del mismo al funcionario público, incluso aunque a dicha presentación no le siga el depósito o entrega definitiva, es base suficiente para computar respecto a la codemandada la fecha de dicho documento a efectos de la prescripción (en este sentido, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1990 y las de la Sala Primera de 30 de septiembre de 1985, 8 de mayo de 1986, 13 de diciembre de 1989 y 26 de septiembre de 1991)».

⁹⁰ Así se ha señalado que esta circunstancia no acontece cuando el documento privado se acompaña como anexo a un escrito en el que se solicita el mantenimiento de una reunión. Así lo han señalado las SSTSJ de Madrid de 10 de octubre de 1996, FJ 4.º, y 25 de junio de 1998, FJ 4.º.

exige que el funcionario ante quien se presente el documento llegue a resolver, por lo que no es necesario que se deriven las consecuencias normalmente asociadas a la entrega del documento. Así, en caso de que se presente a un órgano de la Administración tributaria no se requiere que tras la entrega del documento se llegue a liquidar el tributo, pues el precepto habla tan sólo de presentación.

También la jurisprudencia se ha detenido en el examen de algunas circunstancias objetivas que afectan al propio documento, y que son determinantes de la aplicación del precepto que está siendo objeto de nuestro análisis. En concreto, en relación con el propio documento que es objeto de entrega a un funcionario público, se ha admitido, en ciertas condiciones, que la entrega de fotocopias produce los mismos efectos que la del propio documento original ⁹¹.

Finalmente, cuando en la celebración del documento privado en el que se transmite la propiedad de un bien ha tomado parte un funcionario público en representación de la Administración, desde ese momento inicial el documento tiene eficacia frente a terceros ⁹².

3.3. La eficacia frente a la Hacienda Pública de los documentos privados mediante la prueba de circunstancias distintas a las señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil.

3.3.1. La admisibilidad de la prueba.

Un aspecto sobre el que existe cierta controversia en la doctrina y en la jurisprudencia es si las causas que permiten que los documentos privados tengan eficacia frente a terceros son única y exclusivamente las que vienen recogidas en el artículo 1.227 del Código Civil o si, por el contrario, los supuestos contemplados en el citado artículo tienen un carácter meramente *ad exemplum*. En este último caso, se admitiría cualquier otro medio de prueba que permita acreditar la existencia del documento en una fecha determinada, lo que justifica que se otorgue eficacia al documento frente a terceros.

En la jurisprudencia, el TS ha admitido normalmente otros medios de prueba distintos de las circunstancias expresadas en el artículo 1.227. No obstante, durante una cierta etapa dicho tribunal ha mantenido la tesis contraria, según la cual sólo los supuestos previstos en el citado artículo

⁹¹ El TS ha determinado que la entrega de fotocopias de documento privado produce los mismos efectos que la entrega del documento original, siempre que se entregue por una de las partes contratantes y no se tache de falsedad, en la medida en que se admite que sobre una fotocopia pueda practicarse una liquidación, si ésta contiene un acto o contrato sujeto. Así lo ha considerado en la STS de 22 de octubre de 1987, FJ 3.º.

⁹² Así se ha considerado en la STSJ de Madrid de 16 de noviembre de 1995 en los casos de adjudicación de viviendas mediante documento privado por el Patronato de casas del Ministerio del Interior.

determinarían la eficacia *erga omnes* de los documentos privados⁹³. De ello se deduce que tan sólo se admitiría a efectos de prescripción la fecha de presentación del documento para su liquidación o, en su caso, aquella en la que concurriese alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, para contextualizar de forma adecuada esta tesis, es preciso recordar que a partir de la Sentencia de 29 de noviembre de 1995 el TS consideró que la LITP y AJD contenía una ficción sobre la fecha de los documentos privados, a diferencia de lo que establecía el propio artículo 1.227 del Código Civil. Esta diferente naturaleza de los preceptos señalados justificaba que no se aplicara la doctrina de la libertad de prueba defendida por la Sala de lo Civil. No obstante, a partir de su Sentencia de 24 de julio de 1999 el TS ha cambiado de criterio de forma expresa sobre la naturaleza de la norma, precisamente porque supone una limitación del derecho a la prueba sin que exista suficiente fundamento legal, admitiendo a partir de entonces otros medios de prueba distintos de los previstos en el señalado artículo 1.227. También otros tribunales menores han admitido sin ninguna dificultad esta tesis⁹⁴, aunque diversos tribunales superiores de justicia han mantenido el criterio contrario aun después de la rectificación que el propio TS ha llevado a cabo sobre este particular⁹⁵.

Por otra parte, algunos tribunales han resuelto de forma diferente esta cuestión según que el documento sea de fecha anterior o posterior a 1 de julio de 1980, fecha de entrada en vigor del Texto Refundido de 1980, lo que deducen de la interpretación conjunta del artículo 53.2 y la disposición transitoria sexta de dicho texto normativo⁹⁶. Según esta tesis, para los documentos anteriores a la fecha señalada se establece una interpretación amplia, de tal forma que los supuestos del artículo 1.227 son simplemente ejemplos, admitiéndose que se pueda acreditar la fecha del documento privado a través de otros medios probatorios, mientras que a los posteriores se aplica

⁹³ Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 9 de septiembre de 1996, en cuyo FJ 3.º ha señalado que «el artículo 1.227 del Código Civil, al permitir una excepción a lo que es el criterio formalista general, debe ser interpretado restrictivamente, de modo que son sólo los supuestos en él previstos, y no otros (aisladamente considerados, sin conexión con ninguno de los anteriores), los que determinan la eficacia *erga omnes* de los documentos privados en los que se haya plasmado un contrato obligacional traslativo».

⁹⁴ En este sentido, la STSJ de La Rioja de 21 de marzo de 1996. Por su parte, la STSJ de Navarra de 7 de abril de 1999 ha señalado en el FJ 3.º que «en relación con la cuestión de los medios de prueba de la fecha de los documentos privados, existe una reiterada jurisprudencia de la Sala 1.ª de lo Civil del Tribunal Supremo, cuya cita se hace ociosa, que considera que las circunstancias enumeradas en el artículo 1.227 del Código Civil son solamente ejemplificativas, cabiendo la prueba de la transmisión por otros medios, como, por ejemplo, las actas de la comunidad de propietarios, los registros de las compañías suministradoras de agua, electricidad, etcétera».

⁹⁵ En este sentido, las SSTSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de marzo de 1997, FJ 6.º, 16 de noviembre de 1998 y 25 de enero de 1999, FJ 2.º; STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º; STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de mayo de 1999, FJ 2.º; SSTSJ de Baleares de 3 de octubre de 1995, FJ 3.º y 25 de junio de 1999, FJ 2.º; STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º.

⁹⁶ El artículo 53.2 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre, establecía lo siguiente: «A los efectos de prescripción, en los documentos que deben presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados (documentos) es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente». Por su parte, la disposición transitoria sexta del Texto Refundido citado era del siguiente tenor: «Los documentos privados, otorgados con anterioridad a 1 de julio de 1980, surtirán efectos, si mediare algún beneficio fiscal, ante la Administración tributaria, siempre que se justifique la certeza de la fecha, bien por encontrarse incluido en cualquiera de los supuestos recogidos en el artículo 1.227 del Código Civil, bien por otros medios de prueba apreciados en su conjunto, tales como libros oficiales de contabilidad y abonos bancarios».

una interpretación estricta, de tal forma que sólo son admisibles a tales efectos las circunstancias señaladas en el citado precepto ⁹⁷. No obstante, la jurisprudencia ha señalado finalmente con buen criterio que la disposición transitoria sexta no es aplicable a efectos de determinar la prescripción de las transmisiones formalizadas en documentos privados, pues dicha disposición sólo resulta aplicable en los casos en que sea aplicable algún beneficio fiscal, sin que pueda tener tal consideración la prescripción ganada ⁹⁸. En cualquier caso, a los efectos que nos interesan lo relevante de estos pronunciamientos es que consideran que a partir de la aprobación del Texto Refundido de 1980 las circunstancias que permiten probar la fecha del documento con eficacia frente a la Hacienda Pública conforman una lista cerrada, que son los supuestos definidos en el artículo 1.227 del Código Civil.

En la doctrina tributaria, es mayoritaria la tesis que permite la prueba de la fecha que consta en el documento privado o de otras circunstancias distintas a las mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil y que otorguen certeza a la existencia del propio documento, permitiendo su eficacia frente a terceros ⁹⁹. Por su parte, entre los civilistas, la doctrina mayoritaria ha puesto de relieve no sólo la posibilidad de probar por otros medios la fecha del documento, sino que el artículo 1.227 tiene carácter supletorio, pues sólo resulta de aplicación cuando no existan otros medios de prueba que justifiquen la realidad de la fecha que se consigna en el propio documento, es decir, cuando el hecho a que se refiere únicamente puede tener demostración por el propio docu-

⁹⁷ Esta tesis ha sido defendida por el TSJ de Madrid en las Sentencias de 11 de noviembre de 1993, 10 de febrero y 15 de septiembre de 1994, 20 de octubre y 10 de noviembre de 1995, 1 de febrero y 10 de octubre de 1996 y 25 de junio de 1998.

⁹⁸ Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 15 de noviembre de 1995, FJ 6.º. En la misma línea se pronuncia el TSJ de Andalucía (Sede de Granada) en las Sentencias de 24 de marzo y 21 de abril de 1997 y 25 de enero y 2 de marzo de 1999.

En la doctrina, así lo ha entendido el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA en el trabajo «La eficacia del artículo 1.227 del Código Civil en relación con la prescripción de la obligación tributaria. [Comentario a la SSTSJ de Madrid de 5 (JT 1995, 1300) y 20 de octubre de 1995 (JT 1995, 1303)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1995, Vol. III, págs. 1.100-1.101. En contra, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La documentación privada...», *op. cit.*, pág. 97: «El beneficio fiscal, entendido en sentido amplio, no tiene por qué circunscribirse al reconocimiento de exenciones y bonificaciones, como usualmente suele entenderse. También es un beneficio el gozar de un tipo impositivo atenuado; y también el poder invocar la prescripción del tributo... Tanto el que invoca la exención como el que hace prevalecer la prescripción obtienen el mismo beneficio global: no deben satisfacer ni un céntimo por el acto jurídico que han protagonizado».

⁹⁹ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de...*, *op. cit.*, pág. 52: «Teniendo presente la teleología del precepto, anteriormente referida, deben admitirse otros medios de prueba, distintos a los expresamente reseñados, en cuanto que a través de ellos se pueda establecer la certeza de la fecha». FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «El fundamento de la norma hace que la misma se califique por la doctrina y la jurisprudencia (STS de 14 de noviembre de 1984) como una presunción *iuris tantum*, de modo que siempre es posible acreditar por medios distintos de los previstos expresamente en el artículo 1.227 (por ejemplo, los abonos bancarios del descuento de los efectos a través de los que se instrumentó la operación y, al menos en algunos casos, incluso la contabilidad) la realización del hecho imponible en una fecha distinta. Lógicamente, esta prueba corresponde al obligado tributario, que es quien estará interesado en demostrar que la prescripción se ha iniciado en un momento anterior a la incorporación o inscripción del documento privado en un Registro público, presentación a funcionario competente por razón de su oficio o muerte de una de las partes». También el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA se ha pronunciado en el mismo sentido en diversos trabajos. Así lo ha hecho en «La fecha de los documentos privados y el inicio del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar. [Comentario a la STSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1994 (JT 1994, 303)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1994, Vol. I, págs. 1.252-1.254 y en «Sobre la fecha que se ha de tomar...», *op. cit.*, págs. 1.535-1.537.

mento ¹⁰⁰. Esta tesis se encuentra sustentada por una constante jurisprudencia de la Sala primera del TS ¹⁰¹.

A efectos tributarios la posibilidad de probar la existencia del documento en virtud de otras circunstancias no mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil no sólo ha de aplicarse a efectos del Impuesto sobre Transmisiones, sino en relación con cualquiera de los impuestos de nuestro

¹⁰⁰ En este sentido, ALBÁCAR, J. L. y SANTOS BRITZ, J.: *Código Civil. Doctrina y jurisprudencia*, dirigido por ALBÁCAR LÓPEZ, J. L., Tomo IV (arts. 1.088 a 1.444), Madrid, Trivium, Cuarta edición, 1995, págs. 681 y 682: «Debe tenerse por eficaz en juicio la fecha de un documento privado cuando se corrobora por otras pruebas; es decir, que el artículo 1.227 sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere únicamente puede tener demostración por el propio documento (...). Si el artículo 1.227 del Código Civil exige que la fecha de un documento privado se cuente para los terceros desde que ocurra alguno de los tres supuestos que cita, porque ellos determinan de un modo indudable la certeza de la fecha en que fue otorgado, no puede haber inconveniente alguno en que la veracidad de esa fecha se pueda admitir desde que se compruebe con relación a otros actos que alejen toda sospecha de falsedad o simulación (...). Los tres modos de certeza que el artículo 1.227 sienta son de cierta aplicación supletoria, es decir, sólo para el supuesto de que por otras pruebas no se acredite aquella certeza». De la misma opinión es MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del..., op. cit.*, págs. 363 y 364: «La jurisprudencia establece sobre nuestro precepto que el inventario legal de hechos que indica no constituye *numerus clausus* que impida probar en juicio, por cualesquiera otros medios (apreciados en conjunto con dichos hechos), la existencia del documento en fecha distinta».

¹⁰¹ En este sentido, podemos citar, entre otras muchas, las SSTs de 10 enero de 1929, 20 de diciembre de 1956, 5 de octubre de 1957, 30 de enero de 1958, 26 de febrero de 1969, 13 de mayo de 1972, 17 de mayo de 1974, 6 de julio y 14 de diciembre de 1982, 18 de noviembre de 1983, 12 de junio de 1986, 25 de enero y 17 de julio de 1988, 25 de enero, 30 de mayo y 20 de octubre de 1989, 16 de febrero de 1990, 2 de noviembre de 1993, 2 de diciembre de 1994, 22 de junio de 1995, 3 de julio y 23 de diciembre de 1996, 9 de junio de 1999, 18 de abril de 2000, 18 de diciembre de 2001, 22 de febrero y 7 de noviembre de 2002, 14 y 21 de marzo de 2003, 29 de marzo de 2004 y 24 de febrero de 2005.

Como muestra, podemos citar la señalada Sentencia de 30 de enero de 1958, en la que el TS consideró «que los supuestos especificados en el artículo 1.227 del Código Civil no forman un número cerrado a otros similares y de igual eficiencia en juicio para formar la convicción del juzgador en orden a tan importante extremo de la "litis", por ejemplo, los libros de Comercio llevados con perfecta regularidad como así lo proclamó la Sentencia de 10 de enero de 1929». Por su parte, en la Sentencia de 17 de mayo de 1974 determinó que «... si el artículo 1.227 del Código Civil exige que la fecha de un documento privado se cuente para los terceros desde que ocurra alguno de los tres supuestos que cita, porque ellos determinan de un modo indudable la certeza de la fecha en que fue otorgado, no puede haber inconveniente alguno en que la veracidad de esa fecha se pueda admitir desde que se compruebe con relación a otros actos que alejen toda sospecha de falsedad o simulación». En la Sentencia de 30 de mayo de 1989 se señaló que «el principio legal que establece dicho precepto sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere solamente puede tener demostración por el propio documento, lo que no ocurre cuando existen otros medios de prueba que acrediten la realidad de la fecha que en él aparece, la que puede tenerse por eficaz en juicio cuando se corrobora por otras pruebas practicadas».

No obstante, en las SSTs de 31 de diciembre de 1996, FJ 2.º y 31 de diciembre de 1997, FJ 2.º, el Tribunal ha introducido ciertos matices sobre esta cuestión, distinguiendo hasta tres posiciones diferentes en la jurisprudencia sobre el entendimiento del artículo 1.227 del Código Civil a estos efectos. Una primera, amplia, de libertad probatoria para el Tribunal. Una segunda, en la que se distingue entre la existencia del documento y su fecha, de tal modo que el artículo 1.227 sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere el documento puede tener demostración por el propio documento únicamente. La tercera tesis se fundamenta en la inescindibilidad del documento y su fecha, según la cual el artículo 1.227 juega como instrumento de prueba tasada, que permite tan sólo acreditar la fecha del documento en perjuicio de tercero únicamente a través de los tres cauces enumerados en el precepto. Ahora bien, previamente es preciso acreditar la propia existencia del documento, en relación con su contenido o hecho referido en el mismo, aspecto que queda a la libre apreciación del Tribunal. En consecuencia, cuando ese hecho del documento esté indefectiblemente unido a su fecha, la libertad probatoria a apreciar judicialmente abarcará tanto la verdad del documento como a su fecha, sin la cortapisa de la prueba tasada impuesta por el citado artículo 1.227. Sin embargo, en aquellos casos en que el hecho relatado aparezca disociado a la fecha del documento, el citado precepto será el único medio de prueba.

sistema tributario en los que resulte relevante la determinación de la fecha de la transmisión ¹⁰². Ahora bien, se ha de recordar que aun cuando se pruebe de modo indubitado la certeza de la existencia del documento privado en una fecha determinada, de ningún modo se considerará realizada la transmisión, lo que sólo es posible si, además, se ha producido alguna forma de tradición.

3.3.2. *El objeto de la prueba: conocimiento por el tercero o certeza de la existencia del documento.*

Con carácter previo a estudiar las circunstancias cuya acreditación podrían permitir que se otorgue eficacia frente a terceros a un documento privado, lo primero que hemos de determinar es precisamente cuál es el objeto de la prueba que se pretende desarrollar, es decir, qué ha de quedar acreditado mediante tales circunstancias. Sobre esta cuestión existe cierta controversia, pues se han defendido dos tesis distintas.

En virtud de la primera se exige el conocimiento por parte del tercero –en nuestro caso, de la Hacienda Pública– de la circunstancia concurrente para que el documento privado pueda tener eficacia frente a él. Al menos se ha de exigir que la circunstancia acaecida otorgue al documento la suficiente notoriedad o publicidad que pudiera permitir al tercero el conocimiento de su existencia. Así lo ha señalado VEGA HERRERO, quien no obstante, ha puesto de manifiesto los problemas que puede generar dicha tesis, pues puede dar lugar a una imprescriptibilidad del derecho a liquidar ¹⁰³. También algunos tribunales, de forma más o menos explícita, han hecho referencia al requisito del conocimiento para que se apliquen los efectos del artículo 1.227 del Código Civil ¹⁰⁴.

A nuestro juicio, esta tesis no es correcta. También lo ha considerado así parte de la doctrina que se ha pronunciado sobre esta cuestión en su aplicación al ámbito tributario ¹⁰⁵. En este

¹⁰² En este sentido, dicha doctrina se utiliza por la STS de 24 de junio de 2005 a efectos de la determinación de la fecha de un incremento de patrimonio sometido al IS, en el FJ 5.º.

¹⁰³ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de...*, op. cit., págs. 53 y 54: «Aún conviniendo en que el conocimiento del acto o negocio es presupuesto necesario para el ejercicio del derecho, esperar a que la Administración tenga conocimiento del acto o contrato para comenzar el transcurso de la prescripción tiene inconvenientes innegables, cuales son la inseguridad jurídica que genera para el obligado tributario y el desembocar en muchos casos en la imprescriptibilidad del derecho a liquidar». También ha defendido esta tesis APARICIO PÉREZ, A.: «La fecha del documento privado y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Crónica Tributaria*, n.º 28, 1979, pág. 300: «Creemos, en suma, que lo importante para que pueda apreciarse la prescripción de la acción administrativa es que la Administración como tal tenga conocimiento del acto o contrato sometido a gravamen».

¹⁰⁴ Así, podemos señalar la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 6 de febrero de 1999, FJ 2.º: «Insiste el actor en que concurren las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, argumento que, como ya adelantábamos la Sala no puede compartir, toda vez que el contrato privado no fue incorporado o inscrito en un Registro público, sino presentado en unas actuaciones judiciales civiles, en las que no era parte la Hacienda Pública, y por tanto, no podía conocer su existencia...». En igual sentido, la STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º: «... con ello no queda acreditada aquella presentación, ni en definitiva la Administración regional tuvo forma alguna de conocer el hecho imponible».

¹⁰⁵ Así lo ha señalado el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA en el trabajo «En caso de transmisión en documento privado, posteriormente elevado a escritura pública, el devengo del IMIVTNU se sitúa en la fecha de la escritura. Comentario a la STSJ Cataluña de 9 de febrero de 1999 (JT 1999, 386)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, págs. 1.085-1.086: «Pero sin que entre en consideración en absoluto el dato de si la Administración conocía o no la transmisión, pues en ningún caso se liga la prescripción –ni mucho menos el devengo del tributo– a ese conocimiento por el ente impositor de la operación efectuada». En el mismo sentido se ha pronunciado también en «La fecha de los documentos privados y el inicio...», op. cit., págs. 1.252-1.254.

sentido se pronuncia la mayor parte de los tribunales, que señalan que lo importante a efectos del artículo 1.227 del Código Civil es que el documento adquiera certeza a partir de un momento que goce de verosimilitud ¹⁰⁶. En alguna sentencia se ha señalado expresamente que no es necesario el conocimiento de la transmisión realizada en el documento privado por parte de la Administración implicada para que éste adquiera eficacia frente a ella, lo que se fundamenta en un principio de certeza o seguridad jurídica en las relaciones jurídicas, dada la situación de incertidumbre que se generaría si la prescripción se iniciara cuando la Administración tuviera conocimiento del hecho imponible realizado ¹⁰⁷.

En este sentido, basta con que analicemos las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil para que comprendamos que el conocimiento del tercero no es el nexo de unión entre todas ellas. La muerte de uno de los firmantes del documento, la incorporación a un Registro o la entrega del documento a un funcionario público por razón de su oficio no presuponen el conocimiento de los terceros de la existencia del propio documento. Lo único que tienen en común las señaladas circunstancias es que en todos los casos enunciados en el precepto es indubitado que el documento es de fecha anterior a que se produzca alguna de ellas. La certeza de su fecha es, pues, lo que permite que se otorgue eficacia al documento frente a terceros. Así, por ejemplo, la muerte de uno de los que hayan sido parte del documento privado no supone que la Administración deba tener conocimiento de la existencia de dicho documento y de su fecha. Ahora bien, se tiene la completa seguridad de que el documento se ha celebrado en todo caso con anterioridad a que se haya producido el fallecimiento de uno de los firmantes. La finalidad del precepto no es dar a conocer a los terceros la existencia del documento sino proteger a éstos de posibles falsedades en la datación del documento ¹⁰⁸.

En consecuencia, para que de otra circunstancia distinta de las mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil se pueda derivar la misma eficacia frente a terceros que de las señaladas en dicho precepto, se ha de hacer hincapié en la certeza sobre la existencia del documento y no en el conocimiento del mismo por el tercero. Ahora bien, fuera de los casos previstos en el artículo 1.227 se deberá acreditar, por un lado, la existencia de la circunstancia o circunstancias correspondientes y, por otro, el nexo de unión que permita afirmar que el documento debe ser de fecha anterior, en la medida en que no existe ninguna presunción legal que permita dar por probado este segundo aspecto.

El conocimiento del documento privado por la Administración territorial que gestiona el tributo dará entrada a la aplicación del principio jurídico que impide a la Administración ir en contra de sus propios actos. Así ocurrirá en aquellos casos en que la Administración que desco-

¹⁰⁶ Así lo reconoce la STS de 10 de octubre de 2000, FJ 3.º. Una doctrina similar se sostiene en la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de diciembre de 1995, FJ 3.º, y en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 2.º.

¹⁰⁷ En este sentido las SSTSJ de Madrid de 13 de diciembre de 1994, FJ 4.º, y 9 de mayo de 1997, FJ 2.º. En la misma línea, la STSJ de Andalucía (Sede de Málaga) de 20 de octubre de 1998, FJ 2.º.

¹⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «No debe olvidarse que el fundamento del artículo 1.227 del Código Civil no es el de asegurar la posibilidad de conocer el documento a los terceros que puedan verse afectados por el mismo —pues de ser así no tendría sentido, por ejemplo, que la muerte de uno de los firmantes sirviera para dar fe de la fecha— sino únicamente proteger a dichos terceros (entre los que se encuentra la Hacienda Pública) de posibles falsedades en la fecha que se haga constar en el documento. Lo que se trata de evitar es únicamente que a través del sencillo procedimiento de antedatar en más de cinco años el documento logre eludir el impuesto, o más ampliamente que, mediante una falsedad (a menudo indemostrable) en la fecha, pueda perjudicarse a terceros».

noce el documento privado a efectos de la liquidación de un tributo es la misma que ha realizado alguna actuación anterior en la que ha reconocido validez a dicho documento. Por tanto, si una Administración local está girando desde una fecha determinada el recibo por el Impuesto de Bienes Inmuebles a nombre del nuevo adquirente no puede desconocer la eficacia del documento privado que permitió la incorporación de éste al Registro de dicho impuesto ¹⁰⁹. Lo mismo cabe decir en relación con actuaciones de diverso tipo que en la mayor parte de los casos son desarrolladas por la Administración local, como la concesión de licencia de obras, la cédula de habitabilidad u otras actuaciones similares. No se puede admitir, de conformidad con dicho principio, que una misma Administración reconozca implícitamente la realidad de la transmisión patrimonial a través de alguno de los actos anteriores y pretenda en un momento posterior desconocer la existencia de la misma a efectos de la exacción de los tributos que gravan dicha transmisión. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del TS de forma prácticamente unánime ¹¹⁰, así como otros tribunales menores ¹¹¹. La prohibición de la Administración de actuar en contra de sus propios actos no tendrá ninguna relevancia a estos efectos en relación con actos o actuaciones que derivan de Administraciones territoriales diferentes de aquéllas frente a la que se pretende esgrimir el documento privado ¹¹². Incluso este mismo principio ha sido reconocido por la doctrina a efectos jurídico-privados, de tal modo que cuando el tercero haya reconocido a ciertos efectos la fecha del documento privado, la misma tendrá eficacia frente a él en todo caso ¹¹³.

¹⁰⁹ En este sentido, la STSJ de Baleares de 14 de marzo de 2000, FJ 2.º: «Y finalmente que el Ayuntamiento, al extender los correspondientes recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a nombre de esta última, venía reconociendo a la misma como propietaria».

¹¹⁰ En este sentido, la STS de 20 de marzo de 1997, que en el FJ 3.º establece que «... la ineficacia –inicial– frente a terceros de los documentos privados resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, a través de actos impositivos o de la concesión de licencias de obras a los adquirentes de los terrenos, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el Ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de actos propios, que le vedan, ahora, ir contra sus anteriores decisiones)». En el mismo sentido, las SSTs de 2 de febrero, 8 de junio, 6 y 27 de julio de 1996, y 20 de marzo de 1997.

¹¹¹ Así lo señalan las SSTSJ de Asturias de 4 y 22 de febrero de 2000, así como las SSTSJ de Cataluña de 11 de junio de 1996 y 28 de abril de 1999.

¹¹² En contra de este criterio se muestra FUSTER ASENCIO, M.C.: *Prescripción del Impuesto...*, op. cit., pág. 97, quien ha criticado que la doctrina de los actos propios sólo vincule a la misma Administración territorial, considerando que «no se puede mantener en ningún caso que la fecha de la realización del acto o contrato gravado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sea diferente a la tenida en cuenta, por ejemplo, en el ámbito local. Si la Administración –sea local, autonómica o estatal– ha dictado un acto de liquidación consecuencia de la variación de la titularidad de un inmueble, ese acontecimiento debe tener repercusión en todo el sistema tributario, porque el acontecimiento de referencia es el mismo».

¹¹³ En este sentido, ALMAGRO NOSETTE, J.: *Comentarios del Código...*, op. cit., pág. 682: «Dada la finalidad que persigue el artículo 1.227 de evitar que la anticipación intencionada de la fecha de un documento privado perjudique a quien en él no hubiese intervenido, exigiendo, al efecto, la autenticidad de la misma, no se puede dudar que dicho precepto legal no es aplicable cuando el tercero reconoce o no niega la certeza de la fecha consignada, que así no necesita comprobación». Por su parte, MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., págs. 137 y 138, llega incluso a añadir un supuesto al artículo 1.227 en aquellos casos en que el tercero haya tenido conocimiento del documento: «Fuera de esas bases de concepto y autenticidad que el código fija, creemos indudable que pueda admitirse otra, cual la existencia de un acto por el cual el tercero tenga conocimiento indudable de la del documento, verbigracia, la notificación al mismo, o aun sin ella reconozca dicha existencia. Fúndase esta adición, de bien sencilla comprensión, en que nadie puede ir contra sus propios actos, y en que se ha realizado en tales supuestos el fin que este artículo persigue. La fecha será la de esos actos de comunicación al tercero o reconocimiento por éste, a no ser que en este último caso convenga aquél también en aceptar para cierta la que en el documento de que se trate apareciera fijada».

3.3.3. *El resultado de la prueba: circunstancias distintas de las contenidas en el artículo 1.227 que presuponen la existencia del documento.*

Una vez aclarado cuál es el objeto de la prueba que se ha de realizar para que un documento privado alcance eficacia frente a la Hacienda Pública, hemos de analizar las circunstancias, actos y actuaciones que pueden alcanzar dicha eficacia. Normalmente, a esta conclusión se llegará, en virtud del principio de libre valoración de la prueba, por la concurrencia de diversos elementos de hecho o indicios, llegándose a la mencionada conclusión a través de una apreciación conjunta del material probatorio. En definitiva, no es otra cosa que la prueba por presunciones reconocida en el artículo 108.2 de la LGT, que obliga a la prueba del hecho determinante, así como del nexo causal que permitirá otorgar eficacia frente a terceros al documento privado. En los casos señalados en el artículo 1.227 es precisamente este segundo aspecto el que no ha de ser probado, al establecerse una presunción legal que permite considerar que, acreditada la producción de alguna de las circunstancias señaladas en el precepto, dicha conclusión se deduce de forma automática.

Esta misma eficacia probatoria debe atribuirse a los denominados como *actos de administración y de disposición que son reveladores de la cualidad de dueño*, a los que ya hicimos referencia a efectos de la prueba de la *traditio* o *modo*. En su momento ya indicamos que estas circunstancias tienen una mayor eficacia que las expresadas en el artículo 1.227 del Código Civil, pues no sólo determinan la eficacia frente a terceros del documento privado, sino que permiten probar también que se ha producido la entrega del bien, de tal forma que permiten acreditar que se ha completado la transmisión mediante la conjunción del *título* y el *modo*.

Por tanto, tan sólo queda por realizar un análisis casuístico de aquellas situaciones que permitan probar la certeza de la existencia del negocio jurídico –*título*–, la tradición de los bienes –*modo*–, o ambas circunstancias conjuntamente, como ocurre en relación con los señalados actos reveladores de la condición de dueño. No obstante, en relación con muchas de las circunstancias que vamos a analizar es difícil establecer su alcance probatorio de forma aislada, pues normalmente aparecen varias de ellas a la vez. De ahí que sea complicado extraer conclusiones absolutas del análisis de la doctrina de los diferentes tribunales, pues la solución de los procesos depende de la apreciación global de la prueba existente en cada caso.

Se ha atribuido un valor probatorio de la transmisión documentada en un contrato privado a la realización de obras de explanación, limpieza y cerramiento en el solar transmitido, con la concesión de las correspondientes autorizaciones administrativas que habían sido solicitadas por el adquirente, en su condición de propietario del inmueble ¹¹⁴.

¹¹⁴ De este tenor es la STS de 20 de marzo de 1997, en cuyo FJ 3.º se establece que «la conjunción del título y el modo (y el devengo del impuesto) se produjo, pues, con trascendencia frente a todos los demás sujetos afectados, en el momento en que el comprador, con base en lo afirmado en la estipulación tercera del documento privado, procedió a solicitar (...) en su calidad de propietario de la finca cuestionada, autorización para realizar obras de explanación, limpieza y relleno del solar y para colocar un cerramiento de malla metálica –autorización que le fue concedida por Acuerdo...».

Más discutido es la valoración a estos efectos de las solicitudes de licencia de obras, así como su concesión, con abono de las tasas correspondientes. Así, las sentencias que hemos analizado no han dado relevancia a la concesión de la licencia urbanística, en la medida en que tan sólo supone un control preventivo sobre la actividad de los administrados para asegurar que el aprovechamiento de los terrenos que se pretende llevar a cabo se ajuste a la ordenación urbanística, pero no corresponde a los Ayuntamientos controlar a través de estas licencias la titularidad dominical de los terrenos. En la medida en que las licencias no son el instrumento adecuado para verificar situaciones jurídico-privadas, no resulta necesario normalmente aportar el documento privado en el que conste la transmisión del inmueble en la solicitud de la misma ¹¹⁵. Distintas consideraciones han de hacerse si la concesión de la licencia presupone la entrega del documento privado a un funcionario público, en cuyo caso resultaría aplicable el artículo 1.227 del Código Civil. Ahora bien, si se concede una licencia por parte de un Ayuntamiento, la imposibilidad de ir contra sus propios actos impediría que se pudiera desconocer la transmisión patrimonial a efectos de un tributo gestionado por el propio Ayuntamiento que concedió dicha licencia, por lo que en tales casos es intrascendente que se haya aportado o no el documento privado, sobre todo si el resto de actuaciones del ente local van dirigidas a reconocer la cualidad de dueño del solicitante (concesión de la cedula de habitabilidad, giro de los recibos del IBI, etc.).

También se ha dado relevancia a estos efectos a la realización de determinadas consultas urbanísticas en relación con un determinado inmueble, lo que ha sido incluido en la categoría de los actos reveladores de la cualidad de dueño y determinantes, con plena evidencia *erga omnes*, de la consumación de la *traditio* del bien adquirido ¹¹⁶.

Otro aspecto que es interpretado de forma diversa por los distintos tribunales es la contratación de suministros diversos, como agua, electricidad o gas. Algunos tribunales han estimado que de suyo la contratación de estos suministros y el pago de los recibos correspondientes no prueban la transmisión patrimonial. En efecto, no es necesario acreditar la condición de dueño para la contratación del suministro, que puede efectuarse por un arrendatario, usufructuario o cualquier otra persona que posea el inmueble por cualquier título, por lo que no acredita que se hubiere producido la transmisión de la propiedad al tiempo de contratarse estos servicios ¹¹⁷.

En muchos casos, además, algunos de los actos o actuaciones anteriores se complementarán con la presencia de diversos documentos, que pueden ser considerados como un indicio de la transmisión patrimonial realizada. A estos efectos, se pueden utilizar documentos bancarios (v. gr., extractos de abonos y cargos bancarios ¹¹⁸, etc.), documentos de la comunidad de propie-

¹¹⁵ En este sentido podemos citar la STS de 28 de enero de 1995, FJ 5.º. La misma tesis se sostiene en la STSJ de La Rioja de 21 de marzo de 1996, FJ 3.º, y en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 9 de junio de 1999, FJ 2.º.

¹¹⁶ *Id.* la STS de 6 de julio de 1996, FJ 4.º.

¹¹⁷ Esta doctrina se ha defendido por la STSJ de Cataluña de 9 de febrero de 1999, FJ 2.º, así como las SSTSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 14 de diciembre de 1998, FJ 2.º, y 9 de junio de 1999, FJ 2.º.

¹¹⁸ En la STS de 7 de marzo de 1992, FJ 3.º, no se estima suficiente la aportación de unos extractos de abonos y cargos bancarios a efectos de probar la transmisión.

tarios, letras de cambio, facturas, libros o documentos contables, etc. Dichos documentos no van a acreditar por sí mismos la fecha de un negocio traslativo de la propiedad, pues son meros indicios que normalmente acreditan el pago de ciertas cantidades, aunque pueden ser utilizados para corroborar la fecha del contrato privado de transmisión de la propiedad. La solución dependerá de la situación existente en cada caso. De ahí que la jurisprudencia sea muy diversa a la hora de considerar la eficacia probatoria de estos documentos. En la medida en que el propio documento no se admite de forma indiscutible como medio de prueba de la fecha de la transmisión, será determinante de la conclusión del proceso la prueba que se haya aportado en el curso del mismo. Así, el TS ha negado que a efectos de probar la fecha del documento privado sea suficiente con la aportación de recibos de la comunidad de propietarios y ciertas letras de cambio ¹¹⁹. Sin embargo, en otra sentencia el propio TS ha admitido que queda acreditada la fecha de un documento privado por la aportación de diversas letras cambiarias, y los contratos de suministro de energía eléctrica, de gas y de la Compañía Telefónica, al presumirse de tales contratos una efectiva ocupación del inmueble ¹²⁰. En cualquier caso, ya decimos que todas las pruebas concurrentes serán apreciadas en su conjunto para llegar a una solución sobre el asunto, de ahí que no sea posible establecer reglas generales en esta materia.

También podemos hacer referencia a una serie de actos y actuaciones propias del ámbito tributario, tanto de la Administración como de los obligados tributarios, y que han planteado numerosas dudas en los tribunales de justicia sobre su eficacia a efectos de la prueba de la transmisión de los bienes. En muchos casos, estas situaciones pueden concurrir con los elementos probatorios señalados con anterioridad, por lo que en estos casos la prueba se valorará en atención a los medios aportados en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial.

Así resulta discutible la relevancia que pueda tener a estos efectos la inclusión en una declaración tributaria o autoliquidación de algún dato relativo al bien o derecho que sea objeto de transmisión. El TS no ha dado relevancia a que se incluyan datos relativos a determinados bienes en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, no admitiéndose a efectos de acreditar la fecha del documento privado en que la adquisición del bien se formalizó ¹²¹. En contra, sin embargo, se muestran algunos tribunales superiores de justicia, que sí han considerado en algún caso que las manifestaciones rea-

¹¹⁹ El TS ha señalado en la Sentencia de 3 de mayo de 1988 que «... para que la presunción pueda entrar en juego como prueba es preciso que el enlace entre el hecho demostrado y la conducta imputada sea necesario y único, cosa que, de una parte, no se puede afirmar respecto a las letras de cambio aportadas que, como documentos abstractos, para nada demuestran la adquisición del inmueble por la apelante antes de la entrada en vigor de la Ley 50/1977, como tampoco pueden demostrarlo los aportados recibos de una comunidad de propietarios que, a su vez, teniendo del mismo modo el carácter de documentos privados, tampoco han recibido la necesaria adveración probatoria en este procedimiento ni en el de revisión en vía administrativa. De ahí que ni unos ni otros puedan servir para demostrar el hecho del que se trata de deducir la presunción, que, por ende, ha de ser rechazada» (FJ 2.º).

¹²⁰ Nos referimos a la STS de 18 de enero de 1995, FJ 3.º. En el mismo sentido las SSTSJ de Madrid de 15 de diciembre de 1990 (el recurso frente a ella dio lugar a la anterior sentencia del TS) y de 11 de noviembre de 1993, FJ 2.º, así como la STSJ de Navarra de 7 de abril de 1999, FJ 3.º. A la solución contraria se ha llegado, sin embargo, en la STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º, al considerar que ni las letras aceptadas para pagar el precio ni los recibos satisfechos a las compañías suministradoras acreditan que la transmisión se realizara en la fecha consignada en el contrato privado.

¹²¹ *Vid.* la STS de 22 de enero de 1994, FJ 5.º.

lizadas a través de declaraciones tributarias puedan ser tenidas en cuenta a estos efectos ¹²². Algunos tribunales incluso muestran posiciones contradictorias en diversas sentencias sobre este asunto ¹²³.

La misma situación se puede plantear en relación con liquidaciones administrativas que reconozcan la transmisión a efectos de otro impuesto, como puede ser a través de la admisión del derecho de deducción por vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta. En algún caso se ha considerado válida dicha circunstancia a efectos de producir las consecuencias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil ¹²⁴. Evidentemente, sólo puede admitirse dicha solución en el supuesto de que para reconocerle al sujeto pasivo el derecho a la deducción se le hubiera exigido el documento privado de compraventa y hubiera quedado constancia de algún modo de la entrega de dicho documento, lo que no es habitual ¹²⁵.

Tampoco se ha concedido relevancia a efectos de la prescripción la regularización operada por el sujeto pasivo en un determinado impuesto en la que se reconoce la compraventa efectuada, al menos cuando afecta a un impuesto correspondiente a otra Administración territorial ¹²⁶.

Sin embargo, sí se ha dotado de eficacia a la transmisión de un negocio en un documento privado, cuya fecha había sido corroborada por una certificación de la Cámara de la Propiedad Urbana así como por determinados registros del Ayuntamiento ¹²⁷.

También se ha dado relevancia para la prueba de la eficacia del documento privado a los hechos probados en un pleito civil o mercantil, o de cualquier otra naturaleza. Así, si en virtud de sentencia judicial se reconoce, una vez analizada la prueba practicada, que la parte compradora entró en posesión de la cosa objeto del negocio privado desde el momento de su celebración, no puede desconocerse dicho reconocimiento efectuado por un órgano judicial, por lo que la fecha del documento se deberá tener en cuenta a efectos de la prescripción del impuesto que gravó la compraventa ¹²⁸. No obstante, en aquellas sentencias en que se ha considerado que el artículo 50.2 de la LITP y AJD tiene la naturaleza de ficción, la conclusión a estos efectos ha sido que no podía

¹²² Así, la STSJ de Cataluña de 11 de junio de 1996 ha considerado relevante que la transmisión efectuada haya sido declarada en el Impuesto sobre el Patrimonio. También se reconoce eficacia a las declaraciones tributarias en la STSJ de Madrid de 10 de noviembre de 1995, FJ 2.º.

¹²³ Así en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 12 de febrero de 1996, el tribunal señaló que no podía surtir efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la constancia del bien en declaraciones de otros impuestos (FJ 4.º). Sin embargo, en la Sentencia del mismo tribunal de 27 de enero de 1997 ha considerado que la consignación en una declaración tributaria de la venta de un inmueble suscrita en documento privado (incremento patrimonial en la autoliquidación del IRPF) puede hacer prueba de su transmisión a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tratarse de un documento al que tiene acceso un funcionario por razón de su oficio.

¹²⁴ Así lo ha señalado el TSJ de Madrid en Sentencia de 5 de octubre de 1995, FJ 3.º, por constar la entrega del documento privado a un funcionario público.

¹²⁵ Así lo ha manifestado también el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, que ha comentado la sentencia citada del TSJ de Madrid en el trabajo «La eficacia del artículo 1.227...» *op. cit.* págs. 1.100-1.101.

¹²⁶ En este sentido, la STS de 23 de octubre de 1995, FJ 6.º.

¹²⁷ *Vid.* la STSJ de Castilla y León (Sede de Valladolid) de 27 de febrero de 1996, FJ 2.º.

¹²⁸ Podemos citar en este sentido la STS de 24 de julio de 1995, FJ 3.º, y la STSJ de Cataluña de 2 de mayo de 2000, FJ 3.º.

probarse por ningún otro medio distinto a los señalados en el propio precepto que ha operado la transmisión, ni siquiera aunque se haya probado previamente en la vía judicial que ésta se ha producido ¹²⁹, aunque ya indicamos que esta tesis ha sido rectificada posteriormente por el TS a partir de la Sentencia de 24 de julio de 1999.

Mayores problemas se plantearán cuando el contenido del documento privado entre en contradicción con otras pruebas concurrentes, como puede ser una escritura pública o con los datos que obran en un registro público. En tales casos, es preciso plantearse qué prueba goza de preferencia. Así, en relación con los datos resultantes de un registro público el artículo 108.3 de la LGT admite la prueba en contrario para desvirtuar la presunción de veracidad resultante del mismo. En este sentido, el TS ha señalado que se puede desvirtuar la presunción registral mediante la aportación de un documento privado, siempre que su contenido sea corroborado por otras pruebas que acrediten suficientemente la transmisión operada a través del mismo ¹³⁰.

En definitiva, la cuestión se reduce a la prueba de la fecha en la que ha operado la transmisión formalizada en un documento privado o bien de la fecha a partir de la cual existe certeza sobre la transmisión realizada, por la concurrencia de una o varias circunstancias que de forma indubitada acreditan la consumación de la misma. Para ello, podrá utilizarse cualquier medio de prueba disponible, aunque normalmente, la prueba tendrá carácter indirecto y se derivará de un conjunto de indicios que permitan advenir no sólo la existencia del documento en una fecha cierta sino que se ha transmitido la posesión del bien objeto del contrato al adquirente.

BIBLIOGRAFÍA

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

COLOMER FERRÁNDIZ, C.: «La prescripción fiscal de los documentos privados», Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad, 2001, n.º 72, págs. 1.720 y ss.

¹²⁹ Así se ha considerado en la STS de 29 noviembre de 1995, FJ 1.º y en la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º.

¹³⁰ En la STS de 10 de mayo de 1994, FJ 5.º, se señala lo siguiente: «... todo documento privado es apto para, en unión de las demás pruebas, desvirtuar la presunción registral de que goza el titular inscrito».

REFERENCIA DE LAS SENTENCIAS CITADAS**TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CIVIL**

20 de diciembre de 1956 (RJ 1957\105)	2 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8564)
5 de octubre de 1957 (RJ 1957\2852)	2 de diciembre de 1994 (RJ 1994\10248)
30 de enero de 1958 (RJ 1958\559)	22 de junio de 1995 (RJ 1995\4977)
26 de febrero de 1969 (RJ 1969\1000)	3 de julio de 1996 (RJ 1996\5555)
13 de mayo de 1972 (RJ 1972\2394)	23 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9220)
17 de mayo de 1974 (RJ 1974\3221)	31 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9608)
6 de julio de 1982 (RJ 1982\4217)	31 de diciembre de 1997 (RJ 1997\2865)
14 de diciembre de 1982 (RJ 1982\7482)	9 de junio de 1999 (RJ 1999\4732)
18 de noviembre de 1983 (RJ 1983\6487)	18 de abril de 2000 (RJ 2000\2158)
12 de junio de 1986 (RJ 1986\3386)	18 de diciembre de 2001 (RJ 2001\9496)
25 de enero de 1988 (RJ 1988\140)	22 de febrero de 2002 (RJ 2002\1381)
17 de julio de 1988 (RJ 1988\5684)	7 de noviembre de 2002 (RJ 2002\9684)
25 de enero de 1989 (RJ 1989\123)	14 de marzo de 2003 (RJ 2003\2588)
30 de mayo de 1989 (RJ 1989\3900)	21 de marzo de 2003 (RJ 2003\2915)
20 de octubre de 1989 (RJ 1989\6945)	29 de marzo de 2004 (RJ 2004\2309)
16 de febrero de 1990 (RJ 1990\692)	24 de febrero de 2005 (RJ 2005\2973)

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

2 de diciembre de 1969 (RJ 1969\1611)	22 de enero de 1994 (RJ 1994\334)
2 de junio de 1970 (RJ 1970\2941)	10 de mayo de 1994 (NFJ004167)
19 de febrero de 1972 (RJ 1972\882)	13 de junio de 1994 (RJ 1994\4667)
4 de abril de 1972 (RJ 1972\1693)	17 de junio de 1994 (NFJ003396)
20 de abril de 1972 (RJ 1972\1875)	21 de noviembre de 1994 (RJ 1994\8720)
18 de noviembre de 1977 (RJ 1977\4467)	18 de enero de 1995 (NFJ003943)
4 de febrero de 1978 (RJ 1978\276)	28 de enero de 1995 (RJ 1995\124)
28 de octubre de 1982 (RJ 1982\5817)	3 de abril de 1995 (NFJ003670)
9 de julio de 1986 (NFJ000185)	23 de junio de 1995 (RJ 1995\4722)
22 de octubre de 1987 (NFJ000323)	24 de junio de 1995 (RJ 1995\4723)
3 de mayo de 1988 (NFJ000395)	17 de julio de 1995 (RJ 1995\5825)
30 de septiembre de 1988 (NFJ000451)	24 de julio de 1995 (RJ 1995\6063)
16 de mayo de 1989 (NFJ000540)	23 de octubre de 1995 (RJ 1995\7429)
11 de mayo de 1990 (NFJ000810)	27 de octubre de 1995 (RJ 1995\7666)
6 de noviembre de 1990 (NFJ000975)	15 de noviembre de 1995 (NFJ004211)
26 de diciembre de 1990 (NFJ001048)	18 de noviembre de 1995 (RJ 1995\8528)
22 de julio de 1991 (RJ 1991\6683)	29 de noviembre de 1995 (NFJ004145)
7 de marzo de 1992 (RJ 1992\2038)	2 de febrero de 1996 (RJ 1996\1143)
18 de marzo de 1992 (NFJ001528)	8 de junio de 1996 (RJ 1996\4943)
16 de julio de 1993 (NFJ004166)	6 de julio de 1996 (NFJ004525)

27 de julio de 1996 (RJ 1996\6321)
9 de septiembre de 1996 (RJ 1996\9110)
14 de octubre de 1996 (NFJ004769)
19 de febrero de 1997 (RJ 1997\1058)
20 de marzo de 1997 (RJ 1997\2426)
29 de mayo de 1997 (RJ 1997\3789)
20 de junio de 1997 (RJ 1997\5910)

5 de diciembre de 1998 (NFJ006922)
21 de junio de 1999 (RJ 1999\5130)
24 de julio de 1999 (NFJ008163)
10 de octubre de 2000 (NFJ009739)
30 de noviembre de 2000 (NFJ009939)
3 de julio de 2001 (RJ 2001\7248)
24 de junio de 2005 (RJ 2005\5520)

AUDIENCIA NACIONAL

13 de julio de 1993 (NFJ003036)
5 de octubre de 1993 (NFJ003115)

25 de abril de 1995 (JT 1995\409)
27 de mayo de 1997 (JT 1997\552)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Andalucía (Sede de Granada)

10 de abril de 1995 (JT 1995\443)
12 de febrero de 1996 (JT 1996\176)
27 de enero de 1997 (NFJ005353)
24 de febrero de 1997 (JT 1997\172)
24 de marzo de 1997 (NFJ005562)
21 de abril de 1997 (JT 1997\342)
19 de octubre de 1998 (NFJ007183)

16 de noviembre de 1998 (NFJ007377)
14 de diciembre de 1998 (JT 1998\1953)
25 de enero de 1999 (JT 1999\221)
2 de marzo de 1999 (JT 1999\653)
9 de junio de 1999 (JT 1999\1035)
5 de junio de 2000 (NFJ011289)

Andalucía (Sede de Sevilla)

7 de julio de 1992 (NFJ001810)
6 de febrero de 1999 (JT 1999\1082)

8 de marzo de 1999 (JT 1999\1641)
2 de febrero de 2000 (JT 2000\447)

Andalucía (Sede de Málaga)

20 de octubre de 1998 (JT 1998\1798)

Asturias

5 de julio de 1996 (NFJ005354)
4 de febrero de 2000 (NFJ009643)
22 de febrero de 2000 (JT 2000\363)

Castilla-La Mancha

12 de diciembre de 1995 (JT 1995\1624)

17 de mayo de 1999 (JT 1999\1067)

Castilla y León (Sede de Burgos)

29 de marzo de 1999 (JT 1999\1193)

20 de abril de 1999 (JT 1999\1501)

15 de enero de 2000 (JT 2000\2)

Castilla y León (Sede de Valladolid)

27 de febrero de 1996 (JT 1996\158)

Cataluña

6 de octubre de 1995 (NFJ004712)

9 de noviembre de 1995 (JT 1995\1458)

11 de junio de 1996 (JT 1996\963)

17 de septiembre de 1996 (JT 1996\1416)

23 de marzo de 1998 (JT 1998\593)

9 de febrero de 1999 (JT 1999\386)

28 de abril de 1999 (JT 1999\578)

19 de mayo de 1999 (JT 1999\1836)

1 de junio de 1999 (JT 1999\912)

2 de mayo de 2000 (JT 2000\1300)

Extremadura

28 de junio de 1996 (NFJ004697)

10 de junio de 1999 (NFJ008119)

Galicia

25 de marzo de 1996 (JT 1996/359)

Islas Baleares

23 de mayo de 1995 (NFJ003797)

3 de octubre de 1995 (JT 1995\1231)

3 de diciembre de 1996 (NFJ005270)

25 de junio de 1999 (NFJ008703)

14 de marzo de 2000 (NFJ010284)

La Rioja

21 de marzo de 1996 (JT 1996\266)

Las Palmas

20 de noviembre de 1995 (JT 1995\1466)

16 de mayo de 1997 (JT 1997\1053)

Madrid

7 de octubre de 1993 (NFJ003129)	20 de octubre de 1995 (JT 1995/1303)
14 de octubre de 1993 (NFJ003135)	27 de octubre de 1995 (NFJ004020)
11 de noviembre de 1993 (JT 1993\1368)	10 de noviembre de 1995 (NFJ004267)
10 de febrero de 1994 (NFJ003566)	16 de noviembre de 1995 (JT 1995\1475)
21 de abril de 1994 (JT 1994\478)	18 de enero de 1996 (JT 1996\78)
15 de septiembre de 1994 (JT 1994\1034)	1 de febrero de 1996 (NFJ004640)
13 de diciembre de 1994 (JT 1994\1596)	10 de octubre de 1996 (JT 1996\1190)
19 de enero de 1995 (JT 1995\369)	24 de abril de 1997 (JT 1997\1085)
27 de abril de 1995 (JT 1995\516)	9 de mayo de 1997 (JT 1997\5659)
5 de octubre de 1995 (JT 1995\1300)	25 de junio de 1998 (JT 1998\1107)

Murcia

19 de octubre de 1995 (JT 1995/1290)
13 de junio de 1996 (NFJ004694)
6 de mayo de 2000 (JT 2000\850)

Navarra

15 de enero de 1999 (JT 1999\175)
7 de abril de 1999 (NFJ007746)

País Vasco

21 de octubre de 1994 (JT 1994\1267)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

11 de noviembre de 1993 (NFJ003191)	29 de abril de 1998 (JT 1998\809)
16 de diciembre de 1993 (JT 1993\1773)	2 de diciembre de 1999 (JT 2000\175)
24 de marzo de 1994 (JT 1994\512)	12 de enero de 2000 (JT 2000\726)
10 de octubre de 1997 (JT 1997\1511)	

CARMELO LOZANO SERRANO

Universidad de Valencia

Extracto:

EN las siguientes reflexiones sobre la iniciación del procedimiento inspector, el autor se centra en el régimen legal dado a la apertura de las actuaciones de comprobación e investigación. Las controversias habidas a este respecto durante los últimos años y la actual ubicación de sus exigencias en el texto legal bien merecen un cierto detenimiento; máxime cuando de ello puede derivar la posible ilegalidad de algunos preceptos reglamentarios actuales que no cabría –si así fuera– reproducir en el nuevo Reglamento.

Sumario:

Introducción.

1. Modos y medios de iniciación del procedimiento.
2. Requisitos de la iniciación del procedimiento.
 - 2.1 Información sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.
 - 2.2. Información sobre la identidad de los funcionarios.
 - 2.3 Derecho a los plazos del procedimiento.
 - 2.4. Certidumbre sobre la fecha de inicio de las actuaciones.
3. La motivación del procedimiento.
 - 3.1. En el vigente Reglamento de Inspección.
 - 3.2. La motivación del procedimiento en el proyecto de Reglamento.
4. Los medios de iniciación de oficio del procedimiento.
 - 4.1. La iniciación sin previa comunicación.
 - 4.2. La iniciación mediante personación.
5. La iniciación del procedimiento a petición del obligado.
 - 5.1. El contenido del derecho del artículo 149 de la LGT.
 - 5.2. La aplicación del alcance de las actuaciones.
6. ¿Es impugnable la iniciación del procedimiento inspector?

INTRODUCCIÓN

Entre las novedades que incorporó la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 figura una regulación del procedimiento de inspección más detallada que la de su precedente de 1963. Es cierto que la mayoría de sus previsiones no son estrictamente novedades, puesto que ya se encontraban reguladas en idéntico o similar sentido por el Reglamento General de Inspección (RGIT) de 1986 (especialmente, tras su modificación como consecuencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente). Pero el hecho de que anteriores prescripciones reglamentarias se hayan incorporado a la LGT no deja de ser relevante; como tampoco que las normas de la Ley 1/1998 se integraran en la LGT y, por ende, en un contexto sistemático y unitario dentro del cuerpo legal que sienta los principios del orden tributario. Ello da pie a nuevas reflexiones en torno a su significado y a su incidencia en la regulación del procedimiento inspector, y si esto ya era ineludible de cara al ajuste entre la nueva dicción legal y el desarrollo reglamentario anterior, mayor relieve adquiere ahora cuando se anuncia un nuevo Reglamento de desarrollo de la LGT.

Una primera acotación del tema resulta imprescindible. Según el artículo 145.1 de la LGT, el objeto del procedimiento de inspección consiste en «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones». A continuación, los apartados 2 y 3 del mismo precepto describen la comprobación e investigación en términos semejantes a los del artículo 109 de la antigua LGT, resumidos en el aforismo de que se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado o lo incorrectamente declarado.

Por ende, a la vista de esta prescripción legal, el procedimiento de inspección no abarca todas las actuaciones inspectoras enumeradas por el artículo 9 del aún vigente RGIT, sino solamente las por él denominadas «actuaciones de comprobación e investigación»; sin perjuicio de que las restantes, que no concluyen con el acto de liquidación o regularización, queden incluidas en el procedimiento cuando se den en el seno de aquellas actuaciones, pero no cuando se lleven a cabo de forma autónoma.

Por ello, las siguientes reflexiones sobre la iniciación del procedimiento inspector se centran en el régimen legal dado a la apertura de esas actuaciones de comprobación e investigación. Las controversias habidas a este respecto durante los últimos años y la actual ubicación de sus exigencias en el texto legal bien merecen, en mi opinión, un cierto detenimiento; máxime cuando de ello puede derivar la posible ilegalidad de algunos preceptos reglamentarios actuales que no cabría –si así fuera– reproducir en el nuevo Reglamento.

1. MODOS Y MEDIOS DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Bajo el epígrafe «iniciación del procedimiento de inspección», el apartado 1 del artículo 147 de la LGT señala que éste se iniciará: a) De oficio. b) A petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de esta ley.

Por lo tanto, de los modos de iniciarse un procedimiento administrativo, la LGT admite, en principio, las dos formas posibles, que sea de oficio o a instancia del interesado, aunque luego abordaremos en qué medida o en qué casos esta segunda modalidad debe considerarse realmente como un modo de iniciación del procedimiento. Por su parte, el Reglamento vigente ya contenía esta doble previsión en el artículo 29, regulándose la primera en su artículo siguiente y la segunda en el artículo 33 bis. Finalmente, el proyectado Reglamento de desarrollo no aborda esta cuestión al regular específicamente el procedimiento inspector, sino —como advierte su preámbulo— en sus artículos 89 y 90, encuadrados entre las normas comunes a las actuaciones y los procedimientos tributarios. Sin perjuicio de que su artículo 177, ya dedicado al procedimiento inspector, señale los medios de iniciación de oficio del procedimiento.

No se mencionan, sin embargo, por la LGT, los medios de iniciación correspondientes a ambas o a cada una de las modalidades. Acudiendo al vigente Reglamento, su artículo 30 describe tres medios de iniciar las actuaciones cuando éstas comienzan de oficio. En su apartado 1, la comunicación notificada al obligado, emplazándole para comparecer en lugar adecuado y con la documentación pertinente; en su apartado 2, la personación del actuario, sin previa comunicación, en dependencias del obligado o donde existan pruebas del hecho imponible; en tercer lugar, en el último párrafo de ese segundo apartado, poniendo en conocimiento del obligado el inicio de las actuaciones, pero sin previa notificación de la oportuna comunicación.

Se trata, por tanto, en este artículo 30, de describir los medios a través de los cuales puede iniciarse de oficio el procedimiento inspector, destacando que puede ser mediante un acto formalmente notificado al obligado, o bien mediante actuaciones que en el mismo momento en que se producen (la personación del actuario), o incluso posteriormente (último párrafo del apdo. 2), van a ponerse en su conocimiento.

Por su parte, el nuevo Reglamento proyectado parece prescindir de esa tercera y última posibilidad, pues su citado artículo 177, al abordar los medios de iniciación de oficio del procedimiento inspector, únicamente menciona la comunicación en su apartado 1 y la personación sin previa comunicación en su apartado 2.

Respecto a la iniciación a petición del obligado, no se admite por la ley como modo general de iniciar el procedimiento, sino sólo en la hipótesis del artículo 149 de la LGT, cuando estando ya en marcha una actuación de carácter parcial, solicita el obligado que se le dé carácter general. Más tarde se aborda este particular modo de iniciación del procedimiento.

Volviendo ahora a la iniciación de oficio, y pese a que el texto legal no parece contener previsiones que contradigan el reglamentario aún vigente, permitiendo, de entrada, mantener éste como desarrollo de aquél, otros aspectos de la regulación legal inciden sobre el Reglamento, haciendo

dudar de su acomodo a la Ley. Dicho en otras palabras, la regulación general del procedimiento establecida por la Ley no puede dejar de proyectarse sobre los medios de iniciar las actuaciones cuando éstas comienzan de oficio. Y en esa medida, aunque no de modo explícito, quizás alguna de las antiguas previsiones reglamentarias no tenga cabida o quede desajustada en relación con la vigente regulación legal. Si así fuera, debería tenerse en cuenta para no mantenerlas en el nuevo Reglamento anunciado. Aunque la mayoría de esa regulación legal preexistía a la nueva Ley –por proceder de la anterior LGT o de la Ley 1/1998– es ineludible examinar con calma cómo se contempla en conjunto por la vigente LGT la iniciación del procedimiento y los requisitos que anuda a la misma.

2. REQUISITOS DE LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Aunque formuladas de manera dispersa por el texto legal, la nueva LGT asocia a la iniciación del procedimiento inspector ciertas exigencias que pueden resumirse en suministrar al obligado información precisa acerca del procedimiento y de los funcionarios responsables del mismo, así como dejar constancia y certidumbre respecto a la fecha de inicio de las actuaciones, cumpliendo además con unos requisitos de motivación que no pueden ser sin más soslayados. En virtud de ello, deben examinarse los distintos medios de iniciación previstos hoy por el Reglamento vigente y si se mantienen en el futuro, pues si alguno de ellos dificultara o minorara el cumplimiento de esas exigencias legales, cabría dudar de su idoneidad.

2.1. Información sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.

En cuanto a los requisitos de información, el propio artículo 147 de la LGT, tras regular en su apartado 1 los modos de iniciación del procedimiento, señala en su apartado 2, con una dicción que no deja lugar a dudas, que «los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

Tal exigencia, que cabría apreciar en principio como mera regla procedimental de actuación, no puede, sin embargo, limitarse a esta naturaleza. Acudiendo al artículo 34 de la LGT, que desglosa lo que, según su texto, «constituyen derechos de los obligados tributarios», encontramos que su letra ñ) formula el «derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley».

Dada esta formulación –y calificación– legal, recogida de la Ley 1/1998, no parece que estemos en presencia de una mera manifestación o proyección del «mandato genérico de información y asistencia» que la Ley impone a la Administración en otros preceptos¹. Frente a la indeterminación

¹ Que es como lo entienden JUAN LOZANO, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en «Título preliminar: La aplicación de los tributos en la nueva LGT», en el volumen *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005, pág. 57.

de destinatarios de este último mandato legal, y la falta de concreción de su ámbito de aplicación y de las medidas con que puede articularse, en el caso que ahora nos ocupa nos hallamos ante el reconocimiento legal de un derecho que no es predicable de los obligados tributarios de manera genérica ². Por el contrario, la Ley lo atribuye a individuos determinados y sólo y en la medida en que van a ser parte de un procedimiento específico, en cuyo seno ha querido definir su posición jurídica con un elenco de derechos y deberes, entre los que se encuentra el de la información desde su inicio sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.

No debe olvidarse que cuando la propia Ley configura un derecho del obligado en un determinado procedimiento está definiendo su *status* jurídico como parte en el mismo, dotándole de un contenido o ámbito de poder que –como cualquier derecho– le permite, por un lado, exigir de los obligados por el mismo ciertas conductas que le den satisfacción; por el otro, exigir a los demás la abstención de conductas que lo minoren o perjudiquen; y, finalmente, reaccionar en defensa de su derecho frente a las conductas que vulneren su contenido. En tal sentido, la proclamación por la Ley de ese derecho no es una mera elevación de rango de eventuales reglas preexistentes en el ámbito reglamentario. Al formularse como derecho del obligado determinado sometido a un concreto procedimiento inspector, se aleja su consideración como mero reflejo, efecto indirecto o derecho reaccional impugnatorio sobre la situación del particular derivados de una regla del ordenamiento dirigida a otras finalidades de carácter objetivo, como podría ser, en este caso, facilitar a todos y a cualquiera el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que es el fin de las medidas de información y asistencia dispuestas por la Ley.

Todo ello sin olvidar que –como ocurre cada vez más en el ámbito jurídico público– el reconocimiento a favor del particular de ese derecho no significa que con él se atienda exclusivamente a proteger su interés privado. Como ya señaló hace tiempo la doctrina y recogió el Tribunal Constitucional, la contraposición público-privado propia del Estado y del orden liberal cede con frecuencia ante institutos que se basan en intereses comunes a lo público y a lo privado, o, si se prefiere, a intereses generales que no pueden reducirse a uno solo de esos aspectos ³. Por ello, si en lugar de centrar la atención en el interés tutelado por la norma lo hacemos en la necesidad social o en la finalidad que con ella se persigue ⁴, no es difícil apreciar que con ese derecho a la información de que goza el particular también se atiende un interés público evidente, cual es el de garantizar que el procedimiento se desarrolla según las prescripciones legales y es capaz de surtir los efectos para los que la Ley lo ha dispuesto. Basta pensar, a este respecto, que la concreción y la puesta en conocimiento del sujeto de la extensión y el alcance del procedimiento son requisitos indispensables para que el inicio de las actuaciones despliegue sus efectos sustantivos sobre los tributos, períodos impositivos y obligaciones a los que dicho alcance se extienda; pues de omitirse esa información, ni se interrumpirá la prescripción ni se impedirá la eventual regularización posterior por parte del interesado, con lo que padecerían y quedarían defraudados los intereses públicos que con la actua-

² El que tenga un destinatario individual y no genérico permite afirmar a CAYÓN GALIARDO, A. que se trata de un auténtico derecho. *Vid.* «Derechos y garantías en el procedimiento de inspección», en la obra *Estatuto del Contribuyente*, Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 157.

³ Por todas, entre las más tempranas, las SSTC 60/1982 y 62/1983.

⁴ Sobre este criterio metodológico me detuve en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 81 y ss.

ción inspectora se pretendía salvaguardar (por todas, SSTS de 10 de febrero de 1995 y de 11 de febrero de 2002, Rs. TEAC de 7 de febrero de 1989 y de 25 de noviembre de 1992).

Contemplando la cuestión en la LGT, los dos preceptos citados, el artículo 147.2 y el artículo 34.1 ñ) de la LGT, coinciden no sólo en el contenido del derecho que enuncian (derecho a ser informado), sino en que debe procurarse su satisfacción en un momento preciso y determinado, que es el del inicio de las actuaciones, como también adelantó en su día la Ley 1/1998. Si atendemos a la formulación literal de ambos preceptos, se observa que no aluden genéricamente a la «iniciación» del procedimiento, como conjunto de actos y de momentos mediante los que éste se pone en marcha, sino, más estrictamente, al «inicio», es decir, al comienzo mismo de las actuaciones, que constituye ya un momento y un acto particulares. No parece –atendida la distinción semántica que formula el Diccionario de la RAE entre «inicio» e «iniciación»– que sea caprichosa la opción de la Ley, por dos veces, de utilizar el primer término y no el segundo.

Si ello es así, ya encontramos un primer precepto reglamentario de los aún vigentes que cabe poner en cuestión. En efecto, el artículo 30.4 del RGIT, en su segundo párrafo, señala que la Inspección, al inicio de las actuaciones o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado, deberá instruirle sobre el significado de aquéllas, el procedimiento a seguir, y sus derechos, obligaciones y deberes. De acuerdo con la Ley, este precepto sólo puede mantenerse si se entiende como exigencia insoslayable de que tal información se dé justamente al inicio de las actuaciones, y sin necesidad de que medie solicitud del obligado, como se ha venido incorporando desde la Instrucción 9/1998 a la práctica inspectora, comunicando junto al inicio de las actuaciones el elenco de derechos y obligaciones del interesado. Sin perjuicio todo ello de que posteriormente, si éste lo pide, pueda reiterarse aquella información o alguno de sus extremos. Si no es así, si el precepto se entiende –atendiendo a la conjunción disyuntiva que contiene– como posibilidad para la Inspección de informar o no, según lo solicite o no el obligado, y de hacerlo al inicio o en otro momento de las actuaciones, no cabe cohonestarlo con la clara –y duplicada– exigencia legal en cuanto al contenido de la información, su carácter inexcusable y el momento inicial en que debe ser facilitada.

Esta reflexión parece acogerse por el texto del futuro Reglamento. Referido concretamente a la extensión y al alcance de las actuaciones, el artículo 178.4 señala que «deberán hacerse constar al inicio de éstas mediante la correspondiente comunicación», especificándose en ésta el alcance general o parcial respecto a cada obligación o período impositivo cuando el procedimiento abarque una pluralidad de ellos, así como los elementos de la obligación incluidos o excluidos cuando sean actuaciones de carácter parcial.

Si bien se observa, este precepto utiliza también el término «inicio» (que no «iniciación»), como acto y momento temporal concretos en que ha de darse la información en cuestión. Y por otro lado, plasma su exigencia con independencia de que el procedimiento comience mediante comunicación o directamente mediante personación del actuario, que son los dos medios para iniciar de oficio el procedimiento que acoge el artículo 177.

Ello permite deducir una novedad del nuevo Reglamento respecto al anterior, que parece intentar un mejor cumplimiento del derecho a la información proclamado por la LGT. En efecto,

articula una comunicación específica sobre la extensión y el alcance de las actuaciones, contemplada por el citado artículo 178.4, que es materialmente distinta de la del inicio de las actuaciones, pues esta última se regula en el artículo 177.1, que remite su contenido al fijado por los artículos 89.3 y 99.1, aunque pueden darse en unidad de acto. Así se desprende también del artículo 178.2, que exige la constancia del alcance de las actuaciones «en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en la comunicación a que se refiere el apartado 4 de este artículo».

A partir de estas previsiones, cabe, por ende, una doble posibilidad, atendiendo al medio de iniciación de oficio del procedimiento. Si es mediante comunicación, en ella se expresará también el alcance y la extensión de las actuaciones, además del contenido que exige el artículo 89, en general, a la que sea medio de iniciación de cualquier procedimiento; si es mediante personación del actuado, deberá haber una comunicación que no es la de inicio, sino la específica que expresa el alcance y la extensión de las actuaciones. En suma, el nuevo Reglamento se pliega fielmente en este punto a la exigencia legal, expresada por dos veces, de que conste la naturaleza y el alcance de las actuaciones al inicio de las mismas.

Finalmente, una consecuencia que parece deducible de este derecho a la información sobre la naturaleza y el alcance de las actuaciones es que debe entenderse limitada la amplia discrecionalidad con que el RGIT de 1986 permitía a la Administración definir y modificar el alcance del procedimiento. Su originario artículo 11.5, mantenido como 11.6 por el Real Decreto 136/2000, permite, sin exigir motivación alguna, que meramente «a juicio» del actuado pueda ampliarse el alcance de actuaciones inicialmente parciales, así como que el órgano competente restrinja el alcance general de las iniciadas como tales. Si ya antes de la Ley 1/1998 resultaba criticable este precepto ⁵, tras la promulgación de esta norma quedaba aún más en entredicho en relación con la ordenación legal del procedimiento inspector. No obstante, el proyecto de Reglamento, en su artículo 178.5, mantiene ambas posibilidades, reservándolas al «órgano competente» y privando de ellas, en principio, al actuado. Nada dice, sin embargo, sobre la comunicación al interesado de esta modificación del alcance, lo que parece inexcusable en garantía de su derecho, debiendo incorporar, además, la oportuna motivación. Piénsese que en caso de tratarse de una ampliación del alcance, la omisión de su comunicación expresa al obligado impediría los efectos de interrupción de la prescripción y de imposibilidad de regularización respecto a los nuevos tributos, obligaciones o períodos a los que se extendiera la inspección, redundando en perjuicio de los propios intereses generales.

2.2. Información sobre la identidad de los funcionarios.

En el ámbito de las exigencias de información que la LGT anuda al inicio del procedimiento, el artículo 34.1 f) añade otro derecho del obligado relevante en el mismo, consistente en el «derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos en los que tenga la condición de

⁵ Tras la Ley 1/1998, defiende la necesidad de motivación y comunicación al obligado CAYÓN GALIARDO, *op. cit.* pág. 157. Con anterioridad, critiqué ese precepto en «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, I/1990, pág. 232.

interesado». Puesto que el precepto no contiene matizaciones ni prevé un momento específico para darle cumplimiento, es evidente que desde el propio instante en que se dirige un procedimiento hacia un obligado, esto es, desde su mero inicio, ya tiene el sujeto la condición de interesado y cuenta, por tanto, con ese derecho; debiendo comunicársele, al mismo tiempo que la apertura de actuaciones, la identidad del funcionario responsable. Exigencia formulada ahora por la LGT para cualquier procedimiento tributario, no sólo para los de gestión, como la formulaba el artículo 2 de la Ley 1/1998, y que, por ende, también afecta al procedimiento inspector que nos ocupa.

La generalidad sin excepciones de esta exigencia, pero, sobre todo, el carácter de derecho del obligado con que se configura por la LGT, proyecta nuevas luces sobre el artículo 33 del vigente Reglamento de Inspección, que ya en el último lustro, con anterioridad a la nueva Ley, había merecido algunos pronunciamientos judiciales, no siempre coincidentes. Aunque no referido estrictamente al momento de inicio de actuaciones, las consideraciones sobre este precepto pueden ser relevantes para los requisitos de información que se han de cumplir para satisfacer aquel derecho.

En efecto, el citado artículo 33 del RGIT contempla en su apartado 1 la regla de permanencia de los funcionarios en las actuaciones inspectoras, prescribiendo que sólo cambiarán los actuarios por «cese, traslado, enfermedad, o bien otra justa causa de sustitución, atendiendo especialmente al carácter específico de las actuaciones a desarrollar», y sin perjuicio de las facultades del superior jerárquico para asumir las actuaciones. Remitiendo a continuación sus apartados 2 y 3 al régimen de abstención y recusación de la Ley 30/1992.

Suscitada la cuestión ante diversos Tribunales, dos han sido las soluciones alcanzadas. La primera, considerar que el incumplimiento de esta prescripción es una mera irregularidad formal que no puede provocar la anulación de las actuaciones si no ha dado lugar a indefensión. La segunda, apreciar en ese incumplimiento un motivo invalidante que anula las actuaciones, obligando, en su caso, a su retroacción. La primera postura es sostenida por la Sentencia de 10 de febrero de 2000, del TSJ de Castilla y León (sede de Burgos), por las del TSJ de Galicia de 30 de abril de 2001 y de 30 de diciembre de 2003, y por la del TSJ de Baleares de 24 de enero de 2003. La segunda solución es formulada por el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 30 de junio de 2004, y se había sostenido también por la Audiencia Nacional en Sentencia de 23 de diciembre de 2003, aunque en este caso concreto se había dado cumplimiento al precepto y lo que se discutía eran los efectos de la diligencia respecto a la interrupción de las actuaciones.

Las sentencias que niegan carácter invalidante al incumplimiento del precepto se basan en que no provoca indefensión, pues aunque se haya omitido la comunicación al interesado del cambio de actuario, aquél lo conoce en el curso de las actuaciones posteriores. Con lo cual —en mi opinión— dejan sin abordar y sin resolver si existía o no causa de sustitución, pese a que en alguna de ellas se afirma que el artículo 33 del RGIT exige «unas circunstancias tasadas» para poder llevarla a cabo. Pero consideran que no se provoca por ello incompetencia manifiesta que comporte nulidad (sala de Burgos) ni padece la finalidad del precepto, situada en permitir al obligado la eventual recusación (Sentencia de 2001 del Tribunal de Galicia). Estando, en suma, en presencia de un principio «orientador de la actividad administrativa» o «procedimental» cuya inobservancia es mero defecto formal, supeditando su efecto anulador a la indefensión material, a tenor del artículo 63.2 de la Ley 30/1992.

Por su parte, la Audiencia Nacional subraya que la comunicación al interesado del cambio de actuuario no es un mero acto de trámite, sino acto necesario del procedimiento cuya omisión conlleva consecuencias anulatorias. Especificando, por su parte, el Tribunal valenciano que la finalidad del precepto es la garantía de que el obligado no se enfrente a decisiones arbitrarias ni injustificadas, o que provoquen dilación y molestias en el procedimiento; no bastando los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa para salvar su incumplimiento.

Aunque en las decisiones reseñadas no siempre llegan a deslindarse con precisión, entiendo que en la cuestión subyacen dos aspectos diferentes: de un lado, la motivación –o «justa causa» en términos del precepto– de la sustitución del actuuario; del otro, el conocimiento de la sustitución y de sus motivos por parte del obligado. Es este último el más relevante a los efectos de las exigencias de información que venimos comentando, sin perjuicio de que sea el primero la cuestión de fondo de esta previsión reglamentaria.

Y a efectos de este último aspecto es cuando procede traer a colación el ya citado artículo 34.1 f) de la LGT. Proclamándose en el mismo el derecho del interesado a conocer la identidad de los responsables del procedimiento, la regla de permanencia del actuuario del artículo 33 del RGIT no parece poder limitarse a mero principio de ordenación del procedimiento, sin incidencia sobre la esfera jurídica del afectado. Como antes se decía respecto a los derechos de información, el ser atribuidos por la Ley a destinatarios individualizados y en procedimientos concretos no es sino un elemento de la definición de su *status* jurídico como parte en dicho procedimiento, no pudiendo reducirse a mero reflejo o efecto indirecto de una norma con finalidad meramente objetiva, como sería, en este caso, la de ordenación del procedimiento.

Por ello, aunque las sentencias arriba incluidas en el primer grupo sostengan que no padece la posición jurídica del obligado, puesto que en actuaciones posteriores conoce la identidad del nuevo actuuario, cabría oponer que no basta eso para salvar el incumplimiento del precepto. Dado que no todas las actuaciones inspectoras han de realizarse cerca del obligado, cabe que antes de llegar el interesado a conocer la sustitución, el nuevo actuuario haya realizado actuaciones y tomado decisiones sobre el procedimiento que sean irreversibles. En suma, que se hayan desarrollado fases y actos del mismo sin que el interesado conozca la identidad del nuevo actuuario, lo que choca frontalmente con el tan pomposamente declarado como derecho por el artículo 34 de la LGT. Además, por supuesto, de que con tal comportamiento de la Administración nunca podrá el obligado saber si se ha dado satisfacción a la exigencia reglamentaria de requerir «justa causa» para la sustitución, que parece ser –no se olvide– la finalidad del precepto. Por eso –dice la sentencia de Valencia– no se cumple el mismo con una genérica apelación a «necesidades del servicio» como justificación del cambio de actuuario.

En suma, si no parece intrascendente, al hilo de esta cuestión, el momento en que el interesado conoce la identidad del actuuario, puesto que desde que es parte en el procedimiento ha de conocerla en todo momento, debe reafirmarse la conclusión arriba enunciada a partir del artículo 34.1 f) de la LGT. En el instante mismo de inicio de las actuaciones, debe informarse al obligado sobre tal extremo, para dar cabal satisfacción al derecho que le asiste y que la Ley le confiere.

El proyecto de nuevo Reglamento –como en tantas ocasiones hace la normativa tributaria– parece querer zanjar la polémica por la vía de eliminar de la regulación el requisito controvertido. A lo largo

del texto proyectado no se recoge la regla de permanencia de los inspectores, ni, por tanto, la exigencia de «justa causa» para su sustitución, ni mucho menos su comunicación al obligado. De manera que la discusión judicial examinada acerca de las consecuencias del incumplimiento del vigente artículo 33 del RGIT queda superada por la vía de suprimir esa regla y sus requisitos conexos.

Sin embargo, esto no empece a que deba seguir cumpliéndose con rigor el derecho del artículo 34.1 f) de la LGT de que el interesado en un procedimiento conozca la identidad de sus responsables. A este respecto, y con carácter general para todo procedimiento, el ya citado artículo 89 del futuro Reglamento, al regular la iniciación de oficio de los procedimientos, remite en su apartado 3 al artículo 99.1, regulador de las comunicaciones, exigiendo este último [apdo. 1 e)] que en todas ellas constará «órgano que la expide y nombre y apellidos, número de registro de personal y firma de la persona que la emite».

Tres matizaciones, sin embargo, cabe realizar a este precepto, en cuya virtud puede dudarse de que sea suficiente para dar cumplimiento al derecho legalmente configurado a favor del interesado de conocer la identidad de los responsables del procedimiento.

En primer lugar, este artículo 99 está regulando con carácter general las comunicaciones, exigiendo que las mismas contengan la identificación precisa de su emisor. Pero nada dice, lógicamente, sobre cuándo proceden dichas comunicaciones, pues no es éste el objeto del precepto. Por ende, respecto a la cuestión que nos ocupa, hay silencio del nuevo Reglamento sobre la necesaria expedición de la comunicación cuando haya cambio de actuuario. Desde luego, no es preciso que lo diga, pues basta, en mi opinión, el claro derecho legal para deducir que si cambia el funcionario responsable del procedimiento habrá de comunicarse al interesado, so pena de violar su derecho. Y por lo mismo, es evidente que al inicio del procedimiento habrá de comunicársele en el mismo momento dicha identidad.

La segunda matización consiste en que suprimida del Reglamento la regla de permanencia, nada parece oponerse en la Ley a que puedan sustituirse los funcionarios responsables. Sólo las reglas generales de economía, celeridad y eficacia de la actuación administrativa frenan el que pueda considerarse absolutamente libre para la Administración el cambio de actuuario. No parece que ello sea un riesgo, atendiendo al buen criterio sobre la ordenación de las actuaciones, pero aun así deja de formularse como exigencia normativa a la que pudiera acogerse el interesado ante cambios que le parecieran arbitrarios o no justificados. En tal sentido, una cierta merma de su posición jurídica cabe entrever ante esa posibilidad, sobre todo si se aprecian las motivaciones del precepto aún vigente sostenidas por la Audiencia Nacional y por el TSJ de Valencia.

La tercera matización, en fin, estriba en que el artículo 34 de la LGT salvaguarda el derecho a conocer la identidad de los funcionarios responsables del procedimiento. Pero no dice expresamente que ello abarque el derecho a conocer la identidad de quienes actúen en el mismo. Una interpretación finalista del precepto debe conducir a englobar también en el contenido del derecho este último extremo, de manera que si se considera como responsable del procedimiento inspector al órgano competente para liquidar, no se agote con conocer su identidad el contenido del derecho, sino que también incluya el conocer la identidad de los actuarios concretos.

Desde esta perspectiva, no basta el citado artículo 99 del futuro Reglamento para garantizar el derecho que venimos comentando. En efecto, la comunicación de inicio de las actuaciones puede expedirse por el órgano liquidador, que, a su vez, es al que cabe considerar «responsable» del procedimiento, en cuanto que a él se atribuyen las competencias y decisiones para su ordenación. Pero si ello es así, ningún precepto exige explícitamente a la Administración comunicar la identidad de los actuarios, más allá de que deban identificarse en sus actuaciones cerca del sujeto. Por ello, me parece socavar y hasta eludir el derecho del artículo 34.1 f) de la LGT interpretarlo en sentido literal tan estricto como que su mención al responsable del procedimiento no incluya el derecho a conocer la identidad de los actuarios y que, por ende, cualquier cambio de los mismos pudiera llevarse a cabo sin ser comunicado inmediatamente al interesado. Por ello, no estaría de más que el nuevo Reglamento especificara dicho derecho, procurando su satisfacción al inicio de las actuaciones y en el momento en que hubiera cambio o sustitución de actuarios.

2.3. Derecho a los plazos del procedimiento.

El anteriormente citado artículo 34.1 ñ) de la LGT, al enumerar los derechos del incurso en un procedimiento comprobador o inspector, incluye, junto a la información que se le suministra al inicio del mismo, el derecho a que «se desarrollen en los plazos previstos en esta ley». Si bien se observa, la Ley no está formulando un derecho a ser informado de los plazos, sino el mero derecho a que éstos se respeten, lo que permitiría, como hipótesis, que no se trasladara esta información al interesado. Sin embargo, el artículo 42.4 de la Ley 30/1992, al regular la obligación de resolver todo procedimiento, señala: «en todo caso, las Administraciones públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio...». Por lo que ahora nos interesa, cabe destacar que el precepto no sólo exige dar información sobre los plazos de resolución y los efectos de su inobservancia, sino que también exige que dicha información se suministre con el acuerdo de iniciación de oficio.

Trasladada esta exigencia del ordenamiento general al procedimiento de inspección, parece obvio que tal información debe ser suministrada al inicio del procedimiento, sin que quepa entender respecto a esta cuestión –al amparo de la disp. adic. 5.ª de la Ley general– que la LGT está regulando de manera específica –y recortando– el derecho proclamado por la Ley 30/1992. Aun en las interpretaciones más cicateras respecto a la aplicación a los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992, no parece que en este caso se esté ante una regulación propia y diferente por parte de la LGT, sino ante un silencio de la misma que no impide ser colmado por la aplicación supletoria de la Ley administrativa general, conforme dispone el artículo 7.2 de la propia LGT.

Tampoco el Reglamento vigente ni el nuevo proyectado se refieren a estos extremos. Es cierto que el artículo 104.8 del futuro texto reconoce el derecho del obligado «a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los apartados anteriores con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación». Pero este

derecho es –como el propio precepto expresa por remisión al art. 95– un aspecto del derecho más general contemplado por este último a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que se es interesado, y es diferente al que ahora venimos postulando de conocer desde el mismo inicio de las actuaciones los plazos de resolución de las mismas y las consecuencias de su incumplimiento. Si se contempla el artículo 34.1 de la LGT, su letra e) recoge dicho derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, desarrollado por el citado artículo 95 del nuevo Reglamento. En cambio, es la letra ñ) la que recoge el derecho a los plazos, aunque sin especificar el derecho a ser informado sobre los mismos.

Sin embargo, no sólo por la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, que exige claramente esa información, sino porque la propia letra ñ) menciona el derecho a los plazos junto a los de información al inicio del procedimiento, cabe concluir que en este momento inicial debe informarse al interesado sobre los plazos y las consecuencias de su inobservancia. Convendría, pues, que el nuevo Reglamento realizara esta mención, aun sabiendo que dicho incumplimiento de los plazos, en el procedimiento inspector, no tiene los efectos de terminación que conlleva en los procedimientos de gestión.

En consecuencia, recapitulando la información que debe suministrarse al obligado en un procedimiento de inspección, y más concretamente, en el momento de inicio del procedimiento, vemos que ésta debe extenderse a tres aspectos: la naturaleza y alcance del procedimiento, así como sus derechos y obligaciones; la identidad de los funcionarios responsables; y los plazos máximos para resolver y los efectos de su incumplimiento. Por lo tanto, sólo los medios de iniciarlo que sean aptos para procurar esa información serán admisibles, debiendo rechazarse los que impidan o simplemente no procuren la satisfacción de estas exigencias de información requeridas por la Ley.

2.4. Certidumbre sobre la fecha de inicio de las actuaciones.

Aunque ningún precepto del ordenamiento señale de modo expreso que el inicio de las actuaciones inspectoras ha de dejar constancia clara e indubitada de su fecha, es obvio que esta exigencia se desprende de varias previsiones legales y reglamentarias que erigen esa fecha en momento crucial a partir del que se desarrollan ciertos efectos o se impiden otros.

En primer lugar, el mismo artículo 34.1 ñ) de la LGT, tan citado, al proclamar como derecho del obligado que las actuaciones se desarrollen con respeto a los plazos previstos en la propia Ley, está exigiendo que haya constancia de cuándo se inician, puesto que es a partir de entonces cuando comienza el cómputo de los plazos máximos de duración del procedimiento.

En segundo lugar, cuando el artículo 150.1 de la LGT señala que éste deberá concluir en el plazo de doce meses, dice que «contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo». Repárese, por una parte, en que vuelve a utilizarse por la Ley el sustantivo «inicio», que no «iniciación», con lo que se refiere al instante concreto y determinado de comienzo del procedimiento, y no a la acción o conjunto de actos y momentos a través de los que se pone en

marcha. Por otra parte, a diferencia de la Ley 30/1992 [art. 42.3 a)], no sitúa la apertura del plazo en la fecha del «acuerdo de iniciación», susceptible de desarrollarse a través de diversos actos y actuaciones, en distintos momentos, sino en la de notificación «del inicio», insistiendo, una vez más, en la determinación de un instante concreto como punto de arranque del cómputo temporal. Por ende, exigiendo implícitamente con rango legal la certidumbre sobre ese momento preciso.

En tercer lugar, este mismo momento y con idéntica expresión («la notificación del inicio» de las actuaciones) se utiliza por el artículo 149.2 de la LGT cuando regula el derecho, proclamado por el apartado anterior, del sujeto a inspección de carácter parcial a solicitar que ésta tenga carácter general. Puesto que en este caso el plazo de caducidad para ejercer el derecho se limita a tan sólo quince días, es ineludible la constancia y la certidumbre de la fecha que ha de tomarse como *dies a quo* a partir del siguiente al cual se computa dicho plazo.

Finalmente, el propio Reglamento de Inspección vigente, en su artículo 30.2, desgana los efectos que conlleva el inicio de las actuaciones, más allá de los ordenadores o meramente formales sobre el propio procedimiento. Se trata de efectos sustantivos que bien puede entenderse que modifican la situación jurídica del particular afectado, puesto que a partir de ese momento ciertas actuaciones que el mismo pudiera acometer ya no tendrían las consecuencias jurídicas que hasta ese momento podían desplegar. Aun tratándose de un precepto reglamentario, no es del mismo del que traen causa dichos efectos, pues todos ellos están previstos por la LGT, dotándolos, por tanto, de un respaldo legal que impide al Reglamento regularlos de otra manera o con otro alcance e, incluso, dejar en la duda la fecha a partir de la cual se producen. Así, la imposibilidad de que eventuales ingresos del obligado tras esa fecha puedan considerarse regularizaciones de carácter espontáneo y sin requerimiento previo, deducida del artículo 27 de la LGT al regular los recargos por extemporaneidad. También, la imposibilidad de enervar ya la eventual sanción por la falta de ingreso en que se haya incurrido, aun realizando éste posteriormente, como señala el artículo 191.1 de la LGT al tipificar la infracción por esta conducta. Finalmente, la interrupción de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, conforme prevé el artículo 68.1 a) de la LGT, que la anuda al conocimiento formal por el obligado de la acción administrativa conducente, entre otras, a la inspección.

Este origen legal de los efectos anudados al inicio de las actuaciones explica que se mantengan en el nuevo Reglamento, aunque formulados en general para todo procedimiento comprobador, y no sólo para el inspector. Así lo recogen el artículo 89.5, respecto a las declaraciones e ingresos efectuados con posterioridad al inicio, y el artículo 89.2 f), que obliga a que la comunicación del inicio del procedimiento exprese la interrupción del plazo legal de prescripción.

Habida cuenta de estos efectos, que redefinen las consecuencias jurídicas de eventuales actuaciones del obligado, marcando un antes y un después de la fecha de inicio del procedimiento, es indudable que no pueden admitirse medios de iniciación del mismo que no dejen clara constancia de ella; más aún, podría afirmarse que no caben medios de iniciación en los que no haya formalización documental de tal fecha de inicio. Y puesto que ésta ha de ser la primera de las actuaciones (si no, ya no sería su «inicio»), habrá que articular cualquier modalidad de manera que se dé cumplida satisfacción a esta exigencia.

3. LA MOTIVACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

3.1. En el vigente Reglamento de Inspección.

Al regular el artículo 29 del vigente RGIT los modos de iniciación del procedimiento de inspección, su letra a), referida a la iniciación de oficio, admite hoy en día dos modalidades, según sea consecuencia de los planes de inspección o por orden del Inspector-Jefe.

A la vista de este precepto, las dudas que surgen inmediatamente son, en primer lugar, la de si un inspector, cuando conozca indicios de irregularidades en la situación fiscal de un obligado, puede iniciar y dirigir hacia él el procedimiento, pese a no estar éste incluido en los planes ni haberse dictado orden por el Inspector-Jefe. En segundo lugar, y sobre todo en caso de que no pudiera hacerlo, si al iniciarse el procedimiento han de comunicarse al sujeto las circunstancias de una u otra modalidad que permiten dirigir hacia él las actuaciones y, consecuentemente, si han de figurar en el expediente. Dicho de otro modo, se trata de saber si la Inspección puede actuar por mera iniciativa del inspector actuario cerca de cualquier sujeto pasivo sin mayor justificación o si, por el contrario, está limitada por el precepto transcrito, debiendo constar en tal caso en las actuaciones su acomodo al mismo y la puesta en conocimiento de esta circunstancia al interesado.

Aunque no es escasa la jurisprudencia vertida sobre el precepto, cabe destacar que la redacción que le dio el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo de la Ley 1/1998, se nos antoja suficientemente distinta de la anteriormente contenida en el mismo; tan distinta como para no poder mantener algunas de las líneas argumentativas desarrolladas sobre la anterior redacción.

En efecto, si se comparan ambas redacciones, resulta un cambio muy significativo. En la vigente hasta el año 2000, la letra a) del apartado 1 preveía la iniciación de actuaciones «por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo». Por su parte, la letra b) acogía la iniciación de actuaciones «como consecuencia de orden superior escrita y motivada».

La vigente redacción, en cambio, incluye en la misma letra a) la iniciación «por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo».

Aunque de entrada pueda parecer que estamos ante una mera refundición de las anteriores modalidades de iniciación de oficio, reservando ahora la letra b) del precepto para la que es a iniciativa del particular, no creo que pueda limitarse meramente a eso la trascendencia del cambio de redacción del precepto ⁶.

⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA entienden, por el contrario, que la anterior autorización escrita puede reconducirse a la actual orden, por lo que el texto vigente incorpora uno y otro medio de iniciación a su letra a). *Vid. Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 55.

Si bien se observa, la disyuntiva («o bien») de la anterior letra a) era entre el plan y la autorización del Inspector-Jefe, pero en todo caso referidas ambas a la «propia iniciativa de la Inspección», siendo la letra b) la que contemplaba la otra modalidad de orden superior escrita y motivada. Es decir, admitiendo tres modalidades de iniciación de oficio: según plan; fuera del plan con autorización [ambas en la letra a)]; y por orden superior [letra b)]. Por ello, como en alguna sentencia se señaló, el artículo guardaba coherencia con el artículo 18 del RGIT, que, aún hoy, al prever los planes de Inspección, concluye su texto advirtiendo que tal previsión es «sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad». Es decir, el Reglamento expresamente admitía tal iniciativa del actuario ajena a los planes, aunque el artículo 29 exigía en tal caso una autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe, con la finalidad, seguramente, de exigir un segundo criterio que descartara cualquier asomo de eventual irregularidad o arbitrariedad en el criterio del actuario.

A partir de ese reconocimiento normativo de la iniciativa del actuario, algunas sentencias pudieron sostener que la iniciación de actuaciones por éste sin contar con dicha autorización era un defecto no invalidante, y puesto que el precepto ni siquiera exigía su carácter previo, perfectamente podía subsanarse por una autorización posterior, o incluso por la mera participación del Inspector-Jefe en el curso de las actuaciones o al firmar las actas de conclusión de las mismas, lo que evidenciaba que daba su autorización a lo actuado por el concreto funcionario (entre otras, STSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 13 de octubre de 2001, y cinco Sentencias del TSJ de Aragón dictadas entre el 23 de julio y el 30 de septiembre de 2004). Incluso —como dijo el Tribunal castellano— cabía aducir el artículo 67.4 de la Ley 30/1992, que permite convalidar actos que adolecen de falta de autorización con su posterior otorgamiento. Por lo cual —afirman esas sentencias— la «autorización no forma propiamente parte de las actuaciones de comprobación o investigación, no teniendo por qué figurar necesariamente en el expediente de comprobación si no se solicita expresamente».

A la misma solución de no estimar invalidante de las actuaciones ese defecto en su iniciación llegaba la Audiencia Nacional (p.ej., SS. de 24 de julio de 2003 y de 22 de abril de 2004). Aunque su argumento de apelar a la genérica previsión de la potestad de comprobación por parte de los artículos 109 y 121 de la LGT de 1963, para admitir la iniciación sin autorización «al constituir la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del contribuyente, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras», nos parece que ni siquiera resiste el contraste con el tenor literal y mucho menos con el espíritu y la finalidad del propio Reglamento, que claramente regulaba ya entonces un procedimiento inspector para el que disponía unos ciertos modos de iniciación.

Frente a estos fallos y fundamentos, también se sostuvo que el artículo 29 del RGIT, en su anterior redacción, impedía que un actuario, sin sujeción a los planes y sin contar con una previa autorización del Inspector-Jefe, pudiera iniciar el procedimiento. Así lo declaró la STSJ de Asturias de 30 de noviembre de 2001, ante un supuesto en que no constaba dicha autorización; si bien en el caso concreto pudo influir que había mediado una denuncia contra persona distinta de la afectada, sin que la Inspección mencionara tampoco tal extremo al iniciar las actuaciones, ni explicar, por ende, cómo había llegado a conocimiento de los indicios que le indujeron a actuar. Más contundente resulta la postura del TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 18 de julio de 2003,

reiterada por la de 18 de junio de 2004. Se afirma en ellas que la iniciación de las actuaciones requiere en todo caso –según la letra a) del art. 29– de un documento habilitante, sea la inclusión del obligado en los planes, sea la autorización motivada del Inspector-Jefe. No constando ninguno de ellos, debe declararse la nulidad de las actuaciones, puesto que éstos son los medios dispuestos por el ordenamiento para que los Tribunales controlen la adecuación de la actuación administrativa al interés general, no pudiendo ejercerse tal control cuando el expediente omite el acto que justifica la decisión de la Administración.

A la vista de la redacción actualmente vigente de la letra a) del artículo 29 del RGIT, se refuerza, en mi opinión, esa solución alcanzada por este último grupo de pronunciamientos.

Por un lado, por el propio tenor literal del precepto, que reduce de las tres anteriores modalidades a sólo dos las formas de iniciación de oficio. Ya no se limita a admitir la iniciación fuera de los planes con una mera autorización, sino que sólo la permite «por orden superior escrita y motivada». No es, pues, la iniciativa del actuario «con autorización» la que puede iniciar el procedimiento, sino que sólo cabe éste «por orden», siendo esta última la que contiene la decisión de iniciar las actuaciones. En consecuencia, habrá de ser previa en todo caso a su iniciación, sin que quepa su convalidación otorgándola posteriormente, pues eso significaría permitir al actuario una decisión que el artículo 29 no sólo no le atribuye sino que expresamente señala al Inspector-Jefe como órgano competente para adoptarla. En tal medida, el artículo 18, cuyo texto permanece inalterado, debe entenderse subsistente en la medida en que la iniciativa que reconoce al actuario sea meramente para solicitar o proponer al Inspector-Jefe, como actuación interna de la Administración, que incluya al contribuyente concreto en los planes o que dicte la orden oportuna en cumplimiento de la cual puede ponerse en marcha el procedimiento. Lo que no cabe es admitir una competencia del actuario para iniciar las actuaciones sin uno u otro respaldo.

Por otro lado, esta conclusión se ve avalada por la finalidad y el sentido que encierran los planes de inspección, como modalidad normal de selección de los supuestos o sujetos hacia los que se dirigen las actuaciones. Modalidad normal frente a los supuestos excepcionales en que el propio interesado podía solicitar las actuaciones (aún más restringidos desde la nueva redacción del art. 29), pero también frente a la iniciativa de la Inspección de actuar fuera de los mismos ⁷.

El propio Tribunal Supremo, en su célebre Sentencia de 22 de enero de 1993, en que depuró ciertos preceptos ilegales del Reglamento de Inspección, ya señalaba que «el artículo 19 se circuns-

⁷ Conforme exponía en mi trabajo «La actividad inspectora y los principios...», cit. pág. 227, los planes no sólo son materialmente normas delimitadoras de competencias, sino que en cuanto ordenadores de la actividad inspectora les cumple coadyuvar a la igualdad en la aplicación de la Ley (principio destacado en el ámbito tributario por la STC 8/1986, de 18 de enero) y a otros principios constitucionales que legitiman las potestades inspectoras a partir de la solidaridad y del fundamento mismo del deber de contribuir, como señaló la STC 110/1984, de 26 de noviembre. Por ello no se compadece con esta trascendencia el carácter reservado que inicialmente les atribuyó el artículo 19.6.º del RGIT. También destacan esa dimensión constitucional, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «El RGIT, una disposición tardía e insuficiente», *Gaceta Fiscal*, n.º 37/1986, pág. 128; GARCÍA AÑOVAROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», Civitas, *REDF*, n.º 76/1992; JUAN LOZANO, A.: *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, M. Pons, Madrid, 1993, pág. 128; AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, M. Pons, Madrid, 1994, págs. 32 y ss.; ORTIZ CALLE, E.: «Los planes de inspección en el RGIT», Civitas, *REDF*, n.º 93/1997, págs. 34 y ss.

cribe a Planes anuales y responde a la necesidad de una actuación ordenada de la Inspección que, al propio tiempo, sea garantía de los contribuyentes frente a posibles acciones discriminatorias». Y aunque reiteradamente mantiene que la inclusión de un contribuyente en un Plan no es acto administrativo, ni es susceptible de recurso, ni ha de comunicársele (por todas, STS de 4 de octubre de 2004), reconoce, en su Sentencia de 20 de octubre de 2000, que a partir de la publicación de los criterios y directrices del plan por mandato de la Ley 1/1998 (hoy, art. 116 LGT), «los contribuyentes dispondrán de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo Plan de Inspección, alegación que podrán hacer *cuando se inicien (sic)* las actuaciones inspectoras» (la cursiva es nuestra).

Los planes, por lo tanto, también escapan –como al principio de estas páginas se subrayaba– a la dicotomía público-privado, suponiendo una «garantía» bífrente: para el contribuyente, frente a posibles arbitrariedades; al mismo tiempo, una medida para asegurar los criterios que han de guiar la actuación administrativa. No en vano, numerosas sentencias del Tribunal Supremo razonan sobre ello para admitir la corrección de limitar la iniciativa del particular como modo de iniciación del procedimiento, afirmando que «introducir la posibilidad de que, indiscriminadamente y no sólo en los casos que marca la Ley, pueda promoverse por los particulares el ejercicio de esta función significa tanto como desviar aquella actuación planificada, básica para el correcto funcionamiento de esta importante faceta de la Economía Nacional»; con base en lo cual, sólo admite «en casos límite» la iniciativa del actuario al margen de los planes, pese a que el artículo 18 y la redacción entonces vigente del artículo 29 eran mucho más generosos a este respecto (una docena de sentencias de 1993, seguidas por varias más de 1994).

Finalmente, el carácter previo e insuprimible de la orden del Inspector-Jefe, como única vía actualmente reconocida por el artículo 29 del RGIT para iniciar de oficio las actuaciones inspectoras al margen de los planes, puede ratificarse a partir de su forma «escrita y motivada» que exige el precepto. Acudiendo al artículo 103.3 de la LGT, se prescribe en él que ciertos actos tributarios, «así como cuantos otros se disponga en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho». Dado que expresamente el Reglamento exige esa motivación, le resulta plenamente aplicable a la orden del Inspector-Jefe la previsión de la Ley recién transcrita. Ello añade un plus de rigor a esta modalidad de iniciación de oficio del procedimiento inspector, pues no basta con que conste la orden en el expediente, sino que para dar satisfacción a las finalidades que se prevén con su exigencia –y para cumplir la LGT– habrá de expresar una auténtica «motivación» de las actuaciones, cerrando el paso con ello a decisiones arbitrarias, viciadas o meramente no fundadas de dirigirlas hacia supuestos o sujetos con apartamiento de las reglas y los principios que han de regir la actuación pública⁸. Permitiendo, en suma, a los interesados, y eventualmente a los tribunales, conocer los criterios por los que se acude a esta vía de iniciación de oficio del procedimiento al margen de los planes preestablecidos.

Apreciando a la luz de estos argumentos la necesidad de motivación de las actuaciones en estos supuestos, no parece que su omisión –y la del vehículo en que ha de expresarse, la orden

⁸ El propio Preámbulo del RGIT de 1986 alude a los planes no sólo como instrumentos de ordenación de la actividad inspectora, sino como garantía de seguridad para los contribuyentes respecto a los criterios de selección de los destinatarios de dicha actividad.

escrita y previa del Inspector-Jefe— pueda considerarse un mero defecto formal no invalidante de las actuaciones. Aun sin entrar ahora en la polémica acerca de si la falta de motivación de un acto es vicio de forma o de fondo del mismo, es innegable que en esta exigencia se hace reposar la garantía para el particular, y para la propia acción pública, de que el procedimiento se inicia en los casos y por las causas para los que el ordenamiento lo ha previsto, evitando un eventual uso espurio o desviado del mismo. En tal sentido, bien pueden considerarse la motivación y su constancia en el expediente como requisitos de la iniciación del procedimiento, consista aquélla en la inclusión del obligado en los planes, o bien en los concretos indicios o circunstancias que expresados por la orden escrita del Inspector-Jefe justifican las actuaciones ⁹.

3.2. La motivación del procedimiento en el proyecto de Reglamento.

Con este panorama previo derivado de la hasta ahora vigente normativa, el proyecto de nuevo Reglamento omite un precepto similar al actual artículo 29, aunque ello no significa que no se regule la cuestión, como ponen de manifiesto los artículos 89 y 169.8 del texto proyectado.

Por una parte, el artículo 89 regula en general la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, exigiendo en su apartado 1 que «la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos». Por ende, y resulta obvio, el precepto está descartando la mera iniciación de hecho de los procedimientos tributarios, exigiendo un acuerdo —que deberá formalizarse documentalmente como primer acto del expediente— adoptado por el órgano competente, aunque es cierto que no se computan los plazos del procedimiento inspector desde dicho acuerdo (como en la Ley 30/1992), sino desde su notificación al interesado (art. 150.1 LGT). Más exactamente, ni siquiera se puede considerar —a tenor de la redacción prevista— que dicho acuerdo es el inicio del procedimiento, pues el mismo artículo 89 del futuro Reglamento, en su apartado 2, dice que «la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado o mediante personación». Es decir, que aunque la iniciación de oficio «requiera» (apdo. 1) o englobe como uno de sus actos y momentos el acuerdo correspondiente, se «realiza» (apdo. 2) mediante comunicación o personación (según la distinción entre «iniciación» e «inicio» recogida por la LGT y que ya hemos comentado).

Por otra parte, el artículo 169 del futuro Reglamento, que contempla los Planes de Inspección, dice en su apartado 8 que «la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación». Y añade que «para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones de aplicación de los tributos».

⁹ También expresa la necesidad de motivar la iniciación de la actividad inspectora ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n.º 10/1996, pág. 13.

De la contemplación conjunta de estos dos preceptos puede desprenderse que en el futuro Reglamento la decisión de iniciar una actuación inspectora sobre un determinado obligado se reserva exclusivamente al mismo órgano competente para liquidar; esto es, en los términos actuales en el caso del Estado, al Inspector-Jefe, no a los actuarios. Es cierto que el Reglamento proyectado elude concretar qué órganos tendrán cada competencia (probablemente para respetar la potestad de autoorganización de las Administraciones territoriales), y en lugar de atribuirles difiere este aspecto y se refiere a ellos usando la perífrasis de nombrarlos por dicha competencia. Pero si el transcrito artículo 169.8 impide a un inspector actuario dirigir una inspección en ejecución del plan hacia un obligado (pues esta determinación sólo corresponde al órgano competente para liquidar), ningún sentido tiene que pudiera hacerlo de forma más libérrima fuera de los planes de inspección. Por ello, cuando el artículo 89 exige acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, debe entenderse que, en el caso de las actuaciones inspectoras, coincide con el órgano competente para liquidar, que es el único que puede determinar el obligado concreto en ejecución del plan.

A la vista de lo anterior, parece claro que los inspectores actuarios no tienen, en el futuro Reglamento, la competencia que inicialmente les reconocía el Reglamento de 1986, aunque luego se recortara con la posterior redacción del todavía vigente artículo 29. En adelante, sólo el Inspector-Jefe (o quien asuma las competencias liquidadoras) podrá decidir la iniciación de actuaciones, debiendo hacerlo mediante acuerdo, sea por propia iniciativa, por orden superior o a petición razonada de otros órganos, tributarios o no.

Cuestión diferente es la de si el Inspector-Jefe puede decidir una actuación fuera de los Planes de Inspección. El problema ya se planteó doctrinalmente respecto al aún vigente Reglamento, pese a que expresamente se admitía por éste ¹⁰, y no aparece explícitamente resuelto por el texto proyectado.

Es cierto que el transcrito artículo 89.2 permite la iniciación del procedimiento «por propia iniciativa» del órgano competente. Pero también lo es que este precepto no se refiere específicamente a las actuaciones inspectoras, sino de modo genérico a la iniciación de oficio de cualquier actuación y procedimiento tributario, enmarcado en el Título III sobre Normas comunes a todos los procedimientos. En cambio, el Título V, que regula la Inspección, contiene una sección segunda dedicada a la «planificación de las actuaciones inspectoras», integrada por el artículo 169 referido a los Planes de Inspección. Norma y ordenación, estas últimas, que no tienen parangón en el resto de procedimientos de aplicación de los tributos. Por ello, cabe pensar que no basta aquella previsión genérica para todos los órganos y procedimientos frente a las específicas de la Inspección, que prevén los Planes como modalidad normal de ordenar su actividad. Como tampoco cabe apelar al artículo 90, que admite la iniciación de los procedimientos a instancia del obligado, para aplicarlo en el procedimiento inspector, sino que habrá que estar a las previsiones específicas para este último en cuanto a esa posibilidad de iniciación a instancia del obligado.

A este respecto, el artículo 169 del futuro Reglamento se abre enunciando su apartado 1 el contenido de la planificación, que «se concretará en el conjunto de planes y programas... conforme

¹⁰ AGUALLO AVILÉS, A.: *op. cit.*, págs. 165 y ss.; JUAN LOZANO, *op. cit.*, págs. 130 y ss.

a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad». Y dispone en su apartado 5: «el plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que servirán para seleccionar a los obligados tributarios respecto a los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate». Preceptos estos dirigidos a regular el contenido y la finalidad del Plan y que ponen de manifiesto que éste se configura como el instrumento previsto por la norma para seleccionar a los sujetos a inspeccionar.

Por su parte, el apartado 7 del mismo artículo 169 alude a «los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras», lo que parece admitir que el Plan no es el instrumento exclusivo de selección de los sujetos a inspeccionar. Sin embargo, no se dirige ya a regular el Plan, como el apartado anterior, sino a señalar su carácter reservado. Finalmente, el apartado 8 señala el carácter no recurrible de «la determinación... de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección».

Al no existir en el futuro Reglamento un precepto análogo al del artículo 29 del RGIT, no es posible, con base en su artículo 169, dar una respuesta categórica a la cuestión de si el Inspector-Jefe puede decidir por propia iniciativa y al margen de los planes el inicio de actuaciones respecto a un determinado obligado. Sin que tampoco la LGT permita asentar una solución indubitada, aunque es cierto que no parece ofrecer base para limitar al Plan de control la iniciativa comprobadora.

Dos afirmaciones, en cambio, resultan indiscutibles. La primera, que la propia Ley configura el inicio de actuaciones inspectoras como modo de terminación de procedimientos gestores de comprobación. Por lo tanto, admite, en mi opinión, que en estos casos sería posible, a propuesta de los órganos de gestión —o de la propia Inspección si ella desarrollaba la comprobación limitada— la iniciación del procedimiento inspector, para conocer a fondo y regularizar la situación tributaria del sujeto objeto de la comprobación gestora, aunque no estuviera incluido en los criterios del plan de inspección de ese año. Posibilidad albergada por el segundo párrafo del ya citado artículo 169.8 del futuro Reglamento, al decir que «para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones de aplicación de los tributos». En tales casos, es evidente, por otra parte, que la decisión de abrir la inspección es, a su vez, terminación del procedimiento de gestión, por lo que indudablemente habrá de estar motivada en los términos del artículo 103.3 de la propia Ley, con sucinta referencia a los fundamentos de hecho y de derecho.

La segunda afirmación consiste, precisamente, en que esta exigencia de motivación habrá de mantenerse en caso de que se inicie la inspección respecto a hechos, situaciones o sujetos no incluidos en los correspondientes planes. El acuerdo de iniciación, en tales casos, no puede obviar su adecuación a los fines y supuestos para los que la Ley prevé el procedimiento, y su expresión formal es requisito de validez de la decisión del Inspector-Jefe, en garantía del obligado y de los propios intereses generales.

Bajo una u otra modalidad, lo cierto es que en todo caso la iniciación del procedimiento exige en el nuevo Reglamento un acuerdo del órgano competente, que habrá de incorporarse a las actuaciones y

será acto indispensable, aun reputándose de trámite a efectos de negar su impugnación autónoma. Sin dudar de que todos sus elementos formales –comenzando por la competencia– podrán ser revisados cuando proceda, cabe sostener que habrá de contener también una motivación de fondo, aunque sea la de mera adaptación al plan de inspección, cuando se dicte en ejecución de éste. Requiriéndose mayor rigor en la motivación cuando se trate de actuaciones al margen de los planes. No tiene sentido que se exija dicho acuerdo si a través del mismo no es posible comprobar la regularidad y no arbitrariedad de la actuación administrativa hacia un determinado obligado. Las exigencias judiciales ya formuladas con el vigente RGIT quedarían malparadas si el nuevo Reglamento se interpretara en el sentido de eliminación de las mismas, en desarrollo justamente de una Ley que se viene revelando más exigente que la anterior en cuanto a las garantías del obligado y de la propia función administrativa.

4. LOS MEDIOS DE INICIACIÓN DE OFICIO DEL PROCEDIMIENTO

A partir de los requisitos que se han ido desgranando para iniciar las actuaciones –información precisa sobre el procedimiento y los derechos y deberes en el mismo, identidad de los funcionarios, certidumbre de la fecha, y motivación en el caso concreto– parece lógico deducir que no cabe cumplir con todas esas exigencias mediante una simple transmisión oral al interesado y sin que quede constancia de su conocimiento. Esto es, se precisa un soporte documental que refleje y acredite el cumplimiento de esos requisitos. Una vez más, debe distinguirse entre la iniciación de las actuaciones y el acto y momento precisos de su inicio, siendo en éste cuando literalmente ordenan los diversos preceptos de la LGT la satisfacción de aquellas exigencias.

Por ello, al contemplar los medios de iniciación descritos por el vigente artículo 30 del RGIT, ningún reparo cabe oponer a su apartado 1, cuando prevé la comunicación notificada al obligado, cumpliendo así con los preceptos legales que una y otra vez se refieren a la «notificación del inicio de las actuaciones» (arts. 149.2 y 150.1 LGT) o a su «conocimiento formal» por el obligado [arts. 27.1 y 68.1 a) LGT]. Conclusión que se extiende al futuro Reglamento en lo tocante a su artículo 177.1, que contempla idéntico medio de iniciación mediante comunicación notificada al interesado.

En cambio, otra suerte corren las previsiones del apartado 2 del artículo 30 del RGIT, parcialmente mantenido por el apartado 2 del artículo 177 del futuro texto, en cuanto a la iniciación mediante personación del actuado, sin previa comunicación, en locales o dependencias del sujeto o donde haya pruebas del hecho imponible. Pero además, en el último párrafo del aún vigente artículo 30.2 se admite lo contrario a lo dispuesto por el apartado 1, al permitirse que «cuando lo considere justificado, la Inspección de los Tributos podrá poner en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación».

4.1. La iniciación sin previa comunicación.

El tenor literal del último precepto aludido –al prescindir de la previa notificación– admite que se produzca el inicio de las actuaciones sin ser notificado al obligado, que sólo posteriormente

llegará a conocimiento de su existencia. No parece dudoso entender que esta forma anómala de iniciar las actuaciones va no sólo contra el apartado 1 del mismo artículo, sino –lo que la hace inadmisibile– contra los preceptos legales que hemos examinado y que exigen justamente al inicio de las actuaciones –sin ninguna excepción ni matización– el cumplimiento de ciertos requisitos y exigencias con su traslado al interesado ¹¹.

Por lo tanto, esa previsión reglamentaria que hace posible no cumplir tales requisitos legales no parece ajustada a la nueva LGT, debiendo postularse su nulidad sobrevenida. Salvo que se reduzca la posibilidad que permite que la comunicación del inicio de actuaciones sea simultánea a éste, con lo que meramente estaría dispensando del carácter previo de la notificación; en tal caso, y dado que la notificación es requisito de eficacia de los actos administrativos (sin ahondar en si el acto de notificación es distinto del notificado), habría que admitir que el propio acto de inicio de actuaciones es, a su vez, de notificación al interesado, debiendo quedar clara constancia del mismo y de sus circunstancias. Si no se entiende así, parece más ajustado al ordenamiento negar que pueda iniciarse el procedimiento sin notificación de su inicio, reputando, por tanto, de ilegal el precepto en cuestión.

Cabe pensar ¹² que con esta previsión el Reglamento de 1986 albergaba, entre otros, el supuesto de actas con prueba preconstituida, en el que –según su art. 57.2– la notificación del inicio del procedimiento era ya para alegaciones sobre el expediente, previo a la formalización del acta. Pero esta posibilidad no la prevé hoy la LGT, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de gestión. Para éstos, el artículo 132.1 permite que el de verificación de datos se inicie mediante notificación directamente de la propuesta de regularización, cuando la Administración cuente con datos suficientes para elaborarla; y lo mismo admiten el artículo 134.1, para la comprobación de valores, y el artículo 137.2, para la comprobación limitada. En cambio, el artículo 98 de la Ley, ubicado en el Capítulo II, sobre normas comunes a los procedimientos, no menciona esta posibilidad al describir los modos y los medios de iniciación de los procedimientos. Ni mucho menos la recoge el artículo 147, que es el específico dedicado a la iniciación del procedimiento inspector que, en cambio, y según se ha examinado, exige unos requisitos de información en el momento mismo de inicio de las actuaciones.

Es cierto –como podría argumentarse contra esta conclusión– que del tenor literal de la LGT no se deduce necesariamente la inmediatez entre el inicio de las actuaciones y su conocimiento por el obligado, lo que permitiría desarrollar aquéllas en el ámbito interno hasta llegar a la fase previa a la formalización del acta con prueba preconstituida, siendo entonces cuando se produciría la comunicación. Pero romper aquella inmediatez, admitiendo la posibilidad de postergar el momento del conocimiento por el obligado de la existencia de las actuaciones, respecto al momento de su inicio, significaría, por una parte, incumplir frontalmente el artículo 147.2 de la Ley, que no permite iniciarlas sin la información procedente al obligado (así como el art. 34 cuando proclama los derechos a la información, situando ésta al inicio); y por la otra, que se ha llegado a la situación de poder formalizar el acta sin tan siquiera iniciar el procedimiento, que es el cauce jurídico previsto

¹¹ De esta opinión es también CAYÓN GALIARDO, *op. cit.* pág. 155.

¹² Como recoge FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, M. Pons, Madrid, 1998, págs. 260-261, quien no deja de señalar que «no se sabe a ciencia cierta qué quiere decir el RGIT» con ese precepto.

por la LGT para alcanzar ese resultado preparatorio del acto de liquidación. Es decir, que se alcanza un acto sin haber seguido el procedimiento que habilita para el mismo.

Además, esa práctica conduciría, entre otros, a los siguientes resultados: primero, que pese a desarrollarse las actuaciones internas, podría el interesado regularizar su situación soportando meramente los recargos del artículo 27 y enervando las eventuales sanciones, pues la imposibilidad de estos efectos se anuda por la Ley a su «conocimiento formal» del inicio de las actuaciones; segundo, esas actuaciones internas no comunicadas tampoco interrumpirían la prescripción, pues también se liga este efecto por la Ley a dicho conocimiento formal; tercero, si no la letra, el espíritu y la finalidad del artículo 150, al fijar un plazo de duración de las actuaciones, quedarían muy malparados, pues al computarse éste desde la notificación al obligado del inicio del procedimiento, permitiría que con antelación sin límites estuvieran desarrollándose las actuaciones, haciendo inútil la previsión legal de un plazo máximo.

Por todo ello, resulta plausible ratificar la expuesta conclusión de nulidad del precepto reglamentario, si se entiende que al permitir el inicio del procedimiento «sin previa notificación de la oportuna comunicación», está amparando que pueda hacerse sin conocimiento del obligado.

Ante esta conclusión, resulta loable que el nuevo Reglamento prescinda de esta posibilidad, no enunciada por su artículo 177, regulador de la iniciación de oficio del procedimiento inspector, ni admitida tampoco implícitamente por ninguno de sus preceptos. Por el contrario, cuando su artículo 89, entre las normas comunes a los procedimientos tributarios, aborda la iniciación de oficio, menciona la comunicación o la personación como medios de llevarla a cabo, cuidándose de señalar que sólo «cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación». Con lo que no cabría iniciar el procedimiento inspector con la notificación de la propuesta del acta, pues ésta no es la resolución del procedimiento ni la liquidación, además de no estar previsto en la LGT. Además, el propio Reglamento proyectado, en su artículo 183, dispone —conforme a los arts. 156.1 y 157.1 LGT— que cuando se estime que se han reunido los elementos suficientes, «se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas». Notificación esta última que en absoluto puede equipararse a la del inicio de las actuaciones ni servir a la misma finalidad. En suma, no cabe, en el marco de la LGT, iniciar el procedimiento inspector mediante notificación directamente de la propuesta del acta, ni siquiera con prueba preconstituida.

4.2. La iniciación mediante personación.

Mayor detenimiento exige el primer párrafo del apartado 2 del artículo 30 del vigente RGIT, reproducido sustancialmente por el artículo 177.2 del proyecto de Reglamento. Se admite en ellos la iniciación del procedimiento mediante personación del actuario, sin previa comunicación, en dependencias del interesado o donde existan pruebas del hecho imponible, al amparo, y con remisión expresa por ambos textos, a los preceptos reguladores de la potestad de entrada y reconocimiento de fincas (art. 39 del vigente Reglamento y art. 171 del proyectado). De manera que la normativa no está pensando en una personación del actuario con meros efectos de comunicación al

interesado (al modo de un agente notificador), sino en su visita a los locales y dependencias de que se trate con el fin de obtener los elementos probatorios que sean posibles.

Acudiendo a la LGT, es el artículo 142.2 el que confiere esta potestad a la Inspección, expresando el artículo 151.2 que en ejercicio de la misma la inspección «podrá personarse sin previa comunicación» en dependencias del interesado, «entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales». Pese a la similitud aparente de estos preceptos legales con los reglamentarios, no basta ésta para entender que la Ley está amparando aquellas previsiones reglamentarias.

Primero, por una razón sistemática, que no reside en la mera ubicación de unos y otros preceptos, sino en el contenido y la finalidad que con dicha ubicación se traslucen. La Ley, tras conferir y describir esa potestad en el artículo 142, regula su ejercicio por el artículo 151, cuyo objeto es señalar el lugar en que pueden desarrollarse las actuaciones; mientras que el objeto del artículo 147 es arbitrar los modos de iniciación de las mismas. En cambio, el Reglamento vigente no sólo regula el ejercicio de esa potestad en el artículo 39, integrante del Capítulo VI dedicado a las facultades de la Inspección, sino que además la incluye como medio de iniciación del procedimiento en el artículo 30.2, que es algo no contemplado por la Ley al abordar esta última materia. Diferencia que se advierte igualmente con el texto proyectado, pues su artículo 171 regula la entrada y reconocimiento de fincas en la sección dedicada a las facultades de la Inspección, mientras que la iniciación del procedimiento, contemplada por el artículo 177, se inserta no ya en sección distinta, sino incluso en otro Capítulo diferente, dedicado al procedimiento. En otros términos, no es lo mismo regular una determinada potestad, que es lo que hace la Ley, que utilizar la misma como medio de iniciar el procedimiento, habida cuenta de que elemento clave para la licitud del ejercicio de una potestad es que se utilice para el fin con que legalmente se ha previsto. Es cierto –como ya se ha dicho– que la Ley regula los modos de iniciar el procedimiento, pero no los medios concretos a través de los cuales puede ponerse en marcha. Pero aún así, lo que no puede el Reglamento es incorporar medios que no permitan satisfacer las exigencias que la Ley impone al inicio de las actuaciones¹³.

Segundo, porque tal y como prevén Ley y Reglamento, las actuaciones en ejercicio de esa potestad podrán entenderse con el interesado o con el responsable de los locales. Pero el artículo 30.2 del RGIT va más allá, al indicar que cuando se use como medio de inicio y no esté presente el interesado, las actuaciones se entenderán «con quien ostente su representación como encargado o responsable» de la dependencia. Es decir, el Reglamento vigente está atribuyendo una representación –e imponiéndosela al titular y al encargado– que en absoluto viene respaldada por mandato alguno del primero a favor del segundo. Desde luego que una norma reglamentaria no puede imponer un representante, pero entonces sólo cabe admitir que cuando usa el término «representación» lo hace en sentido totalmente impropio y sin ninguno de los efectos jurídicos del instituto de la representación. Quizás por ello, el artículo 177.2 del previsto Reglamento elude el uso de ese término, aunque mantiene que las actuaciones se entenderán con los encargados o responsables de tales lugares en caso de ausencia del obligado. Ni parece suficiente esgrimir el carácter representativo que los artículos 281 y siguientes del Código de Comercio otorgan a factores, mancebos, etc.,

¹³ Por los argumentos que siguen en el texto, no me parece que pueda compartirse la opinión de que el artículo 151.2 de la LGT da cobertura legal al artículo 30.2 del RGIT, como sostienen JUAN LOZANO y otros, *op. cit.*, pág. 60.

pues habiendo regulación legal expresa de la representación en el ámbito tributario, no me parece que pueda salvarse la previsión del RGIT apoyándola en otro cuerpo legal regulador de ámbitos completamente diferentes de los tributarios ¹⁴.

En tercer lugar, y dado lo anterior, no cabe equiparar el conocimiento de la entrada en la finca por parte del encargado (y consiguiente efecto de inicio del procedimiento, según el actual y el futuro Reglamento) con el conocimiento por el propio interesado. Si este último puede ser irrelevante en el marco del artículo 151.2 de la LGT, pues se trata de actuaciones en el curso de procedimientos ya iniciados, de las que se levantarán las correspondientes diligencias, no cabe admitir esa equiparación cuando de lo que se trata es de iniciar el procedimiento, pues los derechos a la información pertinente, a conocer la identidad del funcionario, a la motivación del procedimiento, y, sobre todo, los efectos de dicho inicio sobre la situación jurídica del afectado no pueden quedar al albur de una «representación» espuria arbitrada por el Reglamento, que en nada garantiza que lleguen a conocimiento del obligado todos los extremos que la Ley exige trasladarle justo en el momento del inicio de las actuaciones. O dicho de otro modo, mientras que en el curso del procedimiento caben actuaciones inspectoras que no se sigan con el obligado tributario ni requieran su presencia ni su participación –y ni siquiera su conocimiento previo ni simultáneo– ello no es posible con el inicio de las actuaciones, habida cuenta de las exigencias legales que se anudan al mismo y la necesidad de su traslado al interesado.

En cuarto lugar, ni siquiera es salvable este obstáculo arguyendo que la propia diligencia (su copia) entregada al encargado sirve de notificación del inicio de las actuaciones ¹⁵. De acuerdo con el artículo 111 de la LGT, sólo la notificación domiciliaria puede ser recibida por persona distinta del destinatario, pero no cuando –como en este caso– se practicara en locales y dependencias distintos de su domicilio. Como tampoco el artículo 112 de la Ley permite notificar por comparecencia si no se ha intentado por dos veces en el domicilio fiscal. Con lo que estaríamos ante un inicio de actuaciones no notificado al sujeto y que en nada garantiza que éste llegue a conocerlo, como exige la Ley.

En quinto lugar, hasta tal punto es relevante el consentimiento por el interesado de la visita inspectora, que el proyecto de Reglamento, al regular en su artículo 171 el ejercicio de esta potestad, dispone en su apartado 4, párrafo segundo, que «si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario, los funcionarios deberán abandonar los lugares en que se estén desarrollando las actuaciones», sin perjuicio de las oportunas medidas cautelares. Por tanto, la futura normativa impone cesar la visita, inicialmente consentida por el interesado, ante la negativa de éste a que continúe, aun tratándose de una mera actuación en el curso de un procedimiento ya iniciado con anterioridad y cuya existencia es conocida por el obligado. Mucho más relevante ha de ser la falta de consentimiento cuando de lo que se trata con la visita es de iniciar el procedimiento, momento en el que ha de trasladarse al sujeto una información precisa que viene exigida por la propia LGT.

Por todo ello, el mismo Reglamento vigente ha de matizar, en el apartado siguiente al comentado, el artículo 30.3, al describir los efectos del inicio de las actuaciones, que éstos se desplegarán

¹⁴ A ese fundamento legal se refiere FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 259.

¹⁵ Apreciaba los efectos de notificación correcta LÓPEZ DÍAZ, A.: *Actuaciones de la Inspección tributaria: interrupción y suspensión*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 14.

sólo cuando la personación se «haya hecho constar y fuese conocida por el interesado». Con lo que nos hallamos ante un precepto (art. 30.2) que categóricamente configura como medio de inicio del procedimiento la personación del actuuario sin previa comunicación, aun sin presencia del obligado; y con el siguiente (art. 30.3) que nos dice que la misma no tendrá los efectos de dicho inicio si no la conoce el interesado. En tal caso, cabe preguntarse, ¿qué efectos tiene la personación no conocida por el obligado? Si no sirve para procurar los efectos del inicio de las actuaciones, como ordena el apartado 3, ¿qué otros puede desplegar? Es más, ¿podrá desarrollarse la entrada sin estar el obligado cuando aún no ha tenido lugar el inicio de las actuaciones? O dicho de otro modo, ¿la potestad de entrada en fincas puede ejercerse fuera del procedimiento inspector, puesto que éste aún no se ha iniciado y sólo lo haría con dicha entrada?

Recordando que estos interrogantes surgen sólo por la previsión reglamentaria, y que no hay amparo legal expreso para la misma, sino que más bien constituye una cuña forzada a cómo contempla la Ley el inicio de las actuaciones y sus efectos, no parece ser la personación sin previa comunicación y sin presencia del obligado un medio idóneo para la iniciación del procedimiento.

Por el contrario, dados los requisitos que hasta ahora hemos podido atisbar para dicha iniciación, sólo cabe que la misma se lleve a cabo mediante medios que dejen constancia indubitada de ella y de que se han satisfecho todas las exigencias legales que en el momento del inicio del procedimiento han de cumplirse. Por ende, sólo la notificación previa o simultánea al inicio parece capaz de cubrir las exigencias legales. No es extraño que así sea, cuando la propia LGT, en una de las raras recepciones del orden administrativo general, dice en su artículo 109 que «el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales», salvo las especialidades de los artículos siguientes. Por lo tanto, es directamente aplicable al ámbito tributario el artículo 58 de la Ley 30/1992, cuyo primer apartado ordena que «se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses». ¿Es posible sostener que el acuerdo de inspeccionar a un sujeto y el consiguiente acto de inicio del procedimiento no «afecta» a su esfera jurídica, cuando modifica radicalmente las consecuencias de sus eventuales actos posteriores al mismo?

A la vista de lo expuesto, me parece mucho más ajustado a las previsiones de la Ley concluir que el inicio de las actuaciones inspectoras ha de ser en todo caso notificado al interesado, no pudiendo admitirse que tenga lugar sin previo conocimiento por el mismo (art. 30.2, párr. segundo RGIT), o, al menos, simultáneo, lo que no ocurriría mediante la personación del actuuario entendida con el encargado o responsable de las dependencias (art. 30.2, párr. primero RGIT y art. 177.2 del proyecto). Si así se admite, cabe entender que todo el apartado 2.º de dicho artículo 30 del RGIT incurre en contradicción con la ordenación del inicio de las actuaciones llevada a cabo por la posterior LGT, mereciendo la nulidad o, cuando menos, una interpretación restrictiva acorde con las anteriores consideraciones. Lo mismo que ocurriría con el artículo 177.2 del proyecto de Reglamento si se mantiene en los términos actuales.

No significa esto que no sea posible iniciar el procedimiento mediante personación, forma tradicional de hacerlo e incluso aconsejable cuando se trata de evitar que el interesado pueda ocultar pruebas de su situación fiscal o dificultar su obtención. Pero no parece que pueda llevarse

a cabo sin su conocimiento. Por eso, intentada la personación del actuario, si no se halla presente el interesado, no parece posible continuar con la entrada y reconocimiento de los locales ante la mera presencia de su encargado o responsable; ni es suficiente la autorización superior para suplir dicha falta de conocimiento, pues lo que la misma suple es la eventual falta de consentimiento del titular o del encargado a la entrada en la finca, lo que resulta admisible en actuaciones insertas en procedimientos ya iniciados, pues no requieren tales actuaciones el conocimiento por el obligado. En cambio, es inexcusable este conocimiento cuando se trata de iniciar el procedimiento, dadas las exigencias legales que en ese momento han de cumplirse. Por ello, en supuestos como el que nos ocupa, y si no es posible obtener la constancia por cualquier medio de que el interesado conoce la actuación y su significación de inicio del procedimiento, habría de limitarse el actuario a adoptar las medidas cautelares oportunas que impidieran eventuales conductas del sujeto que pusieran en peligro el buen fin de las actuaciones. Lo contrario sería mantener por inercia una modalidad de actuación administrativa tradicional a despecho de las nuevas exigencias que la Ley impone ahora para su desarrollo.

Por ello, para concluir, me parece más adecuado, al marco legal del inicio de las actuaciones, que el previsto artículo 177.2 del futuro Reglamento suprima de su redacción el inciso final, el que autoriza a seguir la personación con los encargados o responsables de los locales, sustituyendo esta posibilidad –cuando de iniciar las actuaciones se trate– por la adopción de las oportunas medidas cautelares cuando no se halle presente el obligado ni de otra manera quede constancia de que conoce la personación, su significado como inicio del procedimiento y la información que en este momento ha de facilitársele en cumplimiento de la Ley.

5. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO A PETICIÓN DEL OBLIGADO

Conforme al apartado 1 del artículo 149 de la LGT, el obligado sujeto a actuaciones de carácter parcial puede solicitar que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que la solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

Para ello, deberá formular la solicitud –dice el apdo. 2– en el plazo de quince días desde la notificación del inicio de las actuaciones, desplegando los efectos que señala el apartado 3. Según éste, la Administración, en el plazo de seis meses desde la solicitud, «deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general». El incumplimiento de este plazo conlleva que las actuaciones parciales no interrumpan la prescripción para la comprobación e investigación del mismo tributo y período con carácter general.

5.1. El contenido del derecho del artículo 149 de la LGT.

Introducido este derecho a la comprobación general por la Ley 1/1998, su desarrollo reglamentario se contiene actualmente en el artículo 33 bis del Reglamento de la Inspección, redactado

por el Real Decreto 136/2000. Por su parte, el proyecto de Reglamento lo aborda en su artículo 179, en términos mucho más parcos que el actual texto reglamentario, y, sin embargo, aún más problemáticos, mereciendo alguna aclaración.

Llama la atención, ante todo, en el precepto proyectado, que el apartado 3 del citado artículo 179 expresamente prevea la denegación de la solicitud efectuada por el particular, exigiendo en tal caso que sea motivada y notificada, y precisando que no será recurrible, sin perjuicio de alegar contra ella cuando se impugne el acto final del procedimiento ¹⁶.

Si se contempla, en efecto, el artículo 149 de la LGT, el que formula el derecho, es cierto que su apartado 1 lo enuncia diciendo literalmente que «todo obligado tributario que esté siendo objeto de actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración que las mismas tengan carácter general», lo que permitiría deducir que el precepto otorga meramente un derecho a la solicitud, pero no a que las actuaciones se desarrollen con carácter general. Sin embargo, no creo que pueda restringirse en tal sentido el contenido del derecho del artículo 149 de la LGT ¹⁷.

Primero, porque tras la presentación de la solicitud, el apartado 3 señala categóricamente que «la Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general». Tal y como se formula este apartado, no está dejando en manos de la Administración la decisión sobre el alcance que hayan de tener las actuaciones, sino que imperativamente («deberán») habrán de ser de carácter general.

En segundo lugar, si a la solicitud del interesado cupiera una respuesta positiva o negativa, a criterio de la Administración, tampoco se cumpliría el artículo 147.1 b), que atribuye a dicha solicitud la cualidad de ser, ni más ni menos, que modo de iniciación del procedimiento. Y se la atribuye también de modo imperativo, al comenzar diciendo dicho apartado 1 que «el procedimiento de inspección se iniciará...»; es decir, no arbitrando como mera posibilidad ni con carácter potestativo ese efecto iniciador, sino como consecuencia ineludible de la solicitud del obligado en los términos del artículo 149.

En tercer lugar, el precepto en cuestión entraría en contradicción con el apartado anterior del mismo artículo 179 del Reglamento proyectado. Dice, en efecto, el apartado 2 de ese artículo que «recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento». Por lo tanto, sólo cabe la opción entre las dos vías para dar carácter general a las actuaciones, pero no la opción entre darles o negarles dicho carácter.

En cuarto lugar, sería fútil el precepto si se limitara a formular el derecho a la solicitud, pues, limitado en este sentido, no dejaría de ser el ejercicio del derecho de petición constitucionalmente

¹⁶ Conforme se había propuesto ya por algún autor. *Vid.* JIMÉNEZ GARCÍA, C.A.: «El alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección», en el volumen *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005, pág. 543.

¹⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LASTRA afirman el «carácter vinculante» de la solicitud para que haya comprobación general, aduciendo las enmiendas parlamentarias rechazadas en el sentido de prever por la Ley la negativa de la Administración. *Op. cit.*, pág. 73.

reconocido, y que la LGT, obviamente, puede reiterar, pero que nada añadiría al mandato constitucional, salvo la fijación de un plazo de caducidad ¹⁸.

Finalmente, tampoco los antecedentes normativos respaldan esa interpretación restrictiva. Ni el ya derogado artículo 28 de la Ley 1/1998, que lo introdujo en el ordenamiento, ni su desarrollo reglamentario por el aún vigente Reglamento de Inspección permiten configurarlo como mero derecho a la solicitud, sino como derecho al alcance general de las actuaciones.

Por ende, la dicción del artículo 179.3 del Reglamento me parece peligrosa en cuanto puede dar pie a interpretar que ante la solicitud del interesado puede haber una respuesta negativa por parte de la Administración a las actuaciones de carácter general. Tan sólo es admisible el precepto, en su actual formulación, si se refiere exclusivamente a la denegación por extemporaneidad de la solicitud, al rebasarse el plazo de quince días señalado para su ejercicio por el artículo 149.2 de la Ley (sin perjuicio de que conforme al art. 76 de la Ley 30/1992 sea válida la petición posterior a los quince días si es antes de haberse notificado al sujeto la caducidad). Pues incluso si la solicitud incurriera en otro vicio u omisión, debería darse la oportunidad de subsanación. Pero si ésta es la interpretación correcta del precepto, parece demasiado ambiguo formular la posible denegación en términos tan amplios, en los que la exigencia de su motivación y la negación de su impugnabilidad dan pábulo a pensar en controversias de más hondo calado que la mera constatación de la eventual extemporaneidad de la solicitud. Por ello, parece preferible una formulación reglamentaria que circunscriba al requisito temporal la causa de la denegación, o bien eliminar la referencia a la misma, habida cuenta de que operaría como efecto necesario derivado del incumplimiento del plazo legal, aun no especificándose por el Reglamento.

5.2. La ampliación del alcance de las actuaciones.

Sentado, pues, que estamos en presencia de un derecho al carácter general de las actuaciones, queda por examinar cómo se articula ese alcance tras la solicitud del obligado, dado que el artículo 149.3 de la LGT, a diferencia de su precedente de la Ley 1/1998, eleva ahora a rango legal la opción, introducida por el Real Decreto 136/2000, entre ampliar el procedimiento ya en curso o iniciar otro nuevo, lo que, a su vez, procede de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT. Nada añade a este respecto el proyectado texto reglamentario, siendo el apartado 2 del artículo 179, arriba transcrito, la única norma al respecto, que se limita a señalar que «recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento».

Ante esa falta de solución concreta por parte del futuro Reglamento, creo conveniente abordar la cuestión tal y como se regula en el aún vigente artículo 33 bis del Reglamento de 1986, pues algunas de sus soluciones se me antojan no adecuadas a la LGT en varios aspectos, básicamente

¹⁸ Parece entenderlo como manifestación del derecho de petición, propiciando una mayor admisibilidad de la iniciación por solicitud del obligado FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 252.

los contemplados por su apartado 4, a efectos de señalar la duración de las actuaciones como consecuencia de la solicitud de ampliación por parte del obligado. Así como lo que es, en mi opinión, el vicio de partida que permite tales soluciones, que no es otro que admitir –como hace el apdo. 3– que tras la solicitud de ampliación concluyan las actuaciones parciales en cuyo seno se efectuó la petición del obligado. Dado que la parquedad del Reglamento proyectado permitiría esta solución y sus consecuencias, estimo conveniente examinarlas tal y como se regulan en el Reglamento vigente, destacando su desajuste con la regulación contenida en la LGT ¹⁹.

Dicho apartado 4 del artículo 33 bis distingue tres supuestos posibles a raíz de la solicitud por el obligado de la comprobación general.

El primero, que en el plazo legal de seis meses a partir de la solicitud hayan finalizado las actuaciones de carácter parcial y se haya iniciado la general. En tal caso, la duración de ésta se computará desde su inicio [letra a) del precepto].

Una segunda hipótesis consiste, como la anterior, en que a los seis meses de la solicitud hayan finalizado las actuaciones de carácter parcial, pero, a diferencia de ella, no se hayan iniciado las de carácter general, haciéndolo con posterioridad a dicho plazo. En este caso, el plazo de duración de estas últimas se computará desde el día siguiente al del vencimiento de los seis meses desde la solicitud [letra b), segundo párr.].

Finalmente, el tercer supuesto estriba en que al cabo de los seis meses de la solicitud no hubieran concluido las actuaciones de carácter parcial. Si así fuera, pasarán a tener carácter general y la duración de éstas se computaría desde el inicio de las parciales [letra b), párr. primero].

Contrastando estas previsiones reglamentarias con la LGT, diversos preceptos de la misma parecen oponerse a algunas de estas posibilidades, que reposan, en su conjunto, sobre la previsión del apartado 3 del artículo 33 bis del RGIT, según el cual, recibida la petición del obligado de comprobación general, el Inspector-Jefe «acordará si ésta se llevará a cabo como ampliación de la ya iniciada o si, por el contrario, dará lugar al inicio de otra actuación distinta» (texto sustancialmente idéntico al arriba transcrito como art. 179.2 en el proyecto de Reglamento). Solución reglamentaria que se acogió –también por el art. 11.3 del RGIT– de la Instrucción 9/1998, sobre la que no parece aventurado colegir que añadió, respecto a la Ley, esa posibilidad de iniciar «otra actuación distinta», para poder computar el plazo de duración de las actuaciones desde el inicio de esta última, y no desde que se iniciaron las parciales, como ocurriría en caso de mera ampliación de su alcance.

Más concretamente, dos son las previsiones reglamentarias que me parecen desajustadas al marco normativo de la LGT. La primera, que tras la solicitud de ampliación del obligado puedan concluirse las actuaciones parciales, con su correspondiente liquidación provisional. La segunda, que el acuerdo a que se refiere el artículo 33 bis, apartado 3, pueda ser el de iniciar «otra actuación distinta» (o «el inicio de otro procedimiento», en los términos del art. 179.2 del Reglamento en proyecto) ²⁰.

¹⁹ Entiende adecuadas las soluciones del vigente RGIT, JIMÉNEZ GARCÍA, C.A., *op. cit.* pág. 543.

²⁰ Justamente la necesidad de iniciar «otro procedimiento» fue defendida por CAYÓN GALIARDO, A. como efecto de la solicitud de ampliación por el obligado. *Op. cit.*, págs. 160-161.

En primer lugar, es necesario precisar un aspecto del instituto que comentamos que aun siendo obvio no puede ser descuidado. Se trata de que el derecho reconocido por el artículo 149 no goza de existencia autónoma fuera del procedimiento inspector. Dicho de otro modo, no existe un derecho genérico de los obligados tributarios a solicitar que se abra respecto de alguno de sus tributos una inspección de carácter general. Como dice reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, el ordenamiento no reconoce con carácter general la iniciativa del particular como modo de iniciación del procedimiento, y la nueva LGT no modifica la situación preexistente en este aspecto. Por el contrario, lo que la LGT confiere es sólo el derecho del obligado que ya está incurso en actuaciones de carácter parcial a que «las mismas tengan carácter general respecto del tributo y, en su caso, períodos afectados». Por ende, cuando el apartado 1 del artículo 149 de la LGT formula este derecho, no lo hace como potestad de cualquier obligado tributario a que se abran o inicien actuaciones generales respecto de él. Es sólo un derecho de quien ya está siendo inspeccionado; y además, no a que se inicien actuaciones generales, sino a que «las mismas» (esto es, las parciales en curso) tengan carácter general respecto al tributo afectado. Atendiendo, por tanto, a la dicción de la Ley, las actuaciones de carácter general que se desarrollen como consecuencia de la petición del particular no pueden recaer sobre sujetos ni sobre tributos, períodos impositivos ni obligaciones diferentes de los ya contemplados previamente por las actuaciones de carácter parcial.

En segundo lugar, cuando el artículo 147.1 de la LGT regula los modos de iniciación del procedimiento de inspección, expresamente diferencia entre la iniciación de oficio, en su letra a), y la iniciación «a petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de esta Ley» [letra b)].

Por lo tanto, sea cual sea la interpretación que se dé a las prescripciones legales, no podrá desconocerse que hay un modo de iniciar el procedimiento que no es de oficio. Aun constreñido en su propio reconocimiento a «los términos del artículo 149», ha de articularse de modo diferente a la iniciativa de la Inspección, por lo que no puede reconducirse a un «acuerdo» del Inspector-Jefe de «inicio de otra actuación distinta», asimilándose a la iniciación de oficio, como hace el artículo 33 bis, apartado 3 del RGIT (ni al acuerdo de «inicio de otro procedimiento», como en el texto reglamentario previsto). Al mismo tiempo, de acuerdo con la anterior consideración, sólo cabe reconocer dicho modo de iniciación por iniciativa del particular en el marco de unas actuaciones de carácter parcial ya iniciadas.

Esa doble exigencia permite entender el derecho del artículo 149 no como un derecho a nuevas o a «otras» actuaciones «distintas», sino más bien como un derecho a la conversión de las preexistentes, fuera de las cuales no se admite la iniciativa del obligado como modo de iniciación del procedimiento. Por tanto, cabe dudar de si es posible, como prevé el actual Reglamento, que tras la solicitud por el particular se concluyan las actuaciones parciales —esto es, se dicte la correspondiente liquidación— y se inicien más tarde unas actuaciones generales que, desde el punto de vista procedimental, son completamente autónomas y separadas del anterior procedimiento en cuyo seno había efectuado el particular su solicitud. Si así fuera, esta solicitud no tendría efecto alguno sobre las actuaciones parciales en curso, con lo que la transcrita expresión legal al configurar el derecho («que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados») quedaría vacía de contenido, puesto que la posterior inspección general sería otra distinta

de la de carácter parcial. Ni se impediría lo que la Ley persigue evitar al reconocer el derecho, que no es otra cosa que una regularización parcial de la situación tributaria.

Es cierto que el apartado 3 del artículo 149 de la LGT, al regular los efectos de la solicitud, dice literalmente –recogiendo la opción del vigente Reglamento– que la Administración «deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general», con lo que parece albergar esa posibilidad de emprender otra distinta de las previamente iniciadas como parciales. Sin embargo, eso choca con otros preceptos legales, como a continuación se examina, empezando por el propio apartado 1 en que se formula el contenido del derecho. Por eso, cabe entender que al emplear el verbo «iniciar», este apartado 3 no está refiriéndose a la iniciación de oficio, que es modo distinto del de iniciación a petición del obligado, que aquí se regula, sino meramente al acto concreto de inicio del procedimiento, enmarcado en el conjunto de acciones que lo ponen en marcha, pero siempre dentro del modo previsto por la letra b) del apartado 1 del artículo 147 de la LGT, cuyo primer acto es la solicitud del obligado.

En tercer lugar, la posibilidad de concluir las actuaciones parciales, en cuyo seno el interesado ha solicitado su carácter general, no parece posible en absoluto a la vista del artículo 148.3 de la LGT. Éste dispone que «cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad», salvo en los supuestos del artículo 101.4 a) de la Ley. Por lo tanto, claramente prohíbe que concluidas las actuaciones parciales se abran otras de carácter general que puedan reexaminar lo actuado en aquéllas. Esta imposibilidad, ya auspiciada por la jurisprudencia respecto a cuestiones jurídicas o de interpretación y aplicación de la norma (por todas, Rs. TEAC de 2 de diciembre de 1998, STSJ de Valencia de 18 de enero de 2002), se recoge ahora como prohibición legal, extendiéndose también a las cuestiones de hecho.

Por ende, si ante la notificación al sujeto de unas actuaciones parciales sobre ciertos elementos de la obligación tributaria, pide éste que se conviertan en generales para conducir a una liquidación definitiva que tenga en cuenta de manera conjunta todos los elementos de la obligación, y la Administración –conforme al Reglamento– decide acabar primero aquéllas y más tarde abrir éstas, ya no podrá en el curso de estas últimas volver sobre aquellos elementos. Frustrándose así el interés del particular –configurado por la Ley como derecho– a una consideración conjunta de todos los datos que sean relevantes para su obligación tributaria.

Finalmente, en cuarto lugar, el artículo 149.3 de la LGT contiene una previsión que no figuraba en la Ley 1/1998, cuando se articuló este derecho del inspeccionado. Consiste en que el incumplimiento del plazo de seis meses para iniciar las actuaciones generales tiene como efecto que el plazo de prescripción para éstas no se ve interrumpido por las actuaciones parciales, ni siquiera –si se concluyen como admite el Reglamento– por la liquidación provisional que les pusiera término, pues es parte de ellas. Con lo cual podría darse la siguiente paradoja: el efecto interruptivo de la prescripción provocado por las actuaciones parciales (producido con su inicio) se mantiene para éstas, renovándose con cada nuevo acto del procedimiento, incluida la liquidación provisional, que podrá dictarse aun incumpliendo el plazo máximo de duración de las mismas fijado por el artículo 150 de la LGT. Incluso, cabría abrir tras ellas nuevas actuaciones de carácter parcial sobre

otros elementos de la obligación, pues respecto de las actuaciones de este carácter nada dice el artículo 149.3, con lo que la interrupción de la prescripción del tributo provocada por las primeras aprovecha para éstas. En cambio, lo que no podrá hacerse es abrir una actuación general si han transcurrido seis meses desde la petición y cuatro años desde el final del período de declaración; por mucho que haya habido actuaciones parciales entre tanto, pues el mandato del precepto legal es que –vencidos los seis meses desde la solicitud– éstas no interrumpen la prescripción para la comprobación general del tributo. Es decir, que en esta hipótesis no será posible una actuación general pero sí continuar con la parcial e incluso abrir otras también de carácter parcial.

Encontramos, pues, que la solicitud por el particular de una inspección general puede dar lugar –si se admite la solución del art. 33 bis RGIT de concluir la parcial– a que por el transcurso de los seis meses no pueda ya atenderse su derecho si se consumara la prescripción, pero sin que ello impida nuevas actuaciones parciales sobre el mismo tributo. Es decir, justo lo contrario de lo que garantiza el artículo 149 al otorgar al obligado el derecho que proclama. Dejándose, además, exclusivamente en manos de la Administración la frustración definitiva de ese derecho, pues le basta con desatender el plazo de seis meses y dejar transcurrir los cuatro años para no poder efectuar una actuación general, manteniendo, sin embargo, la potestad de llevar a cabo las de carácter parcial que estime convenientes, pues para éstas la LGT no priva de efecto interruptivo de la prescripción a la primera de ellas en cuyo seno el interesado formuló su solicitud de actuación general.

Por eso, me parece más respetuoso con la LGT entender el derecho del artículo 149.1 como facultad del particular de convertir las actuaciones parciales en generales. De manera que tras la solicitud en ese sentido del inspeccionado no cabrían más que dos posibilidades:

1. El Inspector-Jefe, durante los seis meses siguientes, acuerda ampliar el carácter de las actuaciones, de parciales a generales, computándose la duración de estas últimas a partir de la notificación de dicho acuerdo [reconociendo así que se «inician» con este acto, como dice el art. 149.3 de la LGT, pero enmarcado como acto vinculado por la solicitud de ampliación en un modo de iniciación que es «a petición del obligado», como dice el artículo 147.1 b)].
2. Si en seis meses no se ha adoptado dicho acuerdo, las actuaciones parciales devienen generales de modo automático por mandato legal, pero su duración se computará desde la solicitud [conforme al art. 104.1 b) LGT], y sin que los actos desplegados hasta el incumplimiento del plazo de seis meses en el seno de las parciales tengan eficacia interruptiva de la prescripción. Por tanto, pueden darse dos situaciones: a) si vencidos los seis meses han transcurrido también los cuatro años desde que se inició el plazo de prescripción, ya no podrán continuarse las actuaciones; ni como generales, por la prescripción, ni como parciales, para no desconocer el derecho ya ejercido por el particular a ampliarlas; b) por el contrario, si no se ha consumado la prescripción, continuarán las actuaciones como generales, y serán los actos posteriores de éstas los que producirán el efecto interruptivo, de modo idéntico a lo que ocurre en las actuaciones que han rebasado su plazo máximo de duración o de interrupción injustificada, según el artículo 150.2 a), párrafo segundo de la LGT.

De esta manera, cohonestando los artículos 147 y 149 de la LGT, encontramos que el modo de iniciación del procedimiento a petición del obligado abarcaría dos modalidades, que tienen en común arrancar siempre desde dicha petición. A saber:

a) En la primera, la diseñada por la Ley, a la solicitud del interesado sigue como acto necesario que es inexcusable dictar en el plazo de seis meses, el acuerdo de ampliación por parte del Inspector-Jefe. La notificación de éste es el momento de inicio del procedimiento de alcance general, que reemplaza a las actuaciones parciales originarias, sin que la solicitud de ampliación las paralizara y conservando los efectos asociados a su inicio.

b) En la segunda modalidad, en caso de incumplimiento de la anterior, el mero transcurso de los seis meses dota a la solicitud del particular de efectos suficientes para ampliar las actuaciones, pero considerándolas iniciadas en el momento de la solicitud, dado que se omite en el plazo previsto el acuerdo de ampliación y no hay otro acto de inicio. Con la particularidad de que el efecto interruptivo de la prescripción que en su día tuvieron la iniciación de oficio del procedimiento parcial y las actuaciones en su seno anteriores al incumplimiento del plazo queda enervado, pues es lo que dispone el artículo 149.3. Sólo las posteriores actuaciones, ya englobadas en el procedimiento general, conllevarán nuevamente ese efecto interruptivo. En cambio, como nada dice la Ley, deben mantenerse, a partir de la solicitud, los otros efectos asociados al inicio, es decir, la imposibilidad de regularizar con carácter espontáneo y efectos extintivos, y la irrelevancia de las consultas planteadas con posterioridad.

Visto, por tanto, desde la óptica de la petición del obligado, este modo de iniciación del procedimiento, claramente deslindado por el artículo 147.1 de la LGT de la iniciación de oficio, significa que la solicitud provoca, como efecto regular y ordinario, que deba dictarse en seis meses el acuerdo de ampliación, iniciándose entonces las actuaciones de carácter general. Si se incumpliera el plazo, la misma solicitud tendría efectos como acto de inicio y de ampliación de las actuaciones.

Lo que no cabe, en mi opinión, sin desconocer el derecho del obligado a la ampliación del alcance, es que tras su petición se concluyan las actuaciones parciales con la correspondiente liquidación provisional, tal y como admite el vigente Reglamento. En tal caso, nunca se respetará el artículo 149.1 cuando formula como contenido del derecho «que las mismas (las actuaciones parciales en que se halla incurso) tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados»; bien porque la prescripción consumada impediría seguir las actuaciones generales, bien porque, si no han prescrito, no podrán volver sobre el objeto de las parciales ya liquidadas, al prohibirlo el artículo 148.3 de la LGT.

Por ello, me parece inoportuno el texto previsto por el artículo 179.2 del futuro Reglamento, que en su parquedad podría dar pie a interpretaciones conducentes a soluciones similares a las admitidas por el actual Reglamento. En mi opinión, la nueva regulación debería aclarar –plegándose fielmente a la Ley– que una vez presentada por el obligado la solicitud de ampliación, no cabe finalizar las actuaciones parciales, sino sólo convertirlas en generales, mediante acuerdo expreso en seis meses o, en caso de incumplimiento de este plazo, por efecto automático de la Ley.

6. ¿ES IMPUGNABLE LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR?

Habida cuenta de la relevancia que la LGT confiere a la iniciación del procedimiento de inspección, y de los requisitos examinados que exige para la misma, en garantía –algunos de ellos– de auténticos derechos del obligado legalmente configurados, cabría deducir, sin más, que el interesado dispone de acción para impugnar dicha iniciación, cuando no se sujeta a tales requisitos legales o se duda de su ajuste a los mismos.

Sin embargo, es sabido que la jurisprudencia es absolutamente unánime en negar la impugnabilidad del inicio de las actuaciones inspectoras, remitiendo a su acto final –la liquidación tributaria– la alegación de todos los motivos formales y de fondo que en el curso de las actuaciones pudieran haber provocado su ilegalidad²¹. Innumerables sentencias del Tribunal Supremo, como la de 15 de febrero de 2003, insisten en esta apreciación, citando copiosa jurisprudencia precedente, de la que destacan las de 3 de octubre de 1988 y 2 de octubre de 1989; y aunque la STS de 20 de octubre de 2000 expresamente señala que podrá alegarse contra la inclusión de un sujeto en los Planes de Inspección «cuando se inicien las actuaciones inspectoras», no parece que esta afirmación constituya un cambio de postura del Tribunal en torno a la no impugnabilidad de la iniciación del procedimiento inspector. La misma solución es sostenida por los TSJ, incluso por aquéllos más proclives a dar realce al inicio de las actuaciones y a la exigencia de sus requisitos, que no dejan de advertir que será con ocasión de impugnar la liquidación cuando puedan suscitarse todos los vicios del procedimiento (STSJ de Valencia de 18 de junio de 2004).

Ante tal unanimidad, cabría esperar algún precepto legal que así lo declarara de forma indubitada. No obstante, tal precepto no existe y, por el contrario, si se analizan los que enumeran los actos recurribles, la conclusión que cabe obtener es justamente la contraria. Por eso, en el fondo de aquellas posturas denegatorias de la impugnabilidad creo que late, sobre todo, la rancia concepción del tributo como instituto jurídico que se resume en la obligación de pago, centrando en la prestación patrimonial su contenido jurídico, y entendiendo como actos de trámite sin incidencia sobre la esfera jurídica del particular todas las actuaciones –gestoras o inspectoras– que conducen a su determinación. O a lo sumo, tratando sus vicios como defectos de forma no invalidantes si no provocan indefensión. Manifestación de ello puede considerarse la propia LGT, que admite expresamente la impugnabilidad de «los actos dictados en el procedimiento de recaudación» y niega la de los dictados en otros procedimientos que no tienen incidencia directa e inmediata sobre la esfera patrimonial del obligado, aun pudiendo ser más gravosos para su situación jurídica y, a la larga, incluso para la patrimonial.

Tiempo ha, sin embargo, que el tributo dejó de reducirse a ese mero contenido pecuniario. Con ser su elemento principal y definitorio, no puede admitirse que se agote en él todo su contenido, y la propia LGT, aun queriendo sujetarse al molde dogmático de la obligación tributaria, no puede dejar de reconocer que el mismo se compone de otras obligaciones, distintas de la llamada «principal», y de otras situaciones jurídicas no pecuniarias, aunque se las denomine con el eufemis-

²¹ Admite la recurribilidad directa sólo cuando se inicia el procedimiento en virtud de orden escrita y motivada, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 263.

mo de «obligaciones formales», pero que no dejan de ser manifestación –como dice el art. 17.1– de deberes o potestades. Incluso en ese marco de la LGT, es innegable que los actos de aplicación del tributo inciden en la propia prestación pecuniaria, pero además, y con independencia de ello, ya es *communis opinio* que los esfuerzos por sujetar a Derecho la prestación coactiva en que consiste el tributo no se agotan en lo relativo a su contenido pecuniario, debiendo extenderse a los actos, las potestades y los procedimientos a través de los que se exige, no pudiendo quedar esta actuación pública al margen del Estado de Derecho y de sus exigencias. No en vano, la propia LGT proclama en su artículo 6 el «carácter reglado» de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, y en su artículo 3.2 incorpora los principios que han de regir la actuación administrativa en la aplicación del sistema tributario.

Sin necesidad de profundizar ahora en estos aspectos dogmáticos, me parece que sí merece la pena detenerse en el artículo 227 de la LGT, que enumera los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, puerta inexcusable todavía para el acceso a la vía judicial.

Como es sabido, la técnica de este precepto separa en un primer apartado las características generales de los actos susceptibles de reclamación, para desglosar, en su segundo apartado, los actos de aplicación de los tributos que tienen esa cualidad. La enumeración del apartado 2 no es, sin embargo, exhaustiva, y no sólo porque los apartados siguientes mencionan otros actos o actuaciones, sino incluso porque en su última letra contiene una cláusula abierta a cualquier otro acto que «la normativa tributaria» (ni siquiera la Ley) declare recurrible. Por ello, no basta para rechazar la impugnabilidad de un acto alegar que no figura en esa enumeración, debiendo, por el contrario, indagarse si cumple las características generales que permiten el recurso contra el mismo.

Acudiendo al apartado 1 a) del citado artículo 227 de la LGT, admite la reclamación contra los actos que «provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber». Por su parte, el apartado 1 b) del mismo artículo admite la impugnación contra actos «de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento». Finalmente, el apartado 2 f) del mismo artículo 227 declara recurribles «los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo».

Proyectando estas exigencias de los actos reclamables sobre los que inician el procedimiento de inspección, resulta difícil no apreciar en éstos aquellas cualidades.

En primer lugar, como actos que declaran una obligación o un deber [apdo. 1 a)] o que son determinantes de futuras obligaciones, incluso formales [apdo. 2 f)].

Dice el Tribunal Supremo, respecto al inicio de las actuaciones, que para el particular «no hay alteración de su situación jurídica, pues sus derechos y deberes no resultan afectados como consecuencia de la comprobación inspectora, en tanto no se ponga fin a la misma»; añadiendo que la «incidencia de la Inspección en la situación jurídica del inspeccionado, creándole obligaciones y cargas, no puede considerarse que exceda del deber de todo contribuyente... a tenor del deber de colaboración que preceptúa el artículo 35.2 de la LGT, y que desarrollan los artículos 109 a 112»

STS de 15 de febrero de 2003); concluyendo, por lo anterior, como la STS de 2 de octubre de 1989, que «en definitiva, en este ámbito tan sólo la liquidación tributaria pone fin al procedimiento de gestión y constituye el título para la exigibilidad de la deuda tributaria».

Este razonamiento del Alto Tribunal, que cabe considerar dudoso a la luz de la anterior LGT, pero que podría tomarse como cierto, no parece resistir el contraste con la vigente Ley. Frente a la genérica regulación anterior de la comprobación tributaria, con el consiguiente deber de sujeción a la misma por parte de los obligados, la LGT actual deslinda claramente las potestades administrativas de aplicación de los tributos que pueden ejercerse en los distintos procedimientos, reservando algunas de ellas solamente al de inspección. Así, por no citar más que las de mayor alcance, el examen de la contabilidad mercantil, el requerimiento de datos a terceros por captación, incluidos los relativos a movimientos financieros, y la entrada y reconocimiento de fincas y locales no limitada a comprobaciones censales o de métodos objetivos de tributación. En todos estos casos, la única forma de que el obligado quede sujeto al ejercicio de tales potestades, naciendo para él los subsiguientes deberes específicos, es mediando un acto de inicio del procedimiento inspector, pues sólo en su seno puede imponerse al particular el cumplimiento de esos deberes.

Alegar que su previsión abstracta por la Ley ya supone su situación de sujeción como contribuyente, sin que la apertura del procedimiento incida sobre su esfera ni altere su situación jurídica, es tanto como admitir que en cuanto ciudadano —o mero residente— estoy sujeto al deber de contribuir y, por ende, a que se me exija cualquier prestación que forme parte del mismo. Evidentemente, cada deber o prestación concretos tienen su mecanismo genético, sea el hecho imponible para el de pago del tributo, sean otros presupuestos de hecho o, en el ámbito de los deberes «formales», la imposición directa por la norma o el acto administrativo de ejercicio de la correspondiente potestad cerca del interesado. Incluso participando del razonamiento del Tribunal, no puede sostenerse, con la nueva Ley, que todo obligado esté sujeto a todas las potestades y los deberes que en ella se formulan. Concretamente, si no hay inicio de actuaciones inspectoras, no se podrán exigir a un obligado ciertas prestaciones.

Por otra parte, vistos los efectos que conlleva el inicio de las actuaciones, es difícil aceptar que no alteran su situación jurídica. A partir de ese momento, no puede el obligado regularizar espontáneamente su situación, ni, en su caso, enervar las sanciones por las infracciones que hubiera cometido. Además de que justamente por ser parte de un procedimiento inspector puede incurrir en nuevas infracciones que en otro caso serían imposibles (apdos. 5 y 6 del art. 203).

No en vano, pese a la unanimidad judicial señalada, pueden encontrarse pronunciamientos que admiten la impugnación de algún acto dictado en el curso del procedimiento distinto del de liquidación, como la STS de 30 de enero de 1987, respecto a una solicitud de datos al sujeto pasivo para posteriormente liquidar sobre ellos, o sobre actas de inspección que vulneran derechos fundamentales (SAT de Valencia de 26 de enero de 1988), así como, más generalmente, sobre actos de inicio de un procedimiento que declaran la legislación aplicable (STS de 29 de diciembre de 1980).

Lo que aquí se postula es que, a la vista de las exigencias y los requisitos que ha de cumplir la iniciación del procedimiento, incluida la garantía de derechos del obligado configurados como

tales por la LGT, como el de ser informado sobre sus derechos y deberes (declarando, por tanto, aplicables los que sólo tienen cabida en el procedimiento inspector), no es tan sencillo negar la impugnabilidad del acto de inicio con base en los preceptos ahora comentados. Incluso literalmente cabría subsumir el inicio del procedimiento en el citado apartado 2 f) del artículo 227, pues no cabe duda de que va a ser «determinante de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo», siempre que por «actos que determinen el régimen tributario aplicable» no se entienda solamente el de carácter sustantivo, sino también el régimen tributario procedimental. En esta medida, la propia información que la LGT prevé suministrar al inicio de las actuaciones, especificando los derechos, deberes y obligaciones del interesado en el procedimiento no son sino «el régimen tributario aplicable» al sujeto, en virtud de un acto, el del Inspector-Jefe (consista en la inclusión en el plan de inspección o en la orden escrita y motivada para actuar fuera del plan), que determina futuras obligaciones formales a su cargo.

Un nuevo argumento se obtiene del apartado 1 b) del artículo 227 de la LGT, que admite la impugnación contra los actos que «pongan término al procedimiento». Es la propia Ley la que configura «el inicio de un procedimiento de inspección» como forma de terminación de procedimientos de gestión. Así, el artículo 133.1 e) para el de verificación de datos y el artículo 139.1 c) para el de comprobación limitada. Obsérvese que en ambos preceptos no se requiere ninguna otra actuación finalizadora de las comprobaciones gestoras, sino que literalmente se dice que «terminará» el procedimiento por el inicio de la inspección. Por ende, dicho acto de inicio encierra una doble virtualidad. Por un lado, pone en marcha el procedimiento inspector, pero, al mismo tiempo, es el acto de terminación del procedimiento de gestión. No sólo literalmente, sino, sobre todo, atendiendo a razones de fondo, negar su impugnación en estos casos sería privar al sujeto de toda posibilidad de recurrir contra el acto que pone fin a un procedimiento de comprobación gestora. Ni las concepciones más restrictivas sobre la impugnabilidad de actos niegan este carácter a los que sean actos finales de un procedimiento, y éste es el caso del de inicio de la inspección, por disposición expresa de la LGT.

Finalmente, en pro de la recurribilidad del inicio de las actuaciones cabría alegar los riesgos que conlleva reservar este carácter sólo a la liquidación final. No ya por eventuales lesiones a derechos que puedan producirse en el curso de las actuaciones (para lo que bastaría admitir la impugnación contra el acto que las provoca), sino también porque se pueden vulnerar previsiones de rango constitucional. Entre ellas, la eficacia administrativa ordenada por el artículo 103 de la CE, cuando tras haberse seguido todo el procedimiento se anulan las actuaciones por no constar el requerimiento inicial (STS de 22 de julio de 1994), o por defecto u omisión en el título habilitante (STSJ de Valencia de 18 de junio de 2004); o la vulneración de la seguridad jurídica cuando las actuaciones afectan a cosa juzgada, tributos que ya han sido objeto de liquidación definitiva, o incluso prescritos (Rs. TEAC de 7 de febrero de 1989).

Si a ello se añade que el procedimiento inspector puede continuar hasta su terminación, por mucho que se incumplan sus plazos de duración y de paralización, permitiendo la Ley que cada nueva actuación posterior al incumplimiento de los plazos vuelva a interrumpir la prescripción y desplegar los mismos efectos que el inicio de las actuaciones, negar el carácter recurrible de ese acto inicial es colocar al interesado en una situación jurídica temporalmente indefinida y materialmente

incierta en cuanto al tributo, lo que no ocurre con los procedimientos de gestión ni sancionadores, en los que el incumplimiento del plazo para resolverlos acarrea su terminación por caducidad.

Es la misma LGT, en su artículo 3, la que transcribe los principios constitucionales tributarios, la que enumera en el apartado 2 los principios en que se basará la aplicación del sistema tributario, citando los de «proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados». Mal puede velarse por el cumplimiento de estos principios cuando no se admite recurso en defensa de su vulneración durante el tiempo indefinido que pueden durar las actuaciones inspectoras. Y poco sentido tiene que la eventual vulneración de ciertos derechos y garantías –cuyo cumplimiento exige la LGT al iniciarse el procedimiento– no pueda discutirse hasta la finalización del mismo. Cuando la Ley confía a ciertos actos –como el de inicio– la satisfacción de derechos y garantías, no cabe reputarlos de trámite, ni la privación de esos derechos puede calificarse como mero defecto formal que no provoca indefensión, pues ésta consiste, precisamente, en que ya se ha lesionado el derecho que aquel acto debía satisfacer. Sin perjuicio, obviamente, de que ante el posible recurso por el interesado se adopten las medidas cautelares pertinentes, al amparo del artículo 146 de la LGT.

Por todo ello, considero que la mención por la actual LGT de los requisitos y efectos de la iniciación del procedimiento inspector, antes meramente contemplados por el Reglamento, no es sólo una elevación de rango normativo frente a futuras modificaciones, sino que entronca de lleno con la finalidad de la Ley de erigirse en el Código regulador de las relaciones tributarias, considerando hoy que no sólo han de respetar el contenido patrimonial del tributo, sino también las situaciones y posiciones jurídicas «formales» que definen la relación poderes públicos-ciudadanos con motivo de la exigencia de los tributos. En este contexto, no parece coherente admitir únicamente la impugnación del acto final de liquidación que determina la deuda, negando la del acto de inicio de un procedimiento que encierra la puesta en juego de nuevas potestades y deberes, y que puede resultar tan dilatado y gravoso como el de inspección; acto de inicio al que la LGT atribuye en buena medida la satisfacción y garantía de aquellas finalidades generales del ordenamiento tributario.

FELICIANO CASANOVA GUASCH

Abogado y socio del despacho Casanova & Landa Abogados

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

Extracto:

El comercio electrónico es un fenómeno que presenta numerables incidencias sobre la fiscalidad internacional. Una de las más significativas tiene relación con el concepto de establecimiento permanente. Este concepto, edificado e interpretado sobre un modelo socio-económico muy diferente al actual, se encuentra hoy día ante la dificultad de dar respuesta segura y eficaz a las actividades de comercio electrónico. Las tecnologías de la información y comunicación han conseguido potenciar la globalización de la economía a cotas prácticamente infinitas. Este nuevo escenario incide y altera los principios en los que se formuló la figura del establecimiento permanente cuyo origen se remonta al siglo XIX.

La permanencia del concepto es fundamento de la propia soberanía fiscal, de ahí la necesidad de preservar su vigencia. La aparición de elementos tales como la página web y el servidor no tienen fácil cobijo en la vigente formulación del establecimiento permanente. En este trabajo se analizan los problemas más comunes a los que tiene que enfrentarse el indicado concepto sobre la base de los trabajos seguidos a nivel de la OCDE y, asimismo, se proponen algunas alternativas a los problemas suscitados.

Sumario:

- A. Revolución tecnológica e Internet.
- B. Definición del comercio electrónico.
- C. Papel del concepto de establecimiento permanente dentro de la imposición internacional.
- D. Breve síntesis histórica del nacimiento y evolución del concepto de establecimiento permanente.
- E. ¿Incide el comercio electrónico en la aplicación del concepto de establecimiento permanente?
- F. Significado y funciones desarrolladas por las páginas web y los servidores.
- G. ¿Es posible la identificación de la página web y el servidor como un lugar de negocios?
 - 1. La función medial del lugar de negocios: extensión de dicha función a la página web y al servidor.
 - 2. El requisito de la presencia humana en el lugar de negocios.
 - 3. Los requisitos de fijeza y permanencia del lugar de negocios y su relación con la página web y el servidor.
- H. La superación del requisito de fijeza: hacia la búsqueda de un nuevo enfoque en la formulación del concepto de establecimiento permanente.

A. REVOLUCIÓN TECNOLÓGICA E INTERNET

Desde el último tercio del siglo XX se han ido produciendo grandes avances tecnológicos, cuya incidencia fundamental se ha dejado sentir particularmente en el ámbito de la economía impulsándola hacia un espectacular crecimiento. Pero no sólo la economía se ha visto influenciada por los avances tecnológicos, sino que todos los espacios sociales de cualquier naturaleza –cultura, ocio, medicina, ingeniería, mercado de trabajo, relaciones internacionales, etc.– también se han visto influidos por esta revolución tecnológica.

Esta revolución, escribe MUÑOZ MACHADO, «será como todas, un proceso muy desglosado en múltiples etapas y tendrá manifestaciones muy diversas. Seguramente puede decirse también de ésta, como se dijo de la anterior revolución industrial, que estamos ante un largo, un interminable proceso, no de una revolución, sino de revoluciones sucesivas, de mutaciones, de evoluciones, de rupturas, de reequilibrios... en cadena ¹».

Esta silenciosa, pero continúa y colosal revolución tecnológica, trae causa de la utilización de las Tecnologías de la Información y Comunicación (en adelante, TICs), y es tanta su influencia en todos los órdenes sociales que ha dado origen a un nuevo modelo de sociedad, la sociedad de la información, caracterizada por las técnicas de tratamiento y procesamiento de la información y tener en el conocimiento uno de sus activos más cotizados.

La denominada como nueva economía, pues, se basa en el conocimiento y el tratamiento de la información. El conocimiento, por consiguiente, es la fuente que nutre a la nueva economía, hasta el punto que los activos inmateriales como el *know-how*, las patentes industriales, o la propiedad intelectual, se han convertido en los activos más valiosos de la nueva economía, produciéndose un desplazamiento de lo tangible a lo intangible, para pasar de una economía basada en los recursos materiales a otra economía fundamentada en la información y en el conocimiento, los cuales posibilitan la generación y sostén de la ventaja competitiva empresarial. Estamos en una economía en la que la única fuente de ventaja competitiva verdadera es el conocimiento ².

Esta nueva situación está generando una nueva forma de creación de valor en la empresa, en la que los activos intangibles se han convertido en recursos críticos de los que depende el éxito

¹ MUÑOZ MACHADO, S. *La regulación de la red. Poder y derecho en Internet*. Taurus. Madrid, 2000, pág. 12.

² Cfr. TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo. El nuevo horizonte sociocultural*. Taurusesdigital. Madrid, 2000, pág. 67.

de la empresa. De ahí que desde el concepto de capital humano se haya pasado en la actualidad al concepto de capital intelectual o intangible ³.

La gestión del conocimiento, en su significado de gestión de los flujos de la información, es una noción que debe ser asumida de manera prioritaria por la dirección de las empresas, so pena de ver fracasar las inversiones más importantes en gestión del conocimiento y perder uno de los principales activos que potencian el desarrollo de las empresas en el mercado digital ⁴.

Así, pues, y siguiendo a CASTELLS, «la primera característica del nuevo paradigma es que la información es su materia prima: son tecnologías para actuar sobre la información, no sólo información para actuar sobre la tecnología, como era el caso en las revoluciones tecnológicas previas ⁵».

Y, dentro de toda esta revolución, un nombre surge reclamando especial protagonismo, Internet. El origen de este sistema está en el trabajo de una de las instituciones de apoyo a la investigación más innovadoras del mundo, la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada del Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América (*Advanced Research Project Agency* –ARPA–), la cual se puso en funcionamiento en 1969 con la primera red llamada ARPANET y, en un momento determinado, se hizo difícil separar la investigación de orientación militar de la comunicación científica y las charlas personales, pero, con el tiempo, fue extendiéndose primero a tareas científicas y después a todos los sectores de la sociedad, aglutinándose en ella todo tipo de datos e informaciones que van incorporándose a la red hasta tejer una telaraña cuya confección se efectúa desde todos los rincones del planeta ⁶.

Internet es todo o nada. La palabra Internet es como decir sistema telefónico. Un aparato de teléfono no sirve absolutamente para nada si no está conectado a la red pública, es decir, al sistema telefónico internacional. En forma semejante, la palabra Internet es como indicar el conjunto de computadoras que se encuentran conectadas alrededor del mundo con acceso a las fuentes de información albergada en los distintos ordenadores situados alrededor del mundo. Es un concepto más que un producto o servicio ⁷.

³ La inmaterialidad es un rasgo característico en todo este nuevo proceso tecnológico. Esta circunstancia también ha sido reconocida en el ámbito contable y tributario. «Se pueda concebir la página web como un elemento patrimonial intangible al servicio de la empresa, de forma similar a la de los diferentes programas informáticos existentes en la actualidad» (ICAC, BOICAC núm. 44, diciembre, 2000). «Los gastos que se produzcan con anterioridad y para la puesta en marcha del nuevo "sitio web" han de incorporarse al activo de la entidad como inmovilizado inmaterial» (Consulta de la DGT núm. 0137-01, de 29 de enero de 2001).

⁴ Cfr., GATES, B. *Los negocios en la era digital. Cómo adaptar la tecnología informática para obtener el mayor beneficio*. Plaza & Janes. Barcelona, 1999, págs. 277 y ss.

⁵ Cfr. CASTELLS, M. *La era de la información. Economía, sociedad y cultura. Volumen I, la sociedad red*. Alianza Editorial. Madrid, 1997, pág. 88.

⁶ Sobre los orígenes de Internet pueden consultarse las siguientes obras: CASTELLS, M. *La era de la información. [...]*, ob. citada *supra*, págs. 984 y ss. LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet y comunicaciones digitales*. Bosch, Barcelona, 2000, págs. 37 y ss. MERCADO IDOETA, C. *Banca en Internet: Marketing y nuevas tecnologías*. Dykinson, S.L., Madrid, 1999, págs. 83 y ss. TREJO DELARBRE, R. *La nueva alfombra mágica. Usos y mitos de Internet, la red de redes*. Los libros de Fundesco. Colección Impactos, 1996, págs. 53 y ss.

⁷ Cfr. TREJO DELARBRE, R. *La nueva alfombra mágica. [...]*. Ob. citada *supra* pág. 56.

Internet, pues, es un sistema, que no un medio, de comunicación transnacional que, gracias a unos estándares comunes y usando tecnologías y redes de telecomunicación, permite el intercambio y la obtención de información mediante el uso de diversas modalidades de comunicación en línea (listas de correo, *world wide web*, chats, etc.). Internet, en cuya organización no encontramos ningún rasgo que permita su identificación con alguna forma de gobierno convencional, no es una entidad física o tangible sino más bien una red gigante que interconecta innumerables pequeños grupos de redes de ordenadores conectados a su vez entre sí. Es, por tanto, una red de redes ⁸.

B. DEFINICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Son diversas las definiciones, más o menos afortunadas, propuestas para concretar el concepto de comercio electrónico.

Comenzando por los autores que se han acercado al estudio de la cuestión, una parte ha optado por ofrecer una definición genérica, identificando el comercio electrónico con el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones y en la transmisión electrónica de datos, incluyendo textos, sonidos e imágenes ⁹, mientras que otros han preferido acotar más la definición, concretándolo a la compraventa e intercambio de bienes y servicios a través de Internet, habitualmente con el soporte de plataformas y protocolos estandarizados, sin necesidad de que exista contacto presencial entre ambas partes ¹⁰.

Desde los EE.UU., territorio donde comenzó a gestarse toda esta nueva era digital, la Administración norteamericana, ha definido esta nueva modalidad de comerciar como la habilidad para realizar el intercambio de bienes y servicios entre dos o más partes mediante la utilización de instrumentos y técnicas electrónicas ¹¹.

En el ámbito comunitario se ha optado por identificar al comercio electrónico con la realización electrónica de transacciones comerciales, cuyo fundamento se basa en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y vídeo. El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (*on line sourcing*), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (v. gr., bienes de consumo, equipo médico especializado) y

⁸ Cfr. LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet y comunicaciones digitales*. Ob. citada *supra* pág. 36.

⁹ Cfr. DEL ÁGUILA, A.R. *Comercio electrónico y estrategia empresarial. Hacia la economía digital*. Ra-Ma, Madrid, 2000, pág. 35.

¹⁰ Cfr. TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 22.

¹¹ DEPARTMENT OF THE TREASURY. Office of Tax Policy. November, 1996. *Selected tax policy implications of global electronic commerce*. Consultado en la siguiente dirección de Internet: <http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>

servicios (v. gr., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (v. gr., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (v. gr., centros comerciales virtuales) ¹².

En cualquier caso, las definiciones expuestas nos transmiten la idea de que el comercio electrónico es un nuevo modelo en las relaciones comerciales que viene a sustituir la presencia física de las partes y haciendo de las TICs su herramienta básica en todo el proceso comercial, desde la fase promocional de las actividades comerciales, su distribución, pago y servicio posventa, llegando incluso a la propia transformación de los bienes y servicios suministrados en nuevos productos digitales, de tal manera que pueda hablarse de la creación de un valor añadido en la cadena productiva, pues en este nuevo proceso productivo la información es tomada como materia prima y, a partir del tratamiento realizado sobre la misma, producir productos o servicios de valor añadido.

Teniendo en cuenta las anteriores propuestas, un concepto genérico de comercio electrónico sería aquel que indique a todas aquellas actividades comerciales que se sirven y hacen uso de las técnicas y herramientas electrónicas con independencia de la forma de cómo se realiza la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

Pretendiendo afinar más en la definición del concepto, se ha impuesto una clasificación en función de la forma en la que se genera y desarrolla todo el proceso comercial, debiendo distinguir entre *comercio electrónico directo*, que es aquel en el que todo el proceso comercial (promoción, venta, entrega y prestación de los bienes y servicios, y pago) se produce haciendo uso exclusivo de las técnicas electrónicas (v. gr., compra de música en formato digital), y *comercio electrónico indirecto*, que es aquel en el que alguna de las partes del proceso comercial se realiza haciendo uso de las técnicas electrónicas (promoción, venta y, en su caso, pago), pero la entrega y prestación de los bienes y servicios se realiza en formato material o mediante la presencia física del prestador (v. gr., compra a través de una página web de un disco compacto cuya entrega al cliente se hace en formato material).

Gracias al comercio electrónico, el mercado ensancha el área y horario de intercambio y producción de bienes y servicios, se imponen nuevas técnicas y formas tanto en la producción como en la distribución de los bienes y servicios, en definitiva, se impone un nuevo modelo de hacer negocios con fundamento en las TICs. Ante esta situación los impuestos tan ligados a la actividad económica ¿pueden verse afectados por toda esta corriente de acontecimientos en el orden socio-económico? ¿En qué medida afecta al sistema impositivo esta nueva forma de comerciar? ¿Cuáles son las áreas o figuras jurídico-tributarias que más se ven afectadas por este proceso? ¿Son válidos los actuales sistemas impositivos? ¿Qué actuaciones se están llevando a cabo para paliar los efectos de las TICs en los sistemas fiscales?

Muchas son las preguntas planteadas, si bien, por cuestiones obvias de espacio, el propósito del presente trabajo es resumir los aspectos más fundamentales que plantea la utilización de dos herramientas básicas en el desarrollo de las actividades de comercio electrónico, como son la página web y el servidor, y su implicación sobre el concepto de establecimiento permanente según la enunciación dada por el MCDI de la OCDE.

¹² Cfr. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. COM(97) 157 final, de 16 de abril de 1997. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, *Iniciativa europea de comercio electrónico*.

C. PAPEL DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DENTRO DE LA IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Al hablar del concepto de establecimiento permanente desde el ámbito jurídico-tributario, implícitamente estamos haciendo referencia a los principios de territorialidad y de soberanía fiscal, por cuanto, en el contenido de tales principios, se viene a reconocer la existencia de un ente que obtiene rentas en un territorio concreto y sobre el que se despliega la potestad financiera del Estado de ese territorio. Dicho ente no debe identificarse con la existencia de un sujeto con personalidad jurídica, sino que se trata de una unidad económica o conjunto de medios instrumentales titularidad de otra persona física o jurídica, residente en otro Estado que realiza, por medio de ese ente, determinadas actividades que manifiestan índices de capacidad económica de la persona física o jurídica de que trae causa dicho ente ¹³. En otras palabras, el establecimiento permanente viene a ser un apéndice o extensión en forma de oficina, sucursal, taller, tienda, etc., de la persona física o entidad a la que pertenece a modo de consecuencia necesaria de la dispersión internacional de la actividad empresarial ¹⁴.

La figura del establecimiento permanente es utilizada por los distintos ordenamientos tributarios como modelo para repartir la potestad financiera entre el Estado residente de la persona física o entidad titular del establecimiento permanente y el Estado fuente donde aquél obtiene rentas por medio de algún elemento que presente algún punto de conexión con dicho Estado de la fuente. Viene a ser un reconocimiento a la soberanía fiscal del Estado de la fuente, pues en ese juego de reparto de la soberanía fiscal entre los Estados que pueden ejercer su derecho a la exacción del tributo sobre las rentas obtenidas por un establecimiento permanente es donde se origina dicha figura como modelo de reparto de la potestad financiera ¹⁵. Es el concepto que dota de unidad objetiva al hecho imponible de una de las modalidades de la obligación real de contribuir ¹⁶.

¹³ La carencia de personalidad jurídica en la figura del establecimiento permanente no ha pasado desapercibida por la doctrina. Así, BAENA AGUILAR expone que «el establecimiento permanente es, sustancialmente, un conjunto de medios materiales y personales, sin capacidad jurídica propia, que sirve de base fija a los negocios que un empresario o profesional no residente en España realiza en nuestro país». BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1994, pág. 129. Por su parte, DE LA VILLA nos habla de que el establecimiento permanente «carece de personalidad jurídica, atributo exclusivo de las personas físicas o jurídicas». DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo XIV. Convenios fiscales de doble imposición, arts. 1 a 30*. Edersa, Madrid, 1982, pág. 102.

¹⁴ En palabras de URÍA, «salvo supuestos de excepción, el empresario no puede desarrollar su actividad sin el auxilio instrumental de un conjunto de bienes y de servicios por él coordinados y dispuestos del modo más adecuado a la finalidad peculiar de su empresa». Seguidamente, tras dar cuenta histórica de todo este conjunto organizado y dispuesto para ser instrumento de la actividad empresarial, el indicado autor nos manifiesta que «no faltan preceptos, en nuestro Código, demostrativos de que ya el legislador de 1885 tenía presente esa función instrumental del establecimiento», y, en referencia a la posible diferencia existente entre establecimiento principal y las sucursales, nos aclara que, «jurídicamente, no existen diferencias entre uno y otros». URÍA, R. *Derecho Mercantil*. 20.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 39-45.

¹⁵ La idea del reparto de las potestades financieras no ha pasado desapercibida por la jurisprudencia del TJCE, indicando que los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (Asunto C-336/96, STJCE de 12 de mayo de 1998, Esposos Robert Gilly, apartados 24 y 30; Asunto C-336/96, STJCE de 21 de noviembre de 1999, Compagnie de Saint-Gobain, apartado 57). Concretamente con la figura del establecimiento permanente el TJCE ha manifestado que aquél es resultante de la soberanía limitada del Estado de origen de la renta en relación con la del Estado de domicilio del sujeto que obtiene la renta (Asunto C-311/97, STJCE de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland plc., apartado 29).

¹⁶ Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 131.

Gracias al concepto del establecimiento permanente se ha podido encontrar un punto de conexión a los efectos de poder someter a imposición los ingresos obtenidos por un ente en un determinado territorio, si bien las potestades del Estado de la fuente quedan limitadas a aquellas rentas que efectivamente puedan ser atribuidas al establecimiento permanente radicado en el Estado de la fuente ¹⁷. Y, asimismo, los ordenamientos jurídico-tributarios consiguen encontrar una figura que aunque se halle alejada de cualquiera de los modelos de asociación que podríamos calificar de tradicionales (sociedades civiles, sociedades comanditarias, sociedades mercantiles, etc.), no obstante se le otorga el suficiente reconocimiento para que dicha figura pueda ser receptora de obligaciones tributarias –aspecto jurídico del concepto– y, de esta manera, poder llegar a individualizar y separar las actividades realizadas por medio de un establecimiento permanente de las realizadas por la persona física o entidad que trae causa a la mencionada figura –aspecto económico– ¹⁸.

Llegados a este punto, podemos comprender que el concepto de establecimiento permanente sea un concepto básico creado por y desde el derecho tributario destinado a la eliminación de la doble imposición internacional ¹⁹. Incluso de él se ha llegado a afirmar que es el concepto más importante dentro de la fiscalidad con trascendencia tributaria ²⁰.

Igualmente, con la indicada figura se consigue dar cumplida satisfacción al principio de generalidad expresado en el artículo 31.1 de la CE, en el sentido de que *todos* contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos. La interpretación de este principio en sus términos actuales no pretende ser otra que la de que el constituyente ha querido referirse no sólo a los ciudadanos españoles, sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras que obtengan ingresos en territorio español, incluso aunque dicha obtención se produzca por medio de un ente sin personalidad jurídica, lo que supone que el principio mantenga inalterable su vigencia al gravar mediante la fórmula propuesta cualquier índice de capacidad económica con independencia de quién y cualquiera que sea la manera que se obtengan rentas en territorio español.

¹⁷ Cfr. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, Deventer, The Netherlands, 1996, pág. 391.

¹⁸ Como expone ÓSCAR DÍAZ, «el establecimiento permanente comprende sobre un solo nombre dos fenómenos distintos, uno económico y otro jurídico. Dentro del concepto económico se encuentra el concepto de materialidad, es decir, el ejercicio en el exterior de una actividad bajo una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico. Por el contrario, el criterio jurídico parte del principio de una presencia de un ente en el mercado externo sin el ejercicio directo de la actividad en el mismo, pero con la existencia de un representante en el mercado foráneo, formando una figura jurídica diversa con una actividad material menos intensa que la anterior». ÓSCAR DÍAZ, V. *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente*. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, pág. 88.

¹⁹ Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 123. BARNADAS MOLINS, F. *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. 2.ª edición. Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona, 1997, pág. 81. CHECA GONZÁLEZ, C. *Impuesto sobre la renta de no residentes*. 2.ª edición. Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2002, pág. 225. DE ARESPOCHAGA, J. *Planificación fiscal internacional*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 144. DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 101. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 40. MARTÍNEZ LA FUENTE, A. *Notas sobre la tributación de los no residentes*. Impuestos, T. I, La Ley, S.A., Madrid, 1986, pág. 105. TOVILLAS MORÁN, J.M. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 83.

²⁰ Cfr. DE JUAN PEÑALOSCA, J.L. *El modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española*. De la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. IEF, Madrid, 1979, pág. 238.

Esto, en definitiva, viene a ser consecuencia lógica del principio de territorialidad en la eficacia de las normas ²¹.

La principal consecuencia de la tenencia de un establecimiento permanente por parte de una persona física o entidad será la atribución de la competencia al Estado de la fuente para gravar las rentas obtenidas a través de dicho establecimiento con motivo de la realización de una actividad económica, criterio económico que permite establecer una vinculación o *vis* atractiva con dicho Estado de la fuente ²². De esta manera, las normas tributarias nacidas del poder financiero de ese Estado se proyectarán sobre el establecimiento permanente al ser dicha figura el nexo jurídico sobre el que la soberanía fiscal de ese Estado desplegará su poder, lo que en la legislación de los EE.UU. ha venido a ser identificado bajo el criterio *income effectively connected with a trade or business in USA*, lo cual viene a significar que cada Estado puede configurar su sistema fiscal tanto *ad intra* como *ad extra* de forma soberana ²³.

La situación descrita puede producir la lógica tensión entre los distintos países para llegar a un acuerdo unánime de lo que se considera establecimiento permanente ²⁴, pues los intereses del Estado de la fuente y los del de la residencia no estarán en la misma sintonía al pretender proyectar sobre el mismo ente sus respectivas potestades financieras, con la finalidad de evitar la pérdida de recaudación fiscal e incluso que se pueda llegar a pretender una extensión del concepto, en aras a evitar la pérdida de recaudación impositiva. Si a tal situación le sumamos la circunstancia de la constante evolución en la forma de comerciar, especialmente presente en la actualidad como consecuencia de los avances tecnológicos conseguidos en el campo de las telecomunicaciones que han propiciado la aparición del comercio electrónico y la utilización de nuevos elementos en las actividades comerciales, tales como las páginas web y los servidores, nos encontramos ante un concepto de establecimiento permanente en constante evolución y fuente de debate ²⁵.

²¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Octava edición, Tecnos, Madrid, pág. 135. El Tribunal Constitucional también ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la materia. Es significativa, a los efectos que estamos comentando, la STC 96/2002 en la que viene a manifestar que «la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario» (STC 96/2002, de 25 de abril. La Ley Juris.: 4498/2002).

²² La realización de una actividad económica en un determinado Estado ha sido uno de los ejes sobre el que siempre ha pivotado el concepto. La finalidad de llevar a cabo una actividad económica ha sido considerada como elemento principal del concepto. Para ello han sido formuladas dos opciones: *la teoría de la realización*, según la cual cualquier instalación que permita la realización de un beneficio constituiría un establecimiento permanente, lo cual excluiría de la definición determinadas instalaciones fijas (oficinas de compras, de información, etc.) que si bien contribuyen indirectamente a la productividad general de la empresa, es difícil imputarles un determinado beneficio, y *la teoría de la pertenencia económica*, que formula el principio de que un establecimiento permanente ha sido concebido como cualquier instalación permanente que se integre en la economía del país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial en su conjunto. Cfr. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE: consideraciones y crítica». *Crónica Tributaria*, núm. 52, Madrid, 1985, pág. 43. GONZÁLEZ PÓVEDA, V. *Tributación de no residentes*. 2.ª edición actualizada. Distribuciones La Ley, S.A., Madrid, 1993, págs. 117-118.

²³ Cfr. ÓSCAR DÍAZ, V. *El comercio electrónico y sus efectos [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 52.

²⁴ Cfr. SERRANO ANTÓN, F. «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes». De la obra, *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 179.

²⁵ En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 179.

Es importante hacer referencia a que el análisis del concepto de establecimiento permanente se hace desde la óptica de la definición dada en la cláusula general del MCDI de la OCDE, por ser el modelo que directamente más influye en la elaboración de los Convenios de Doble Imposición para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio que España tiene suscritos con los diversos países y, aunque quepa pensar que de cada uno de los convenios suscritos pueda derivarse una redacción distinta, lo cierto es que, con algunos matices, todos siguen la estructura y contenido del modelo propuesto por la OCDE ²⁶.

D. BREVE SÍNTESIS HISTÓRICA DEL NACIMIENTO Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tomando como referente los estudios de la doctrina ²⁷ que se han acercado a la síntesis histórica del concepto de establecimiento permanente, éste comenzó a desarrollarse, si bien de forma muy genérica, en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, en relación con el Código Industrial Prusiano, y fue adoptado sucesivamente en la legislación de comercio de los Estados del norte de Alemania y del Imperio Alemán. Así pues, el concepto tiene su génesis en el derecho mercantil prusiano que utiliza el término *betriebsstätt*, con el cual se hacía referencia al ámbito o unidad utilizada para realizar una actividad empresarial, previendo, asimismo, la necesidad de evitar la doble imposición que ya se había verificado en las municipalidades prusianas y, sucesivamente, en los Estados alemanes.

En la configuración inicial del concepto se apunta ya la necesidad de identificar una locación física «fija» que dé soporte suficiente para la realización de una actividad de negocios «visible» en

²⁶ Existe otro importante Modelo de Convenio de Doble Imposición, el propuesto por la ONU del año 1979 (revisado en 2001). Sobre dicho convenio, especialmente preparado para las economías en vías de desarrollo, puede atestigüarse que tanto su estructura como una buena parte de su contenido es muy similar al MCDI de la OCDE. La relevancia adquirida por el MCDI ha sido reconocida por los propios tribunales españoles como fuente interpretativa y antecedente de los convenios suscritos por España (cfr. STS Sala 3.ª, de 13 de noviembre de 1998, La Ley, 1999, 99). También la doctrina reconoce ese importante valor interpretativo del MCDI y sus comentarios. Cfr. BORRÁS, A. «Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales». De la obra, *Estudios de doble imposición internacional*. IEF, Madrid, 1979, pág. 36. BUSTOS BUIZA, J.A. «El papel de los convenios en la fiscalidad internacional española». De la obra, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 193. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente [...]». Ob. citada *supra*, pág. 44. CHICO DE LA CÁMARA, P. «Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional». De la obra, *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 132. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 33 y ss. Siguiendo los comentarios de FARRÉ ESPAÑOL, «en la práctica, los Estados miembros de la OCDE siguen de forma bastante fiel el modelo de convenio siendo escasas aquellas derogaciones del mismo que puedan considerarse significativas». FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*. Eiria, Barcelona, 1994, pág. 57.

²⁷ Cfr. CHARLES E. McLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. DEPALMA, Buenos Aires, 2000, pág. 137. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 39. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 173. SKAAR, A. *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Kluwer, Series on International Taxation, n.º 13, Deventer, The Netherlands, 1991, pág. 83. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 205.

el país de la fuente. Estos dos requisitos –fijeza y visibilidad– resultaron ser los puntos centrales del nuevo concepto de establecimiento permanente en el primer tratado para evitar la doble imposición internacional, firmado en 1899 entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro ²⁸.

El derecho tributario prusiano adoptó el término citado –*betriebsstätt*– para definir la sujeción tributaria sobre las utilidades derivadas de la realización de una actividad empresarial por sujetos que residían en municipios distintos.

A partir de ese momento, el concepto de establecimiento permanente se construyó lentamente. A comienzos de los años veinte del pasado siglo XX, la extinta Sociedad de Naciones comenzó a ocuparse de la problemática tributaria, especialmente en el campo de fijar criterios para conseguir una reglamentación uniforme sobre la tributación de las empresas que desarrollaban actividades en el exterior.

El origen de tales estudios, por consiguiente, trae causa del conflicto de intereses tributarios entre los Estados. La revisión a tales problemas fue realizada por un grupo de economistas escogidos por la Sociedad de Naciones a los que se encargó el estudio sobre la problemática de la doble imposición internacional ²⁹. El resultado a dichos trabajos fue el informe conocido como *the 1923 Economists Report*, según el cual la fiscalidad debería sustentarse en la doctrina de la *economic allegiance* como método para superar la mera territorialidad de los sistemas tributarios al conseguir refundir en un solo criterio los criterios de la fuente y de la residencia mediante la utilización de una óptica global, observando el sistema de la tributación internacional como si fuera gobernado por reglas uniformes ³⁰.

Aun cuando los economistas que redactaron en 1923 el precitado informe identificaron cuatro fases en la formación de la riqueza, en general, el precitado grupo de expertos concluyó que los factores que incidían en la determinación de la capacidad económica se reducían a dos: (i) el origen de la riqueza (la fuente) y (ii) donde la riqueza era gastada (la residencia), si bien todavía se decantaba por dar mayor prevalencia al criterio de la residencia en perjuicio del lugar donde las rentas se entendían obtenidas.

²⁸ En el párrafo 1 del artículo 2 del tratado firmado en 1899 entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro puede leerse: «El término lugar fijo de conducción de los negocios incluye una sucursal organizada, una fábrica, un depósito, oficinas, o sea, un lugar donde los propietarios, los socios, los administradores u otros representantes desarrollan, en forma habitual, su actividad empresarial normal, comprando y vendiendo mercancías o realizando otros negocios». Cfr. CHARLES E. McLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 138.

²⁹ LEAGUE OF NATIONS. Economic and Financial Commission. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp (the «1923 Economists Report»)*. Ginebra, 1923.

³⁰ La doctrina de la *economic allegiance* representaba una teoría para reconstruir la atribución de la potestad tributaria mediante la identificación de cuatro fases en la formación de la riqueza: producción, destino, posesión y consumo. El informe redactado en 1923 analiza, pues, la dicotomía entre los criterios de la fuente y la residencia, relacionándola con aquéllas entre beneficio y capacidad contributiva, entre territorialidad y personalidad. La conclusión fue que la solución al reparto de la potestad tributaria se podía conseguir por la formulación de teorías que conjugasen tanto criterios personales como territoriales. Así, la idea nuclear de la doctrina de la *economic allegiance* se halla en buscar la fórmula que permita evitar la doble imposición, de tal manera que la renta global del individuo sea sometida a imposición sólo una vez, y la base imponible sea dividida entre las jurisdicciones fiscales conforme a los intereses del individuo en cada una de tales jurisdicciones. Cfr. LEAGUE OF NATIONS. «Economic and Financial Commission». *Report on Double Taxation*. Ob. citada *supra*, pág. 20.

Estos trabajos de la Sociedad de Naciones fueron continuados por el denominado Comité de Técnicos formado por expertos de las administraciones tributarias de diversos Estados y es cuando el criterio de la fuente va adquiriendo el carácter de principio básico en los diferentes trabajos de los comités auspiciados por la Sociedad de Naciones³¹, hasta el punto de que la propia OCDE también ha venido a reconocer, como principio generalmente aceptado, que los Estados de la fuente tienen derecho a gravar los ingresos originados dentro de sus fronteras como resultado de los beneficios que los inversores extranjeros obtienen por la utilización de los servicios públicos y la protección de la propiedad privada que proporciona el Estado de la fuente³².

Como derivación de estos estudios y formulación de principios, en el Modelo de Convenio Bilateral sobre Doble Imposición de 1927, en su artículo 5, se ofrece ya una definición del concepto de establecimiento permanente. La primera parte del precitado artículo establece que las rentas sometidas a imposición en el Estado donde radique un establecimiento permanente son las que derivan de «cualquier actividad industrial, comercial y agrícola o de cualquier otro comercio y profesión», exponiendo seguidamente una lista de ejemplos que pueden incluirse dentro de la figura de establecimiento permanente: las sedes de dirección efectiva, las sociedades afiliadas, las sucursales, las fábricas, las agencias, los almacenes, las oficinas y los depósitos³³.

En este primer modelo, la figura del corredor todavía está solamente esbozada y se refiere a un corredor *bonafide* o independiente que actúa por cuenta de una empresa extranjera; además, se subraya el hecho de que el lugar de su actividad no puede ser considerado establecimiento permanente de la empresa mandataria, pues, para ello, se exige el cumplimiento de determinados requisitos, los cuales, por primera vez, se recogen en el Informe sobre los Trabajos de la Primera Sesión del Comité de 1929 y se mantienen inalterados hasta el último modelo de convenio de la Sociedad de las Naciones, dado en Londres en 1946³⁴.

Todavía en los modelos de convenio de México (1943) y de Londres (1946) no existe un concepto definitivo de establecimiento permanente. En cambio, en los protocolos sucesivos se afirma la necesidad del carácter «productivo» de las sedes fijas de negocios que, de hecho, deben ser utilizadas para proveer de rentas a la empresa de la que tales sedes traen causa. Además, se introduce la *construction clause*, al considerar establecimiento permanente también una obra en construcción que dure al menos doce meses y, asimismo, se especifican los criterios que determinan la existencia de un establecimiento permanente cuando media un contrato o una relación de agencia³⁵.

³¹ Podemos citar, entre otros, los siguientes trabajos preparados bajo el auspicio de la Sociedad de Naciones: *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*. February 1925. *Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by de Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. April 1927. *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. October 1928. *Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, Purposes of Taxation*. June 1935. *The Elimination of Double Taxation, The First Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C.* September 1958.

³² Cfr. OECD. *Taxing profits in a global economy-Domestic and International Issues*. París, 1991, págs. 36-37.

³³ Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 138.

³⁴ Véase nota anterior.

³⁵ Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 139, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 5.

Tras la Segunda Guerra Mundial surge la OCDE, si bien, en materia fiscal, no comenzó a desarrollar actividad alguna hasta el año 1956 en el que se crea el Comité Fiscal. Consecuencia de la actividad desplegada por el referido Comité fue la elaboración en 1963 del proyecto de convenio en materia de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que, si bien, se califica de proyecto, en realidad constituyó un modelo de convenio, en tanto que sirvió a los Estados de modelo y fuente en sus negociaciones bilaterales para evitar la doble imposición internacional, y en el cual, por vez primera, se ofrece una definición general al concepto de establecimiento permanente (art. 5):

«A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad»³⁶.

Sobre la base del modelo de 1963, la estructura de la figura en sus tres categorías de establecimiento permanente (*fixed place of business, construction clause and agency clause*) se mantiene invariable en las redacciones dadas al modelo en 1977 y 1992, si bien en el MCDI de 1977 (y así perdura en la actualización del modelo operada en 1992) la definición general sufrió un pequeño cambio, quedando la redacción de la siguiente manera:

«A efectos del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad».

En palabras de GARCÍA PRATS, «la única diferencia apreciable consiste en el cambio de redacción de la expresión "lugar fijo de negocios *en el que* una empresa [...]" por el de "lugar fijo de negocios *mediante el cual* una empresa". Con la primera redacción quiere destacarse más la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que en la nueva redacción, el lugar fijo de negocios pasa a un segundo lugar para acentuar la realización de una actividad empresarial a través del mismo»³⁷.

El MCDI incluye, igualmente, unos comentarios que constituyen un valioso instrumento de interpretación al articulado del modelo, y si bien dichos comentarios –al igual que los propios artículos del MCDI– no tienen fuerza vinculante ni obligan a los Estados, tales comentarios sirven a los Estados a modo de orientación en aras a una correcta interpretación de los tratados bilaterales que son firmados entre ellos.

La definición que ha llegado hasta nuestros días ubicada en el artículo 5 del MCDI nos revela que la estructura del precitado artículo se divide en una enumeración de supuestos y actividades que permiten ir delimitando la definición del concepto de establecimiento permanente. El análisis de la glosa del texto del MCDI nos permite descubrir que la definición del concepto se estructura en dos listas, una de carácter positivo y otra de carácter negativo. La primera de ellas podría merecer

³⁶ A partir de ese momento todos los sucesivos MCDI contemplaron la figura y elaboraron un concepto general de establecimiento permanente lo cual es muestra suficiente de la enorme importancia que tiene la institución dentro de la fiscalidad internacional. En el mismo sentido se expresa TOVILLAS MORÁN, J.M. *Estudio del Modelo de Convenio [...]*. Ob. citada *supra*, págs. 83 y 84.

³⁷ GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 96.

el calificativo de general, si tenemos en cuenta que en ella se enumeran una serie de supuestos y actividades a los que la norma les otorga el carácter de establecimiento permanente. Así, después de que el precitado artículo establezca los presupuestos requeridos para la existencia de la figura (fijeza y el carácter finalista del lugar de negocios de tal manera que éste sirva para realizar una actividad económica), seguidamente enumera una serie de supuestos y situaciones de hecho merecedoras de la calificación de establecimiento permanente.

De esta manera, nos encontramos con una lista abierta de supuestos y actividades variadas lo cual nos hace dudar si la pretendida definición general ciertamente sea tal, por cuanto el carácter abierto de la lista es ya síntoma de que la redacción del artículo sólo muestra determinados aspectos parciales en la elaboración del concepto³⁸. Dentro de la lista de carácter positivo también aparece la figura conocida como «cláusula de agencia» a modo de supuesto especial de la pretendida cláusula general, todo lo cual nos sitúa en la idea de que, ante el aluvión de supuestos y situaciones de hecho que pueden darse en la práctica, será necesario analizar caso por caso qué situaciones y actividades pueden merecer la calificación de establecimiento permanente³⁹.

No es de extrañar, pues, que ante la amalgama de supuestos que podemos encontrarnos algunos autores consideren que, junto a la cláusula general, existen otros supuestos a los que atribuyen cierto carácter ficticio, denominándolos ficciones de establecimiento permanente⁴⁰.

Junto a la lista de carácter positivo, el artículo 5 del MCDI se estructura también con una lista de carácter negativo que incluye una serie de supuestos que merecen ser excluidos de la definición de establecimiento permanente, por lo que el análisis de la figura comentada deberá realizarse atendiendo a ambos aspectos. Cabe decir que esta delimitación negativa, cuya justificación se encuentra en el hecho de que a tales actividades no cabe imputarles una rentabilidad valuable económicamente⁴¹, se hace con

³⁸ En el mismo sentido se expresa GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 93.

³⁹ A esta realidad no es ajena la propia jurisprudencia. En este sentido ha manifestado que «es obvio que, en ciertas rentas, resulta facilísimo determinar el Estado de donde proceden o se producen, mejor dicho se obtienen, un ejemplo paradigmático es de los rendimientos de los inmuebles, pero en otros casos resulta muy difícil, como por ejemplo, en el arrendamiento de un buque por una empresa española, propiedad de una sociedad residente en el extranjero, siendo así que dicho buque puede no tocar puerto ni en un Estado, ni en otro» (STS Sala 3.ª, de 15 de marzo de 2002, La Ley, 2002, 5047). También las resoluciones del TEAC se han hecho eco de la variedad de supuestos que pueden darse en la vida real, reconociendo que una instalación de negocios puede estar constituida de muy diversas maneras, ya sea en un lugar dentro de un mercado o por un determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero, en los locales de otra empresa, etc. (vide, resoluciones del TEAC, Vocalía 2.ª, de 6 y 28 de mayo de 1988). Estas resoluciones pueden consultarse en la obra patrocinada por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Fiscalidad internacional, convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los Tribunales españoles*. Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1998, págs. 134 y 137.

⁴⁰ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 94. SKAAR, A. *Permanent Establishment*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 106. No obstante, nos aparece más acertada la opinión de DE LA VILLA cuando manifiesta que «el criterio seguido por el Modelo para definir positivamente el establecimiento permanente se caracteriza por su generalidad y abstracción, criterio que se completa con la descripción, a título de ejemplo, de determinadas situaciones fácticas y jurídicas a las que se otorga carácter de establecimiento». DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 107.

⁴¹ En el mismo sentido se expresa DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 108. DE ARESPOCHAGA, por su parte, opina que las razones para la exclusión de tales supuestos de la categoría de establecimiento permanente son tanto económicas como técnicas. DE ARESPOCHAGA. *Planificación Fiscal* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 157.

un marcado carácter cerrado, si bien la casuística de la relación indicada en el número 4 del artículo 5 del MCDI también puede ser muy variada, pues dentro de la frase «cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio» pueden tener cabida un variadísimo número de situaciones de hecho ⁴².

E. ¿INCIDE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE?

Como hemos visto, la figura del establecimiento permanente trae causa del reconocimiento de la soberanía fiscal del Estado de la fuente, como consecuencia de la realización en su territorio de actividades económicas realizadas por no residentes, identificándose el punto de conexión que crea la relación con un determinado territorio con algún elemento físico, propio de un contexto comercial basado en la entrega física de mercaderías. De este planteamiento se deriva la situación de que, cuando el rendimiento no se halle ligado a una instalación fija de negocios, a un bien corporal situado en un determinado territorio o se relacione con determinada persona que actúe con poderes en nombre y representación de un sujeto no residente, será complicado que pueda afirmarse que tal rendimiento se ha obtenido a través de un establecimiento permanente.

Así pues, esa base física sobre la que se sustenta el concepto de establecimiento permanente es la que es desafiada por las nuevas tecnologías de la información que permiten crear una especie de mundo virtual o ciberespacio en el cual tiene lugar una actividad económica ⁴³.

Gracias a las TICs muchos de los trabajos y actividades económicas que, hasta hace bien poco, debían ser desarrolladas en un determinado territorio, hoy pueden fácilmente ser prestadas desde cualquier parte del planeta ⁴⁴.

En el contexto económico actual, las fronteras físicas ya no condicionan los procesos económicos ⁴⁵, permitiendo a las empresas reorganizarse y disponer de redes propias de telecomunicaciones,

⁴² En palabras de SERRANO ANTÓN, «con la delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente [...] se está excluyendo un amplio número de organizaciones comerciales que no deben considerarse contribuyentes, y ello aunque sean explotadas a través de una instalación fija de negocios». SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 191.

⁴³ La Administración norteamericana califica al ciberespacio donde tienen lugar las actividades de comercio electrónico de mundo nebuloso. «From a certain perspective, electronic commerce doesn't seem to occur in any physical location but instead takes place in the nebulous world of cyberspace». DEPARTMENT OF THE TREASURY. *Selected tax policy implications [...]*, ob. citada *supra*.

⁴⁴ Como expone OWENS, «un equipo de arquitectos o redactores de programas o abogados podría trabajar tan fácilmente desde sus oficinas en Tokio, Palo Alto y Singapur, como lo hacen de las oficinas núm. 128, 129 y 130. Una empresa puede, por tanto, llevar a cabo negocios sustanciales en un país sin jamás tener que fundar un "establecimiento permanente" allí, negando así al país cualesquiera derechos de tributación bajo los tratados tributarios». OWENS, J. «¿Se necesita la armonización en los procesos de integración económica?» de la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, págs. 120 y 121.

⁴⁵ Cfr. DEL GIUDICE, M. «La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias en el contexto de la globalización económica». De la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, pág. 224.

tales como los sistemas denominados INTRANET ⁴⁶, las cuales consiguen que las empresas puedan crear estructuras empresariales y métodos de trabajo totalmente diferentes a los tradicionales ⁴⁷. También la tecnología cada día provee al mercado de nuevos mecanismos e inventos que facilitan el acceso a redes de telecomunicación dentro de las cuales pueden tener lugar todo tipo de actividades comerciales, como es el caso de la generación de teléfonos móviles dotados con sistema WAP ⁴⁸ u otras nuevas aplicaciones que constantemente van apareciendo en el mercado.

Esta versatilidad de los cambios tecnológicos, sin duda, coadyuva a que la localización física y el control de las transacciones virtuales se haga cada día más compleja hasta el punto de que podamos extrapolar esa complejidad al ámbito de la aplicación de la norma fiscal que debe someter a tributación a toda esa serie de transacciones ⁴⁹.

Los principios que sostienen y son fundamento de los vigentes sistemas tributarios se gestaron y desarrollaron cuando el comercio entre países todavía se hallaba muy controlado y limitado por las fronteras físicas. En dicho contexto, la aplicación del principio de territorialidad no venía a ocasionar grandes conflictos o dificultades, al poder los Estados aplicar su política tributaria sin apenas preocuparse por la forma en que tales medidas podían afectar a otros países. Además, a partir de la aparición del MCDI, los Estados pudieron disponer de un modelo para regular las relaciones tributarias internacionales, lo cual permitió dotar de una mayor seguridad jurídica al tráfico comercial internacional.

La globalización, sin embargo, ha cambiado el escenario expuesto y, a consecuencia de ello, los principios de soberanía y de territorialidad han venido a resentirse. En el actual contexto socio-económico la soberanía estatal se ve atacada al tener que enfrentarse a problemas con un marcado carácter planetario, como la ecología, la pobreza, el cambio climático o la propia internacionalización de la economía. En esta misma línea, la deslocalización de las actividades comerciales, la desregulación de los mercados de capitales, el anonimato de proveedores y clientes, la eliminación de fases intermedias en la cadena productiva y con ello la de muchos intermediarios, la práctica instantaneidad de las transacciones, la transformación de los bienes en formato digital, la transformación del dinero en electrónico, o la aparición del comercio electrónico, paradigma del fenómeno de la globalización, plantea, cuanto menos, la revisión de los principios de la soberanía estatal en materia económica y de territorialidad, pues tales principios se concibieron atendiendo a un contexto comercial basado en lo físico y ahora observamos cómo el fenómeno de la globalización económica con la tecnología

⁴⁶ Una INTRANET puede ser definida como una red concebida para organizar y compartir la información así como para efectuar transacciones digitales dentro de una empresa. Técnicamente es un *site* privado al que se accede por medio de claves por aquellos miembros que forman parte de la organización, y utiliza aplicaciones asociadas a Internet como páginas web, exploradores, correo electrónico, grupos telemáticos y listas de correos.

⁴⁷ Como expone SANZ GADEA, «progresivamente están apareciendo las denominadas estructuras verticales que son aquellas en las que las diversas etapas del proceso productivo se realizan en diferente países a través de sociedades filiales, para así aprovechar las ventajas comparativas: mano de obra cualificada, mano de obra barata, recursos naturales, fácil transporte...». SANZ GADEA, E. «Aspectos internacionales de la política fiscal (I)». *Impuestos*, núm. 13, 1 de julio de 2001, La Ley, S.A. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

⁴⁸ WAP es el acrónimo de la expresión inglesa *Wireless Application Protocol* que es un mecanismo que permite a los teléfonos móviles el acceso a Internet.

⁴⁹ Cfr. DEL GIUDICE, M. «La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]». Ob. citada *supra*, pág. 234.

como principal activo modula ese contexto convirtiendo la materia en algo etéreo dotado de valor comercial, situación ésta que limita, o cuanto menos, transforma el poder de los Estados a la hora de aplicar sus políticas fiscales ⁵⁰.

Nos encontramos, pues, ante un nuevo escenario de profundos cambios políticos, sociales y económicos, si bien, los conceptos e ideologías fiscales que sustentan el sistema fiscal internacional nos vienen dados desde hace años. Haciéndonos eco de las reflexiones de CARBAJO VASCO, «una primera conclusión que podemos exponer sobre la Hacienda Pública del siglo XXI es la creciente contradicción entre el paradigma de Haciendas nacionales con sistemas y Administraciones Tributarias totalmente autónomas, capaces de modificar unilateralmente las Políticas Fiscales nacionales, y unos sujetos pasivos y bases imponibles con crecientes capacidades y grandes oportunidades para eludir el control nacional ⁵¹».

Sin embargo, esta situación no supone que la ley haya perdido su imperio y carezca de coactividad o que la eficacia de la norma (en este caso, tributaria) en el espacio no pueda extenderse a otros ámbitos distintos de los hasta ahora concebidos. La doctrina ha distinguido entre eficacia y

⁵⁰ La pérdida de autonomía de los gobiernos nacionales en el ámbito económico es puesta de manifiesto por los autores que se ha acercado a la problemática de la globalización de la economía. A estos efectos, BECK opina que «la soberanía en materia fiscal debe estar ligada al concepto de control de las actividades económicas en el interior de un territorio concreto, premisa que, considerando las verdaderas posibilidades de comercio existentes a nivel global, aquélla resulta cada vez más ficticia». BECK, U. *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Ediciones Paidós Ibérica, S.A., Barcelona, 1998, pág. 19. En el mismo sentido se expresa GLAIZE, A. «La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico». De la obra, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000, pág. 60. HELD, según el cual «las "disyuntivas" revelan un conjunto de fuerzas que se combinan para restringir la libertad de acción de los gobiernos y los Estados, diluyendo las fronteras de la política doméstica [...]. Estos procesos bastan para respaldar la siguiente afirmación: la operación de los Estados en un sistema internacional cada vez más complejo limita su autonomía (en ciertas esferas de forma radical) y menoscaba progresivamente su soberanía». HELD, D. *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*. Ediciones Paidós Ibérica, S.A., Barcelona, 1997, pág. 169. HINOJOSA expone que «en la medida en que ha desaparecido una parte sustancial de los obstáculos para la circulación transnacional de mercancías y capitales, que los medios de comunicación y transporte han reducido las distancias, y que la información circula en tiempo real a lo largo de todo el planeta, se difuminan las fronteras entre los Estados». HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. *Comercio justo y derechos sociales*. Tecnos, Madrid, 2002, págs. 155 y 156. También MUÑOZ MACHADO se acerca a esa línea de pensamiento en el sentido de que «la globalización transforma, sin duda, el poder del Estado. No es que haya perdido sus competencias tradicionales, porque, en algunos extremos, el Estado actual es tan poderoso como sus predecesores, tiene la misma posibilidad de elevar los impuestos o de emplear la fuerza militar. No se trata, por tanto, de una verdadera decadencia, sino de una transformación». MUÑOZ MACHADO, S. *La regulación de la red*. [...], ob. citada *supra*, pág. 96. OWENS se hace eco de la «capacidad decreciente» de cada uno de los gobiernos para sustentar los impuestos internos como consecuencia de la «mayor integración de las economías nacionales mediante la creación de mercados globales de capitales, del trabajo, de out-puts». OWENS, J. *Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional*. Hacienda Pública Española, núm. 43. 1997, págs. 71-106. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/publicaciones.htm>. TANZI pone el énfasis en la limitación de las acciones de los gobiernos las cuales «se ven notablemente limitadas por las de otros gobiernos». TANZI, V. «¿Se necesita una organización mundial de tributación?». De la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, págs. 71 y 72. TERCEIRO y MATÍAS, por su parte, exponen que «la globalización ha reducido su capacidad histórica para regular la economía y las políticas sociales nacionales. Los Estados se ven obligados a competir por atraer las inversiones de las multinacionales, lo que condiciona a un país, para ser competitivo, a sacrificar sus actuales niveles de cohesión social, independencia, libertad política y bienestar social». TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 135.

⁵¹ Cfr. CARBAJO VASCO, D. «Temática actual de la fiscalidad internacional». De la obra *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 69.

extensión de la ley en el espacio. De esta manera, por eficacia territorial se entiende el espacio físico en el que la ley produce efectos jurídicos en cuanto norma obligatoria, mientras que la extensión de la ley no se circunscribe a ese territorio, sino que va más allá de los límites naturales sobre los que quien detente el poder tributario pueda normalmente hacerlo efectivo mediante el establecimiento de normas de carácter general, puesto que la ley puede regular y afectar a hechos realizados total o parcialmente fuera del territorio o por personas que son ciudadanos de otro Estado ⁵².

Por consiguiente, los criterios de territorialidad van ligados al reconocimiento del poder del Estado para dictar normas cuyo imperio se identifica con un determinado espacio en el que la ley extiende su eficacia. De esta manera, la concepción tradicional del poder financiero se ha basado en el concepto de soberanía cuyo fundamento teórico es el mismo que el de los restantes poderes del Estado, a saber, el poder supremo del Estado para hacer que el Derecho reine en la sociedad ⁵³.

La soberanía, por consiguiente y siguiendo la línea de pensamiento de BÜHLER, es la facultad total y exclusiva de un Estado de establecer y ordenar a través de su propia voluntad, manifestada frente a los demás Estados, en la competencia única que le asiste para efectuar actos legislativos coactivos dentro de un ámbito de poder territorial ⁵⁴.

La aplicación en el espacio del Derecho Tributario en los países desarrollados ha sido, en general, favorable al criterio de la nacionalidad o la residencia, y éste último se impone en el MCDI de la OCDE ⁵⁵. Con el primero de ellos la norma tributaria se aplicará sobre los ciudadanos que ostentaren una determinada nacionalidad —españoles, alemanes, estadounidenses, italianos...—, con independencia del lugar en el que tales ciudadanos residan. En cambio, el criterio de la residencia se sustenta en un vínculo personal de un ciudadano con un determinado Estado de tal manera que, en función de determinados criterios legales utilizados por la norma (en nuestro derecho interno, determinado número de días de permanencia en el Estado, localización del conjunto de las actividades e intereses económicos del contribuyente), se adquirirá la residencia a efectos fiscales (con independencia de la nacionalidad del contribuyente) y vendrá obligado a tributar por su renta mundial.

No obstante, es preciso puntualizar, como ya expusiera SAINZ DE BUJANDA, que el concepto de residencia no se contrapone al de territorialidad, y el principio de la fuente no es sino una afirmación del criterio de territorialidad, de tal manera que pudiera llegarse al error de que los conceptos de

⁵² Cfr. BERLIRI, A. *Principios de derecho tributario. Volumen I*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 151 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I, Ley General Tributaria, arts. 1 a 89*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, págs. 157 y ss. MARTÍN QUERALT, J. «La aplicación de las normas tributarias. Ámbito temporal. Ámbito espacial. La doble imposición internacional. El derecho tributario interregional». De la obra *Compendio de derecho financiero y sistema fiscal. Tomo I*. Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1990, pág. 46. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Obra citada *supra*, págs. 206 y ss. SOPENA GIL, J. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Volumen I*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 325 y ss.

⁵³ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de derecho financiero*. Novena Edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1991, pág. 89.

⁵⁴ BÜHLER, O. *Principios de derecho internacional tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 173 y ss.

⁵⁵ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. *Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad*. Crónica Tributaria, núm. 100, Madrid, 2001, págs. 53-60.

territorialidad, fuente y residencia sean todos ellos contrapuestos, cuando, en realidad, estamos ante simples opciones en la forma de manifestarse el criterio de territorialidad⁵⁶. La confusión histórica, al menos en nuestro país, viene dada por la redacción del artículo 21 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria⁵⁷, pues la misma contrapone, como si fueran distintos y opuestos, dos principios, a saber: (i) el de residencia efectiva; (ii) el de territorialidad. Mas semejante distinción carece por entero de sentido jurídico porque el principio de la residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último, reflexión que también quepa extenderla respecto del principio de la fuente⁵⁸.

Por consiguiente, la diferencia entre unos y otros criterios no se halla en el principio de territorialidad, que es base común a todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo de los criterios de vinculación utilizados por el legislador⁵⁹.

A pesar del paso de los años, no obstante, la doctrina continúa debatiendo los mismos problemas, si bien mutados a medida que la sociedad también ha ido cambiando su propia fisonomía. Así, SOLER ROCH⁶⁰ vuelve a retomar el mismo discurso exponiendo que «se ha iniciado en nuestros días un proceso de crisis o revisión de la configuración actual de los criterios de sujeción al poder tributario estatal. Este proceso parece inevitable en el marco de las integraciones supranacionales, pero va más allá y en el momento histórico actual, caracterizado por una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones en el sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera del ámbito europeo, planteando la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, propugnando abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad»⁶¹.

No es de extrañar, pues, que el concepto de soberanía territorial viene siendo desde hace tiempo acusado de padecer una apremiante crisis debido especialmente a la cada vez mayor internalización

⁵⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho IV*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 405. En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Ob. citada *supra* págs. 207 y ss.

⁵⁷ La Ley 50/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que viene a sustituir a la de 1963 continúa contraponiendo, como si fueran distintos, los criterios de residencia y territorialidad, lo cual consigue perpetuar la confusión en nuestro ordenamiento jurídico (v. gr., art. 11 de la nueva LGT).

⁵⁸ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho I*. Ob. citada *supra*, pág. 407, expone, «es, pues, incontrovertible que la residencia no es sino una de las manifestaciones a través de las cuáles se actúa técnicamente el principio de territorialidad dentro, a su vez, de las relaciones de carácter personal en que dicho principio puede ganar efectividad».

⁵⁹ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Ob. citada *supra*, pág. 166.

⁶⁰ SOLER ROCH, M.ª T. «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra, *Presente y futuro de la imposición directa en España*. AEDAF, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 77.

⁶¹ Fiel reflejo de la reflexión expuesta, lo que nos confirma el enquistamiento del problema en el sistema fiscal, podemos también encontrarla en la ponencia efectuada por PADILLA SERRA, en la que, tras hacerse eco de las teorías que gravitan alrededor de la crisis y expiración de la soberanía estatal, con un perfecto análisis de la realidad, el precitado autor venía a exponer que la internacionalización de la economía, o la existencia de organizaciones internacionales de mayor o menor alcance, ello no significaba otra cosa que la necesaria adaptación del concepto de soberanía a nuevas circunstancias muy distintas, discurso aquel que, a pesar del transcurso de los años, es perfectamente aplicable al presente tiempo dominado por las TICs. PADILLA SERRA, A. *Ponencia general en la XX semana de estudios de derecho financiero dedicada a las Relaciones Fiscales Internacionales*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 79 a 107.

de la economía, hasta el punto de que, para algún autor, la noción de soberanía del Estado debe rechazarse por su inactualidad ⁶², mientras otros previenen de los problemas que la globalización trae consigo, en particular, relativizando uno de los principales elementos del ejercicio del poder del Estado, y, por ende, de la formación de órdenes jurídicos internos ⁶³.

Estas tensiones sobre los principios de soberanía fiscal y de territorialidad consecuencia de la internacionalización de la economía, se aprecian mucho mejor cuando se analizan determinadas figuras que traen causa de los indicados principios, como es el caso del concepto de establecimiento permanente, figura esta afectada por los cambios en el modelo de comercio que trae consigo el comercio electrónico ⁶⁴.

Y, paralelamente a la aparición de este nuevo modelo de comercio, surgen una serie de nuevos elementos que permiten la existencia de este comercio interplanetario, principalmente los servidores y las páginas web que, gracias a su facilidad de instalación y uso, traspasan las fronteras de los Estados permitiendo el desarrollo del comercio sin necesidad de mantener una estructura más o menos estable en los Estados hacia donde se destinan las transacciones comerciales ⁶⁵.

En este sentido, la doctrina viene poniendo de manifiesto este tipo de circunstancias, planteando la disyuntiva de si los conceptos y mecanismos tradicionales de gravamen sirven para hacer frente a la nueva realidad tecnológica o si, por el contrario, es necesario buscar nuevas soluciones a los problemas planteados, de tal manera que finalmente todo parece resumirse en una sola frase: nuevas tecnologías, viejos problemas ⁶⁶.

⁶² Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 227. Por su parte, UCKMAR viene a sostener que el gran obstáculo en la evolución del Derecho Tributario sea, esencialmente, la resistencia de los Estados a perder parte de su soberanía. «Il grande ostacolo alle evoluzioni del diritto tributario internazionale è consistito essenzialmente nella resistenza politica degli Stati-Nazioni [...] di considerare la imposizione fiscale un attributo essenziale della sovranità con una libertà assoluta». UCKMAR, V. «Introduzione». De la obra, *Corso di diritto tributario internazionale*. CEDAM, 2002, Padova, pág. 2.

⁶³ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)*. Quincena Fiscal, núm. 15, 2001, Aranzadi, Elcano (Navarra), pág. 13.

⁶⁴ Algún autor ha llegado a manifestar que «probablemente, en lo que más profundamente está afectando el comercio electrónico sea en la señalada categoría de establecimiento permanente creada a finales del siglo XIX». Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. «Derecho tributario e informática». De la obra colectiva, *Derecho tributario e informática*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 37.

⁶⁵ En parecidos términos se expresa HELLERSTEIN en relación con los servidores indicando que para las Administraciones fiscales el principal cambio es como poner en práctica límites geográficos en los sistemas fiscales en un contexto tecnológico en el poco importancia tienen esos límites. «Servers can be located anywhere in the world without affecting the substance of an Internet-based business transaction. From the standpoint of tax administration, the principal challenge is to determine geographically limited taxing systems in a technological environment that renders geographical borders essentially irrelevant». HELLERSTEIN, W. *Electronic commerce and the challenge for tax administration*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: http://wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc

⁶⁶ Expresión utilizada por HORNER y OWENS y de la que se ha hecho eco buena parte de la doctrina para hacer referencia a la disyuntiva apuntada. HORNER, F.M y OWENS, J. *Tax and the web: new technology, old problems*. Bulletin for international fiscal documentation, núm. 11-12, 1996, págs. 516 y ss. CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos en el comercio electrónico*. Editorial Aranzadi, S.A., Elcano (Navarra), 2001, pág. 14. DE JUAN LEDESMA, A. *Internet y las nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional*. Impuestos, tomo II, Madrid, 1998, pág. 115. FALCÓN Y TELLA, R. «Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptación, en su caso, como alternativa al bit tax». *Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, S.A., núm. 10, Elcano (Navarra), 1998, pág. 6. LÓPEZ DÍAZ, A. «Fiscalidad del comercio electrónico: principios de Derecho Comunitario». De la obra, *Derecho Tributario e*

Esta situación ha merecido que la reflexión por cierta parte de la doctrina a la que también nos sumamos, en el sentido de que la idea del concepto de establecimiento permanente no recoge la problemática derivada de las nuevas formas de hacer negocios y, por ello, su aplicación se hace cada vez más compleja ⁶⁷.

Toda esta serie de reflexiones ponen de manifiesto que la figura del establecimiento permanente, como imagen vinculada a la realización de una actividad económica en el territorio de un Estado, no puede dar la espalda al comercio electrónico, pues éste es un fenómeno que es expresión de la capacidad económica del contribuyente no residente, planteando una serie de cuestiones tributarias de claras repercusiones en el ámbito de la fiscalidad internacional ⁶⁸, si bien, el núcleo central de toda la cuestión pivota en torno a si la normativa vigente sigue siendo válida para dar respuesta a los problemas que se planteen ⁶⁹.

Ejemplos sobre las dificultades en la aplicación del MCDI en relación con la figura del establecimiento permanente son múltiples. En este orden de cosas, podemos ofrecer los siguientes, a modo de lista no exhaustiva:

- Si una página web, titularidad de la entidad X, radicada en el Estado A se instala en un servidor de un Estado B, la primera cuestión a tener en cuenta será conocer cuál es la configuración y los requisitos técnicos y humanos de funcionamiento del indicado elemento. El primer problema al que tendremos que dar respuesta será si la página web es un elemento que, de acuerdo con la normativa vigente y atendiendo a su configuración, puede ser incluido dentro de la categoría de establecimiento permanente.
- Otra importante cuestión será conocer el tipo de actividades que lleva a cabo la página web. Si la página web situada en el Estado B sólo realiza actividades publicitarias de sus

informática. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 248. MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico: los impuestos de la «nueva economía»*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.abdf.com.br/doc/Fiscalidad%del%20comercio%20Electrónico.doc> OLIVER CUELLO, R. *Tributación del comercio electrónico*. Tirant lo Blanc, Valencia, 1999, págs. 26 y 27.

⁶⁷ En este sentido véase, CALLEJA CRESPO, A. «La fiscalidad de los no residentes en España: rentas obtenidas a través de establecimiento permanente». De la obra, *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 152. CASERO BARRÓN, R. «El comercio electrónico y la tributación internacional». De la obra, *Derecho Tributario e informática*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 76. OWENS, J. *Nuevos temas en materia de reforma fiscal*. [...], ob. citada *supra*. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 194. Debe destacarse especialmente el trabajo llevado a cabo por la OCDE sobre la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico y que pretende clarificar determinados aspectos sobre esta situación mediante la adición de nuevos párrafos a los comentarios del artículo 5 del MCDI. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention tax convention on article 5*. 22 December 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015535.pdf>

⁶⁸ En el mismo sentido, AGULLÓ AGÜERO, A. *El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico*. Actualidad Informática Aranzadi, núm. 33, octubre 1999, Madrid, pág. 1.

⁶⁹ Reflexión perfectamente resumida por LOUISOLO cuando nos expone que «data la natura specifica di questo tipo di commercio, si impone una riflessione sulle norme vigenti e [...] una verifica dell'applicabilità del concetto di stabile organizzazione e, ove necessario, il suo adattamento o il suo abbandono». LOUISOLO, A. «La stabile organizzazione». De la obra *Corso di diritto tributario internazionale*. CEDAM, 2002, Padova, pág. 324.

productos y servicios, tales actividades, ¿serían aptas para considerar que la entidad X tiene un establecimiento permanente en el Estado B?

- Si, en cambio, la página web no se limita a realizar actividades de promoción de sus productos sino que, gracias al software utilizado permite la contratación de sus productos, descarga digital de los mismos, pago electrónico del precio e incluso ofrece servicios de postventa, en tal caso, ¿podría considerarse que las actividades realizadas por la página web sobrepasan el carácter de preparatorias y auxiliares siendo más correcta su calificación como tienda virtual?
- ¿Cuáles serían los elementos que identificarían la presencia virtual de una empresa en un determinado territorio? La permanencia en un espacio virtual como Internet, ¿sería suficiente para que la web mereciera la consideración de establecimiento permanente?
- En otro orden de consideraciones, si la página web para poder funcionar utiliza las infraestructuras existentes en ese Estado B, tales como el propio servidor que alberga la web y toda la infraestructura de redes y cables de telecomunicaciones por los que se transmite la información, ¿cabe que pueda establecerse que como consecuencia de toda la cobertura técnica e infraestructura utilizada por la web, así como de la protección jurídica dispensada por el Estado B se han creado vínculos suficientes que permitan establecer que la empresa X está obteniendo rendimientos en ese Estado B por medio de un establecimiento permanente?
- El servidor que alberga y proporciona su funcionamiento ¿podría ser considerado como un agente de la entidad X en el Estado B?
- En la hipótesis de poder atribuir a la página web capacidad suficiente para identificarla con un establecimiento permanente, ¿qué ingresos podrían serle imputados por la realización de determinadas actividades en el Estado B?
- Una de las características del comercio electrónico es la eliminación de intermediarios. Siguiendo con el ejemplo propuesto sobre la página web, la empresa X a través del indicado elemento puede evitar tener que crear una sucursal en el Estado B y realizar todas las actividades digitalmente por medio de su página web (suministro digital de bienes, pago electrónico...). El Estado B, con el fin de conocer las actividades realizadas en su territorio por la empresa X y evitar la evasión fiscal, ¿podría establecer sobre la figura del servidor o sobre cualquier otro prestador de servicios que dé cobertura a la web obligaciones de suministro de información?
- Con el fin de atajar los problemas que plantea el comercio electrónico sobre el concepto de establecimiento permanente, ¿es necesario y viable instaurar un régimen especial sobre el gravamen de las actividades de comercio electrónico?
- Enlazando con la última de las cuestiones planteadas y teniendo en cuenta la internacionalización de la economía, ¿son viables aquellas medidas unilaterales, tales como una nueva formulación del concepto de establecimiento permanente, al margen de la negociación con el resto de Estados para alcanzar un consenso internacional sobre la materia?

Toda esta serie de preguntas en cascada son sólo una muestra de las cuestiones que pueden plantearse alrededor de la figura del establecimiento permanente en relación con el comercio electrónico. Las cuestiones que han sido expuestas anuncian, pues, que las dificultades son de variado signo y pueden afectar a una serie de supuestos de distinto signo. A modo de simple muestra, pueden citarse, entre otros, los siguientes problemas: (i) la falta de un sustrato físico que proporcione un punto de conexión con el Estado de la fuente ⁷⁰; (ii) la posibilidad de considerar como establecimientos permanentes a nuevos elementos (página web, servidor) ⁷¹; (iii) la dificultad de imputación de rentas sobre las actividades desarrolladas a través de los nuevos elementos ⁷²; (iv) la desaparición de las fuentes tradicionales en la obtención de información (falta de intermediarios) ⁷³; (v) la presión sobre los principios de neutralidad y equidad impositiva ⁷⁴; (vi) la carencia de seguridad jurídica para los operadores ante la potencial disparidad entre las legislaciones de los distintos Estados ⁷⁵.

Frente a esta situación, la Administración española ha entendido que se pueden adoptar tres soluciones: 1.^a) abandonar la utilización del concepto de establecimiento permanente en el caso de actividades realizadas a través de redes informáticas; 2.^a) elaborar un nuevo concepto de

⁷⁰ CAZORLA PRIETO y CHICO DE LA CÁMARA advierten que «actualmente la aplicación del punto de conexión de la residencia presupone la identificación de los sujetos afectados. Sin embargo, el comercio desarrollado a través de Internet puede llevarse a cabo de forma absolutamente anónima. Así las cosas, la dirección del correo electrónico (e-mail) y el dominio (*domain name*) no colaboran demasiado en la localización de la residencia del sujeto pasivo, pudiendo incluso no corresponder con el lugar en el que tiene fijada su residencia, ni con el lugar en el que tiene asignado su domicilio fiscal, ni con el sitio en el que se desarrolla efectivamente su actividad económica». CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos [...]*, ob. citada *supra*, pág. 38.

⁷¹ Siguiendo a RODRÍGUEZ ONDARZA, «en este sentido, cabe destacar, como cuestión fundamental, el debate suscitado en torno a la fiscalidad aplicable a los elementos constitutivos por el servidor y la página web. El problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un establecimiento permanente, o, [...] pueden considerarse un "lugar fijo de actividad" a través del que se desarrolla la actividad de la empresa». RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/publicaciones.htm>

⁷² HORTALÀ y ROCCATAGLIATA nos exponen que «este problema de imputación de rentas puede extenderse aún más, si se considera la posibilidad de que empresas manufactureras pueden encargar a distancia, por medio de ordenador, por supuesto, una determinada producción industrial, bastando para ello que las instrucciones introducidas en un ordenador se ejecuten a través de equipos de producción situados en otro Estado». HORTALÀ i VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, pág. 57.

⁷³ En este sentido, DE JUAN LEDESMA viene a afirmar que «la falta de puntos de tributación identificables (intermediarios, bancos, etc.) a los que pueda imponerse la obligación de informar y retener impuestos en Internet, al igual que la utilización de nombre de dominio, los cuales no necesariamente tienen por qué vincular una dirección de Internet con una localización física, constituyen un grave problema para las Administraciones fiscales». DE JUAN LEDESMA, A. *Internet y las nuevas tecnologías en telecomunicaciones [...]*, ob. citada *supra*, pág. 109.

⁷⁴ Según GLAIZE, «el comercio electrónico hace más sensibles las cuestiones relacionadas con la existencia de la competencia fiscal perjudicial (neutralidad de los sistemas tributarios por lo que atañe a los operadores) y aquéllas relacionadas con la repartición de las bases imponibles (equidad en la asignación de los recursos fiscales entre los Estados)». GLAIZE, A. *La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 59.

⁷⁵ El Comité Económico y Social ha mostrado su preocupación ante el hecho de que la legislación de los distintos países miembros no consiga un alto grado de armonización y que ello pueda distorsionar la competencia del mercado único. En este sentido subraya que «con el fin de evitar diferencias de regulación entre los Estados miembros que distorsionen la competencia en el mercado único, deben existir un alto nivel de armonización entre los instrumentos legislativos en vigor en los diversos Estados miembros». COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Dictamen sobre el tema «Simplificación»*. Bruselas, 29 de noviembre de 2001.

establecimiento permanente a los efectos de las operaciones realizadas a través de las citadas redes; 3.^a) adaptar el actual concepto hasta conseguir que se adapte a las necesidades señaladas ⁷⁶.

Y es que, al final, no se nos oculta que en el fondo de todo este complejo debate subyace la preocupación creciente en los Estados en el mantenimiento de la recaudación impositiva. Este temor no se deriva tanto de que se produzca un aumento de la doble imposición internacional, cuanto que, al menos, los Estados puedan tener capacidad de gravar, aunque sólo sea una vez, el hecho imponible resultante de las actividades de comercio electrónico ⁷⁷.

Atendiendo a esta deslocalización y movilidad de los factores de renta y aunque todavía no existen pruebas concluyentes que anuncien la pérdida de recaudación fiscal y el colapso de los sistemas tributarios en los países industrializados, autores como TANZI ⁷⁸ apuntan hacia la probabilidad de que la globalización facilitada por el acelerado progreso tecnológico vaya en detrimento de la capacidad de los países de recaudar impuestos y señala la existencia de una serie de «termitas» fiscales, como la creciente utilización del comercio electrónico observándose la sustitución de transacciones que deben documentarse en papel por transacciones virtuales, cuyas trazas son más difíciles de trazar o la creciente importancia tecnológica de la producción y venta de productos digitales, en contraposición con los productos físicos.

El cierre de este epígrafe nos sirve para dar respuesta positiva a la pregunta planteada en su encabezamiento. Los cambios habidos en materia tecnológica están modificando de tal manera el comportamiento de todos los agentes económicos que el mantenimiento del principio de la soberanía fiscal sobre determinadas categorías jurídicas, como es el caso del establecimiento permanente, parece cada día más difícil. La interpretación dada por los Comentarios al MCDI, basados en un contexto económico diferente al actual, pone en duda la validez de los mismos en la centuria recién estrenada.

F. SIGNIFICADO Y FUNCIONES DESARROLLADAS POR LAS PÁGINAS WEB Y LOS SERVIDORES

La página web, archivo con información de diverso contenido que se encuentra presente dentro de la world wide web, es un elemento intangible cuya constitución se basa en una combinación de datos electrónicos y software.

⁷⁶ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/Comfisc/informe.htm>

⁷⁷ Volviendo a recordar la solución propuesta en 1923 por el Grupo de Economistas de la Sociedad de Naciones en la formulación de la doctrina de la *economic allegiance*, en el sentido de que la renta global del individuo debía ser sometida a imposición una sola vez, CORABI ha venido a manifestar en relación con el debate sobre la fiscalidad del comercio electrónico que «la expresión "sólo una vez" ha sido cambiada por "por lo menos una vez", pero la cuestión en 1923 era actual como hoy». CORABI, G. *Consecuencias tributarias del comercio electrónico*. Criterios Tributarios, años XIV, núm. 132/133, Buenos Aires, 1999. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.uca.edu.ar/facultades/economicas/valores/valdigit/num049/corabi.pdf>

⁷⁸ TANZI, V. «La adaptación de los sistemas tributarios». De la obra, *Una administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y estrategias*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, págs. 171-191.

La importancia adquirida por las páginas web ha sido extraordinaria por cuanto a través de las mismas hoy día se ofrece la más vasta información. A modo de enorme escaparate, biblioteca o base de datos, los usuarios de Internet pueden tener acceso a múltiples servicios e información. Desde el acceso a los contenidos de la prensa digital, la descarga de productos y servicios *on-line*, el mantenimiento de diálogos en tiempo real a través del sistema Internet Relay Chat (IRC), popularmente conocido como «chat», acceso a bolsas de trabajo, presentación de declaraciones fiscales, solicitud de becas, etc., casi cualquier tipo de información puede ser hallada y utilizada en alguna de las innumerables páginas web que se encuentran dispersas por toda la red de Internet.

Por medio de la página web las empresas, instituciones, administraciones públicas, sindicatos, universidades, en definitiva, cualquier persona natural o jurídica puede cumplir su propósito de ofrecer información sobre sus actividades, productos, servicios, pensamiento, vida particular, etc.⁷⁹.

Producto de la variada y vasta información existente en las páginas web las funciones que desarrollan también pueden ser de diverso contenido. Con todo, proponemos dividir en dos grupos generales a las páginas web, según la finalidad para la que han sido creadas:

- (i) Páginas web meramente informativas. Dentro de este grupo estarían todas aquellas páginas personales (generalmente ofreciendo información particular sobre una persona natural –estudios, profesión, situación personal, aficiones, etc.– quedando fuera del propósito de este tipo de páginas cualquier actividad económica) y las páginas web con información comercial o institucional cuyo propósito es dar a conocer al público en general sus actividades, productos, servicios o fines sociales (caso de partidos políticos, sindicatos, órdenes religiosas, etc.), si bien quedan fuera de las funciones desarrolladas por este tipo de web aquellas que habiliten para llevar a cabo actividades comerciales, a lo sumo, se facilita al usuario –generalmente por medio del correo electrónico– el contacto con la empresa para solicitar información adicional sobre la empresa o sus productos y servicios.
- (ii) Páginas web a modo de tienda virtual. Además de la información sobre la empresa, también están diseñadas para recibir órdenes de los usuarios para llevar a cabo operaciones comerciales. En este tipo de páginas web las funciones pueden, asimismo, variar. Encontramos páginas que sólo permiten la recepción de órdenes de compra para después el cliente recibir el producto en formato material (comercio electrónico indirecto); otras permiten además suministrar el producto en formato digital (comercio electrónico directo); en algunas se permite el pago de los productos y servicios mediante tarjeta de crédito u otro instrumento de pago, mientras que en otras el pago se realiza fuera de la propia página web. El acceso a dichas páginas puede ser gratuito (v. gr., tienda de venta *on-line* de discos, libros, ropa, electrodomésticos, etc.) o a través de *password* y, en su caso, pago de una cuota de suscripción (v. gr., suscripción a un determinado periódico, banca electrónica, intermediación en el mercado de valores, etc.).

⁷⁹ «Una página web proporciona un conjunto de links y está diseñada para representar a la organización o al individuo que la ha creado, o sus intereses, y, a través de los links, guía al usuario directa o indirectamente a la información relativa a la organización o particular». LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 46.

Por su parte, los servidores facilitan a los usuarios acceder a la información y demás servicios que se ofrecen en Internet. Los servidores son, en definitiva, las vías de acceso a Internet, las cuales permiten al usuario acceder a la información, contenidos y demás servicios existentes en la red de Internet. Siguiendo a DEL ÁGUILA ⁸⁰, «en Internet se considera *ordenador local* aquel que el usuario utiliza para entrar en la red. Desde ese ordenador se establecen conexiones con otros ordenadores, denominados *ordenadores remotos*, a los que solicita algún servicio, y que reciben también el nombre de *servidores* o *host*. La utilización de las diferentes aplicaciones o servicios de Internet se lleva a cabo respondiendo al llamado modelo *cliente-servidor*. Cuando se utiliza un servicio en Internet, como por ejemplo consultar una base de datos, transferir un fichero o participar en un foro de discusión, se establece un proceso en el que entran en juego dos partes. Por un lado, el usuario, quien ejecuta una aplicación en el ordenador local: el denominado *programa cliente*, que se pone en contacto con el ordenador remoto para solicitar el servicio deseado. El ordenador remoto, por su parte, responderá a los requerimientos del programa cliente mediante otro programa o aplicación capaz de proporcionar el servicio solicitado. Este último se denomina *programa servidor*».

La conexión más habitual a Internet se realiza a través de un operador o proveedor de servicios de Internet (*Internet Service Provider –ISP–*), el cual se encarga del direccionamiento del tráfico procedente de innumerables ordenadores de otros tantos usuarios, los cuales, a su vez, consiguen la conexión a través de la red telefónica, la utilización de un módem y del software adecuado. Un ISP, por consiguiente, es una entidad que proporciona el acceso a Internet.

Siguiendo a LLANEZA GONZÁLEZ ⁸¹, los agentes que intervienen o pueden intervenir en la interconexión de redes, máquinas y en la provisión de servicios y contenidos son:

- Proveedor de acceso a Internet o «IAP» (*Internet Access Provider*), que proporciona la red de acceso que conecta a los usuarios lineales con los «ISP» a través de redes públicas.
- Proveedor de Servicios de Internet o «ISP» que conecta con Internet a los usuarios a través de la red de acceso del IAP.
- Proveedor de contenidos que genera información en forma de páginas web, vídeo, audio, noticias, para su puesta a disposición del público en un servidor Internet.
- Prestador de servicios de alojamiento de distintos servicios u *hosting* (correo electrónico, www, canales de noticias, etc.), mediante el alquiler de la capacidad de servidores y de las comunicaciones.
- Proveedor de circuitos alquilados que suministra de la infraestructura de transporte para la conexión de la red Internet de los ISP y de los grandes usuarios de la misma.
- Concentradores del Tráfico Internet u operadores de *backbone*.

⁸⁰ DEL ÁGUILA, A.R. *Comercio electrónico y estrategia empresarial [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 6.

⁸¹ LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 82.

La complejidad del sistema, de la que es ajeno el usuario, requiere, necesariamente, la intervención de un ISP y de un IAP. El ISP no dispone de una red de acceso siendo ésta suministrada por el IAP. El IAP se encarga de instalar los denominados puntos de presencia (*Points of Presence* –POP–), los cuales se ubican estratégicamente, allí donde la demanda sea fuerte, con el fin de que los usuarios paguen tarifas telefónicas metropolitanas. Cada uno de los POP dispone de un conjunto de modems que soporta las comunicaciones de los usuarios finales a través de la red telefónica conmutada mediante la marcación del número de teléfono.

Así pues, mientras que el ISP proporciona la conexión a Internet a los usuarios dispersos por distintos lugares de la red, el IAP provee a los usuarios de una red de acceso. Por tanto, el ISP requiere previamente recoger en algún punto de la red del IAP las llamadas de sus clientes. Dicho punto es conocido como punto de acceso a la Red, el cual conecta a múltiples ISP y éstos, a su vez y una vez que reconocen a sus clientes, les permiten el acceso a Internet.

De esta manera, podemos establecer una diferencia fundamental en el sistema de conexión a Internet, cual es la separación entre redes y servicios. Mientras los IAP proporcionan la infraestructura básica a través de la cual fluye la información, los ISP, sirviéndose de dicha infraestructura, conectan los ordenadores situados en distintas latitudes del planeta, pudiendo prestar a los usuarios otros servicios tales como la búsqueda de contenidos, alojamiento de distintos servicios o *hosting*, albergue de páginas web, etc.

A diferencia de la página web, los servidores se configuran con elementos físicos tales como máquinas, cables y ordenadores, estando tales elementos, por lo general, situados en un territorio concreto, si bien, no hay obstáculos técnicos para que también pueden ser móviles. De esta manera, podemos concluir que los servidores y las empresas que los gestionan –ISP– son la infraestructura material que permite el funcionamiento y existencia de las páginas web y de otros servicios que se ofrecen en la red de Internet, desarrollando, de esta manera, una actividad económica plenamente diferenciada.

G. ¿ES POSIBLE LA IDENTIFICACIÓN DE LA PÁGINA WEB Y EL SERVIDOR COMO UN LUGAR DE NEGOCIOS?

La exigencia de un lugar de negocios es la piedra angular sobre la que se construye el concepto del establecimiento permanente⁸². Es el presupuesto necesario de la propia existencia del concepto y el nexo sobre el que el Estado de la fuente despliega su potestad financiera. El MCDI no establece una definición sobre qué es un lugar de negocios. Tan sólo se limita a identificarlo con determinados ejemplos. Tampoco en los Comentarios se ofrece una definición, puesto que en los mismos, una vez más, se identifica tal expresión con una serie de supuestos⁸³. El lugar de negocios existirá incluso

⁸² En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 105. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 191. SKAAR, A. *Permanent Establishment* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 126.

⁸³ Los Comentarios al MCDI establecen que un lugar de negocios «cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin».

aunque no se disponga de local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio o emplazamiento. Es indiferente, asimismo, el título en virtud del cual una persona o entidad disponga de un lugar de negocios (propiedad, alquiler, otros), pudiéndose encontrar en las instalaciones de otra empresa.

La idea sobre la que gira la definición de un lugar de negocios en el MCDI es totalmente abstracta y general, tomando como base un criterio de idoneidad del sitio para que sirva al desarrollo de las actividades de una empresa no importando cómo sea ese lugar. Se trata de un vínculo material el cual se identifica a modo de apéndice de la entidad de la que trae causa ⁸⁴. Situación, ésta, que deja muy abierta la definición de este elemento básico en la configuración de un establecimiento permanente.

Ante este escenario, se han buscado una serie de requisitos que permitan una mayor concreción de la definición. Estos requisitos se concretan en dos: que la utilización del lugar de negocios sea para la realización de una actividad económica y que el lugar sea fijo.

1. La función medial del lugar de negocios: extensión de dicha función a la página web y al servidor.

Aceptando que las actividades de comercio electrónico son constitutivas de una actividad económica, por cuanto la propia expresión ya condiciona el contenido del concepto en el sentido de identificar el comercio electrónico con el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones, siendo tales actividades expresión de hechos económicos que presumen la manifestación de índices de capacidad económica susceptibles de imposición fiscal, el lugar de negocios debe servir como instrumento para la realización de toda o parte de la actividad económica de una persona o entidad. Se trata de un requisito con una clara vocación de medio o fin. La utilización de un lugar de negocios a los fines indicados cualifica y condiciona a aquél de tal manera que quedan fuera de la definición de establecimiento permanente aquellos lugares que no se utilicen para las actividades de la empresa ⁸⁵.

Esta función medial que da soporte y sirve de sede para el ejercicio de la actividad económica desplegada por la entidad que la lleva a cabo es lo que va a llenar de contenido a la definición lugar de negocios ⁸⁶. No obstante, hay que diferenciar según que el lugar o bien sirva al ejercicio de la

⁸⁴ Para DE LA VILLA el «lugar de negocios» hace referencia a un elemento físico, substrato de la actividad empresarial (vínculo material). DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 102. GARCÍA PRATS acentúa más la idea de la existencia de una empresa en ese territorio. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 108. De la misma manera se expresa SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

⁸⁵ Como indica SERRANO ANTÓN, «se está descartando considerar a un establecimiento permanente a aquél lugar de negocios en potencia, ya que se precisa su utilización efectiva para el desarrollo de una actividad empresarial». SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

⁸⁶ Esta función instrumental o medial también ha sido destacada por la doctrina. Así, BAENA cita entre los elementos que se conjugan en la configuración de un establecimiento los «finalistas» a modo de ordenación de los medios –lugar de

empresa o que el bien se convierta en el objeto mismo del ejercicio empresarial⁸⁷. Esto excluye a los bienes inmuebles que son objeto de tráfico empresarial –v. gr. arrendamientos– ya que en estos casos estaremos en presencia de rentas inmobiliarias calificadas como tales por el artículo 6 del MCDI.

Los Comentarios al MCDI también reconocen esa función medial exigiendo que el lugar de negocios «debe servir» a la realización de las actividades de la empresa⁸⁸. En esta afirmación queda subrayada la exigencia de la idoneidad del lugar como medio para el ejercicio de actividades económicas, excluyéndose aquellos lugares o bienes que, considerados en sí mismos, no son aptos para tal ejercicio⁸⁹.

De la anterior afirmación podemos extraer la conexión existente entre el lugar y la actividad desarrollada en el mismo. Nada impide a una entidad no residente realizar negocios en el Estado de la fuente sin disponer en el mismo de un lugar apto a estos efectos. Ahora bien, supuesta la existencia de una determinada actividad habrá que analizar si la misma se desarrolla a través o por medio de un lugar apto, siendo esta tarea una cuestión de prueba, como ya hemos tenido ocasión de indicar.

La interpretación de la actual definición del concepto de establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico trae consigo diversas cuestiones, entre las que se encuentra la posibilidad de encuadrar como lugar de negocios a la página web y al servidor.

Una de las primeras observaciones en la que cabe detenerse es en la enumeración de ejemplos que sobre potenciales lugares de negocio hace el artículo 5.2 del MCDI. La primera consideración es la de que se trata de una lista abierta teniendo cabida, por consiguiente, cualquier otro supuesto que pueda servir a los fines indicados⁹⁰. Supuesta la novedad de las herramientas que son utilizadas en las actividades de comercio electrónico, la cuestión que cabe trasladar es si es posible calificar a aquéllas como un *distinct situs* o medio para la realización de una actividad económica.

negocios– a la consecución de un fin de empresa. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 130. GARCÍA PRATS, para quien «es necesario que la utilización del lugar de negocios se destine precisamente al ejercicio de esta actividad, calificada como empresarial». GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 109. VOGEL, para quien las actividades empresariales deben ser llevadas a cabo en o a través del lugar fijo de negocios, «the enterprise's business must be carried on in or through or by the fixed place of business». VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 207.

⁸⁷ Cfr. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

⁸⁸ Además de en los propios Comentarios al MCDI, la OCDE siempre ha destacado esa función medial del lugar de negocios de tal manera que en todo caso, la parte o la totalidad de ese lugar debe estar a la disposición de las actividades comerciales de la empresa. «In order to be able to conclude that part or the whole of the business of an enterprise is carried on through a particular place, that place must be at the disposal of that enterprise for purposes of these business activities». OECD. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* 26 November 2003. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf>

⁸⁹ En este sentido, SKAAR lleva a cabo una selección de elementos que no pueden merecer la calificación para ser sede de una actividad. Tras indicar que los inmuebles, las máquinas, los computadores, los barcos y aviones pueden ser lugares de negocios, sin embargo, las garantías, las cuentas corrientes, las patentes o el software no pueden considerarse como lugares de negocios. SKAAR, A. *Permanent Establishment. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 123.

⁹⁰ El carácter enunciativo de la lista del artículo 5.2 del MCDI es ampliamente aceptado por la doctrina. Cfr. FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 97. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 106. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 190. SKAAR, A. *Permanent Establishment. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 114

Antes de comenzar con el análisis sobre si los elementos básicos utilizados para las actividades de comercio electrónico –página web y servidor– pueden ser considerados como lugares de negocio, es preciso indicar que el MCDI ⁹¹ excluye, a modo de delimitación negativa, a determinadas actividades calificadas como auxiliares o preparatorias. El significado de la expresión «auxiliar o preparatoria» no es fácil de establecer, por cuanto como se indica en los Comentarios «es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen» ⁹². El dato de interés que hay que tomar de esta delimitación negativa es que se excluyen determinadas instalaciones como supuestos de establecimientos permanentes ⁹³ y, consecuentemente con dicha exclusión, el Estado de la fuente no puede hacer una estimación subjetiva de la parte de beneficios obtenidos por la persona o entidad no residente ⁹⁴.

Por consiguiente, deberá analizarse en cada caso, especialmente en relación con la página web, qué tipo de actividades realiza con el fin de establecer si pueden ser o no identificadas como preparatorias o auxiliares. En este orden de cosas, y de acuerdo con la clasificación que sobre las páginas web hemos realizado en el epígrafe precedente, las páginas web meramente informativas prestan un servicio de carácter preparatorio o auxiliar del prestado por la casa central sin ánimo de cerrar el ciclo mercantil, o como expresamente se dice en los Comentarios al MCDI, «los servicios que presta están tan lejos de la realización del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo» ⁹⁵.

La lista indicada en el número 4 del artículo 5 del MCDI es, como también se indicó en otro epígrafe, enunciativa, por lo que pueden darse en la práctica innumerables supuestos, muchos de ellos recubiertos de grandes dificultades interpretativas. De manera especial para las funciones desarrolladas por una página web, deberá analizarse caso por caso para poder determinar si una determinada página web pueda caer dentro de la exclusión que se hace en el MCDI ⁹⁶ y, como acertadamente expone algún autor ⁹⁷, en el caso de que las funciones desarrolladas por la empresa a través del software y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, existirá un caso de establecimiento permanente.

Mayor importancia presentan las páginas web que hemos calificado de tiendas virtuales (en adelante, toda referencia a página web tendrá esta significación) y los servidores en relación con el concepto de establecimiento permanente. Ambos son elementos conectados con una determinada actividad económica: el servidor, como infraestructura y soporte técnico para el acceso a la información

⁹¹ MCDI, artículo 5.4.

⁹² Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 24.

⁹³ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 164.

⁹⁴ Cfr. FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición [...]*. Ob. citada *supra*, págs. 99-100.

⁹⁵ Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 23.

⁹⁶ Los Comentarios al MCDI destacan la conveniencia de estudiar caso por caso, poniendo la atención en el hecho de analizar si las actividades realizadas por medio del lugar de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 24.

⁹⁷ Cfr. RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*.

contenida en Internet y la página web, a modo de tienda virtual. Si como venimos exponiendo, el lugar de negocios «debe servir» a la realización de las actividades de la empresa, en su totalidad o parte, las funciones desarrolladas por la página web o el servidor cumplen con la finalidad indicada, acorde con la interpretación que la propia OCDE ha realizado sobre el concepto de lugar de negocios, en el sentido de que el *situs* esté a disposición de la empresa para la realización de los negocios propios de aquella⁹⁸. Las funciones de la página web y el servidor se hallan dentro de la propia organización de una empresa contribuyendo al conjunto de la actividad de la misma⁹⁹.

Desde la interpretación que venimos realizando sobre la extensión de un lugar de negocios a otros supuestos, no existe limitación en el MCDI que impida que no pueda extenderse a otros supuestos, incluidos aquellos de naturaleza inmaterial, para que también puedan ser considerados como lugares de negocios. Tampoco es obstáculo a la anterior afirmación que la página web se encuentre en el espacio de un servidor que no sea propiedad de la empresa titular de la página web, por cuanto el título en virtud del cual se disfruta de un determinado *situs* es cuestión accesoria a la propia esencia del concepto¹⁰⁰.

Sin duda, al llegar a este punto, el lector habrá apreciado la diferencia entre un servidor y una página web en conexión con su posible encaje dentro del concepto de establecimiento permanente. Si el servidor está identificado con elementos materiales, no cabe duda de que tendrá mayor facilidad para poder encajar dentro del concepto lugar de negocios, por cuanto aquel elemento es perceptible por los sentidos y claramente identificable. Por el contrario, una página web no presenta la misma configuración y de ahí la mayor dificultad a la hora de su anclaje dentro de la figura estudiada.

Sin embargo, lo que se está analizando en el presente epígrafe no es la estructura que condiciona la existencia de un lugar de negocios, sino la función medial que debe desempeñar un determinado *situs*. Cuando el MCDI utiliza la expresión cualquier local, instalación o medios materiales, ello parece dar a entender que se está haciendo referencia a un elemento de naturaleza material. A esta interpretación contribuiría la letra del artículo 3.1 del Código Civil que nos ilustra en el sentido de que las normas se interpretarán en relación con los antecedentes históricos y legislativos. Tales antecedentes nos indican que el MCDI fue redactado dentro de un determinado contexto socio-económico en el que todavía el comercio electrónico no había irrumpido. Pero continuando con el indicado artículo de nuestro Código Civil, también nos informa que las normas han de ser interpretadas de acuerdo con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

¿Cuál es el espíritu y finalidad de las normas dictadas en relación con el concepto de establecimiento permanente? El fundamento básico de la utilización del concepto del establecimiento permanente en el

⁹⁸ «At the disposal of that enterprise for purposes of these business activities». Cfr. OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

⁹⁹ «En el marco de una organización empresarial es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto». Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 3.

¹⁰⁰ «No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos [...] El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa». Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 4.

ámbito de la fiscalidad internacional ha sido y es proveer al Estado de la fuente de un nexo o regla básica que le permite gravar y recaudar los beneficios obtenidos por un no residente ¹⁰¹. Es lo que la doctrina ha venido a identificar con la teoría de la «pertenencia económica» la cual considera establecimiento permanente a toda estructura económica que constituya una unidad situada e integrada en el economía de un país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial en su conjunto ¹⁰².

Si el concepto de establecimiento permanente parte de la idea de una empresa que residiendo en un determinado país realiza operaciones económicas en otro por medio de un lugar que le sirve de medio, un servidor instalado dentro del territorio de otro país en el cual desarrolla las funciones que le son propias, podrá ser considerado como lugar de negocios y, por extensión, establecimiento permanente, por cuanto a través de tal servidor, se realiza en el territorio de la fuente una actividad económica. Asimismo, una página web puede considerarse como medio hábil a estos fines, pues en su equiparación a tienda virtual, a través de tal elemento una empresa también despliega sus actividades económicas.

Si el servidor tiene, por su naturaleza material, mejor encaje dentro de la figura comentada, la razón para negar a la página web la consideración de lugar de negocios, básicamente, se halla en la consideración de que la página web no constituye una propiedad tangible al ser el resultado de una combinación de software y datos electrónicos ¹⁰³. Sin embargo, la propia OCDE reconoce que han existido discusiones sobre si el mero uso de equipos informáticos en un país para realizar operaciones de comercio electrónico podría servir para constituir un establecimiento permanente, lo que permite colegir que el debate no está cerrado ¹⁰⁴.

La principal dificultad tal vez sea la de afirmar que la página web se encuentra en alguna parte del país de la fuente. En el comercio tradicional puede ser fácil identificar ese lugar pues se encontrará en algún punto geográfico dentro de las fronteras políticas del país en cuestión. Identificado el lugar deberá analizarse si en ese lugar se desarrolla una actividad económica que sirve para que la persona o entidad no residente realice parte o la totalidad de sus actividades en ese Estado.

¹⁰¹ «Treaty rules for taxing business profits use the concept of permanent establishment as a basic nexus/threshold rule for determining whether or not a country has taxing rights with respect to the business profits of a non-resident taxpayer». OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

¹⁰² Cfr. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente [...]». Ob. citada *supra*, pág. 43. GONZÁLEZ PÓVEDA, V. *Tributación de no residentes*. Ob. citada *supra*, pág. 117.

¹⁰³ «An Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property». OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*.

¹⁰⁴ Precisamente, han sido España y Portugal los países que más observaciones han realizado en sentido contrario a la línea mantenida por la OCDE. En este sentido, han manifestado que no debe considerarse que la presencia física deba ser un requisito para que exista un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico. Por ello, ambos Estados sostienen que en determinadas circunstancias, una empresa que mantenga un negocio en un Estado a través de una página web podría considerarse poseedora de un establecimiento permanente en ese Estado. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*, punto 6.

Ahora bien, una página web no es un activo tangible y la información que de ella puede obtenerse se halla ubicada en algún lugar dentro del sistema de la world wide web. Este sistema no se identifica con ningún país. Hoy por hoy, el precitado sistema es un espacio abierto sobre el que ningún país ejerce algún poder que permita identificarla como parte del territorio de un determinado país. Por otra parte, el indicado sistema hipertexto es etéreo lo cual dificulta de manera extraordinaria qué parte del mismo puede ser atribuido a una determinada jurisdicción fiscal. Desde una concepción estrictamente material, la página web ubicada dentro de la world wide web difícilmente podría ser equiparada con un lugar de negocios.

No obstante, la aparición de Internet supone que determinado comercio se traslade a un espacio incorpóreo en el cual se manifiesta un grado de riqueza que es índice de la capacidad económica de los operadores electrónicos. En Internet no hay calles, bares, restaurantes, tiendas, oficinas, almacenes, de acuerdo con la concepción material que tenemos de esos elementos. Es un sistema en el que se combinan textos, imágenes, sonidos, etc. Las avenidas y calles que nos conducen por ese espacio etéreo a los lugares donde se halla la información que estamos buscando (página web) son cables de fibra óptica, satélites, etc. Pero la idea que intentamos transmitir a los efectos del presente epígrafe es que si concebimos ese espacio a modo de territorio infinito que da soporte técnico para que puedan tener lugar actividades comerciales (conocidas con el nombre «comercio electrónico»), el medio, instrumento, o dicho de otra manera, el lugar de negocios en este ámbito electrónico será la página web.

Constriniéndonos a la función medial de un lugar de negocios, una página web y, por supuesto, un servidor, sí pueden tener esa consideración si concurren en tales elementos el resto de requisitos contenidos en la cláusula general, por cuanto a través de ellos las personas y entidades llevan a cabo actividades económicas que manifiestan índices de su capacidad económica. La cuestión, no obstante, es colegir si la letra del MCDI se limita sólo a lugares materiales o, por el contrario, puede también extenderse a elementos de naturaleza inmaterial.

HORTALÀ, ROCCATAGLIA Y VALENTE ¹⁰⁵ nos proponen que, para determinar si una determinada renta obtenida por una empresa no residente a través de la utilización de una red telemática se halla sometida al Estado de la fuente, debería procederse del siguiente modo: (i) primero debería identificarse el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en Internet; (ii) seguidamente, habría que identificar la existencia de un establecimiento permanente de dicho sujeto no residente en el Estado de la fuente; (iii) por último, debería verificarse si la actividad productiva desarrollada en el Estado de la fuente se ha efectuado a través de un establecimiento permanente, es decir, si dicho establecimiento ha desarrollado algún tipo de actividad o función relacionada con las rentas del comercio electrónico que pretenden gravarse, pues si dicho establecimiento permanente no ha participado en su obtención no podría emplearse como centro de imputación.

Si bien nos parece acertado el procedimiento seguido por los precitados autores, éstos no indican cómo puede identificarse un establecimiento permanente «virtual», aunque lo más destacado del anterior proceso sea el implícito reconocimiento a la posible identificación de una página web con un lugar de negocios. En efecto, parece existir bastante unanimidad a la hora de considerar que a través

¹⁰⁵ HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 157.

de una página web se realizan actos de comercio (y por extensión, a través del servidor) ¹⁰⁶. Por este motivo, el cual trae fundamento de la propia existencia de la figura de establecimiento permanente, esto es, la necesidad de atribuir potestad financiera al Estado de la fuente como consecuencia de la realización en su territorio de actividades comerciales que presentan índices de capacidad económica, acotar el concepto de lugar de negocios a la existencia de elementos de naturaleza material nos parece inapropiado en el presente contexto socio-económico donde cada día se van imponiendo, sin solución de continuidad, los avances tecnológicos basados en el tratamiento de la información sin necesidad de la existencia, en muchos casos, de un sustrato físico.

Esta afirmación se fundamenta en dos argumentos de base. El primero está relacionado con la falta de exigencia de que dicho lugar deba presentar un determinado formato o deba tener unos rasgos o caracteres de índole material determinados. Nada de eso se exige en los textos indicados. El carácter enumerativo de la lista de supuestos que se indican en el MCDI es cuestión pacíficamente aceptada por la doctrina, como ya hemos tenido ocasión de exponer. Es más, de la enumeración de supuestos que se hace en el artículo 5.2 del MCDI no puede deducirse que estemos en presencia de un establecimiento permanente y que sobre tales ejemplos siempre cabrá prueba en contrario ¹⁰⁷.

El segundo de los argumentos tiene que ver con la necesidad de la función a la que está llamado a desempeñar el lugar de negocios. Esa función debe servir para el ejercicio de las actividades económicas de una persona o entidad no residente. «A través de» o «mediante ese lugar» son expresiones que indican una finalidad, un propósito, la del no residente a realizar una parte o la totalidad de su actividad.

La conexión de ambos argumentos nos pone sobre la pista de la extensión que puede llegar a tener el concepto lugar de negocios, pues de él sólo se exige que sea válido y apto. No se exigen otros requisitos como, por ejemplo, disponer de un determinado título para poseer el lugar, la necesidad de disponer de personal en ese lugar y, avanzando un peldaño más, entendemos que tampoco es necesaria una presencia física en el Estado de la fuente, sino tan sólo que el medio utilizado a través del cual se realiza la actividad cumpla con la condición de aptitud del medio para realizar dicha actividad, sin perjuicio de que, con carácter previo a esa condición, se habrá tenido que constatar la existencia de una actividad económica ¹⁰⁸. Constatada la existencia de una nueva forma o modelo de hacer negocios,

¹⁰⁶ «La página web desde la que se efectúa realmente el intercambio comercial». CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 42. «La página web es el instrumento a través del que la empresa ofrece sus productos al cliente y éste formaliza el contrato y da la orden de pago por la compra realizada». HURTADO GONZÁLEZ, J.F. *La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico*. Civitas Ediciones, S.L., Madrid, núm. 107, julio-septiembre 2000, pág. 394. «Página web [...] desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales». RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico* [...]. Ob. citada *supra*.

¹⁰⁷ Sobre la consideración de presunción *iuris tantum* en relación con los supuestos enumerados en el MCDI y, por extrapolación, a los citados por la LIRNR se han manifestado, entre otros, VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 101. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...]. Ob. citada *supra*, pág. 102. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 190.

¹⁰⁸ «Tradicionalmente, la constatación de la presencia física de la empresa no residente concretada en sus instalaciones en este Estado se ha considerado el elemento decisivo de la definición. Pero el propio devenir y desarrollo de las relaciones económicas y empresariales internacionales pone de manifiesto que la concesión de la jurisdicción fiscal a un Estado para el gravamen de los rendimientos empresariales debe incidir primordialmente en la realización de una actividad empresarial que dé lugar a esos rendimientos, demostrando el lugar de negocios la existencia del nexo entre el territorio y la actividad». Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 111.

tanto a nivel nacional como internacional, un servidor y una página web son elementos que pueden servir como medio para realizar una actividad económica en el Estado de la fuente.

Los argumentos expuestos son un trasunto de la teoría de la «pertenencia económica» a la que antes nos hemos referido y que sirve al Estado de la fuente para proporcionar un nexo que le permita gravar los rendimientos obtenidos por un no residente.

No se nos escapa, por consiguiente, que la principal dificultad viene a la hora de establecer el punto de conexión o nexo que permita identificar al servidor y a la página web con una determinada jurisdicción tributaria. La movilidad que puede tener un servidor, la intangibilidad de la página web, la fácil alteración de los datos que configuran a la web, la carencia de personal estable en ambos elementos son dificultades a la que el Estado de la fuente se enfrenta para hacer uso de su soberanía fiscal. Pero tales circunstancias son accidentes a los que continuamente deben enfrentarse los Estados a la hora de constatar la existencia de un establecimiento permanente. La diferencia está en que ahora esas circunstancias se ven incrementadas con motivo de la aparición de los servidores y las páginas web, pero que la realidad muestra que a través de esos elementos se realizan actividades comerciales y que pueden ser aptos para ser considerados como un lugar de negocios.

Si el concepto de establecimiento permanente ya venía adoleciendo de dudas interpretativas incluso antes de que se manifestaran las actividades de comercio electrónico, la aparición de las nuevas herramientas sobre los que se sustentan las nuevas tecnologías no hacen sino ampliar el elenco de problemas, dudas e inseguridad en la aplicación del concepto ¹⁰⁹.

Esta situación provoca la necesidad de revisar el nexo o punto de conexión existente entre un servidor o una página web y un determinado Estado, con el fin de determinar qué parte de los rendimientos que un no residente pueda llegar a obtener en otro Estado con motivo de la utilización de los indicados elementos son atribuidos al Estado de la fuente. De lo contrario, quedará desnaturalizado y obsoleto el concepto de establecimiento permanente para las actividades de comercio electrónico.

No obstante, antes de buscar las posibles soluciones, es preciso que analicemos otros requisitos o elementos que coadyuvan a la determinación de un establecimiento permanente.

2. El requisito de la presencia humana en el lugar de negocios.

El MCDI no ha establecido cómo debe ser un establecimiento permanente ni tampoco si es necesaria la existencia de presencia humana en el lugar de negocios. En una primera aproximación, podríamos pensar que la actividad que se desarrolla a través de ese lugar de negocios debe ser llevada a cabo por medio del propio personal que tenga contratado la empresa en cuestión, siendo indiferente, a estos efectos, que el personal contratado tenga carácter mercantil o laboral. Sin embargo, los Comentarios al MCDI nos informan que puede existir un establecimiento permanente incluso si las

¹⁰⁹ En el mismo sentido se expresan, HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 158.

actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos informáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos ¹¹⁰.

Los estudios realizados por la OCDE han indicado esta circunstancia, en primer lugar, haciéndose eco de que no existen referencias específicas a la presencia humana en el apartado 1 del artículo 5 del MCDI y, en segundo lugar, concluyendo que puede que se dé un establecimiento permanente aunque no se necesite personal para desarrollar la actividad. La presencia de personal no es necesaria para que una empresa pueda llevar a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar las actividades comerciales en ese lugar, cuestión que tiene especial incidencia en las actividades de comercio electrónico ¹¹¹.

Es necesario traer a colación algunas decisiones jurisprudenciales interesantes que, aunque no fueron dictadas con cuestiones relacionadas con el comercio electrónico, sí pueden aportar algún dato interesante al tema.

En primer lugar, comenzaremos citando las resoluciones originadas en sede comunitaria. La primera de las sentencias destacables es el caso *Günter Berkhoz* ¹¹², el cual traía causa sobre si unas máquinas tragaperras –*slot machines*–, instaladas en un ferry que cubría la ruta entre Alemania y Dinamarca, debían merecer la calificación de establecimiento permanente. El TJCE negó tal carácter al no existir una presencia permanente de elementos humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio y, además, no considerar dicha prestación suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario. Aunque dicha sentencia toma como referencia el concepto de establecimiento permanente a efectos de la VI Directiva del IVA, extrapolando dicho resultado a las actividades de comercio electrónico en el ámbito de la imposición directa, daría como resultado la exclusión de la página web como elemento válido para configurar un lugar de negocios.

Estos mismos argumentos –necesidad de que el establecimiento permanente ofrezca una consistencia mínima mediante la reunión de modo permanente de medios humanos y técnicos para la prestación de determinados servicios– han sido mantenidos por el TJCE en resoluciones posteriores ¹¹³, lo cual prueba, a efectos del IVA, que el establecimiento permanente requiere la reunión de un mínimo sustrato de medios. Ahora bien, en ninguna de las resoluciones comentadas se indica cuál debe ser el grado

¹¹⁰ Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 10. No debe interpretarse la indicada aclaración en el sentido de que el MCDI rechaza cualquier presencia humana en el lugar de negocios, sino en el sentido de que no es imprescindible que exista de manera permanente el sustrato humano en dicho lugar, lo que mostraría, a nuestro entender, que se trataría de un requisito accidental de la figura.

¹¹¹ «Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. [...] This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically». OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce* [...]. Ob. citada *supra*.

¹¹² Asunto 168/84, STJCE de 4 de julio de 1985, *Günter Berkhoz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Rec. 1985, pág. 2.251 y ss., apartados 17 y 18.

¹¹³ Asunto C-190/95, STJCE de 17 de julio de 1997, *ARO Lease BV v. Inspecteur van der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*, apartados 15 y 16. Asunto C-390/96, de 7 de mayo de 1998, *Lease Plan Luxembourg, SA*, apartado 26.

mínimo exigible, dejando, a nuestro entender, un amplio margen a la interpretación. Y en esta línea, esa flexibilidad permite interpretar que en el establecimiento permanente tampoco sería necesario que los medios humanos tuvieran que estar presentes de manera permanente si la actividad en cuestión no requiriere de una presencia humana constante, como sería el caso de la prestación de servicios por medio de un servidor o de una página web. Esto nos permitiría acercar a efectos del IVA la interpretación que en los Comentarios al MCDI se hace en relación con el grado de la intervención humana que no precisa de una presencia de carácter permanente, reduciendo tal presencia a la mínima expresión.

La extrapolación de los requisitos indicados, a efectos del IVA, sin embargo, implicaba que los prestadores de servicios por vía electrónica no comunitarios no realizaban el hecho imponible en el ámbito comunitario. La solución ideada para evitar que este tipo de operaciones electrónicas dejaran de tributar dentro del Comunidad, ha sido superar la discusión sobre si existe o no un establecimiento permanente como consecuencia de la utilización de elementos tales como un servidor o una página web, en el sentido de admitir que los operadores electrónicos no comunitarios no disponen de un establecimiento permanente dentro de la Comunidad, sin embargo, se arbitra un sistema, a modo de régimen especial, que permite localizar la tributación en destino. Mediante esta solución se supera el criterio mantenido en las citadas resoluciones del TJCE en las que se requería la existencia de un sustrato mínimo (elementos humanos y técnicos) para poder vincular y localizar la actividad desarrollada por el prestador con un lugar dentro de la Comunidad ¹¹⁴.

En el ámbito doméstico, el Tribunal Supremo también ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la existencia de un establecimiento permanente dentro del territorio español. Es de destacar la STS de la Sala 3.^a, de 13 de noviembre de 1998 (La Ley, 1999/99), en la cual se hace especial referencia a la necesidad de desarrollar a través del establecimiento permanente una actividad empresarial o de negocio, no considerando que se dé tal circunstancia mediante el control del mantenimiento, supervisión y cumplimiento del contrato de arrendamiento de un Club Hípico (FJ 3), argumento que

¹¹⁴ La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de determinadas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica y servicios de radiodifusión, ha establecido un régimen especial a efectos del IVA aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que son los definidos en la letra B) del número 4.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Esta Directiva ha sido traspuesta a la legislación española mediante la Ley 53/2002, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. El fundamento de la incorporación de este régimen especial ha sido someter a tributación en la Comunidad aquellos servicios prestados por operadores no comunitarios a destinatarios comunitarios y, de esta manera, evitar distorsiones en el mercado interior. La principal consecuencia de este régimen especial es que por vez primera los Estados miembros van a encargarse de recaudar y transferir fondos correspondientes a transacciones realizadas por vía electrónica que se han efectuado en otros Estados miembros. La singularidad de este régimen especial es conseguir hacer tributar en destino (esto es, en sede comunitaria) a los servicios prestados por vía electrónica por los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, sin necesidad de discutir si por medio de las herramientas utilizadas en este tipo de servicios los prestadores disponen o no de un establecimiento permanente, si bien, también sea necesario indicar que este sistema no es nuevo por cuanto sigue los mismos criterios mantenidos con motivo de la localización de los servicios de telecomunicación según la modificación que sobre la Ley 37/1992 realizó la Ley 9/1998, de 21 de abril. Aunque no sea este el lugar adecuado para analizar el régimen de la tributación indirecta de las actividades de comercio electrónico, sí nos parece interesante la opción adoptada desde las instancias comunitarias para procurar que los impuestos indirectos devengados como consecuencia de la realización de este tipo de actividades electrónicas con destino a consumidores privados y a empresarios o profesionales radicados dentro de la Comunidad se entiendan prestadas dentro del precitado espacio económico, lo que, a nuestro juicio, es un claro juicio de valor tendente a mantener el reconocimiento de la soberanía fiscal del Estado de la fuente, si bien, en este caso, tal reconocimiento se lo irroga un ente supra estatal.

pone el acento en la falta de una verdadera actividad económica y no en los medios utilizados para el desarrollo de la misma, situación que es coherente con la interpretación dada en los Comentarios al MCDI.

También merecen ser destacados determinados casos pronunciados por la jurisprudencia norteamericana. Ésta opta por vincular la existencia de un establecimiento permanente a la presencia de elementos físicos, entre los que se pueden encuadrar los medios humanos. Nos referimos al caso «National Bellas Hess»¹¹⁵. En esta resolución, el Tribunal Supremo norteamericano basó su fallo de no otorgar potestad recaudatoria a los Estados de la fuente por la falta de existencia de un nexo físico suficiente. Sin embargo, veinticinco años después, el precitado Tribunal tuvo que enfrentarse de nuevo a una situación de similares características en el caso conocido como «Quill Corporation vs. Department of Revenue of the State of North Dakota», de 26 de mayo de 1992¹¹⁶, el cual versaba sobre una empresa –*Quill corp.*– residente en el Estado de Delaware con oficinas en Illinois, California y Georgia, sin que ninguno de sus empleados trabajara o residiera en el Estado de Dakota del Norte, y sin que existiera tampoco en dicho Estado ningún tipo de bien tangible propiedad de la empresa. La empresa vendía material y equipos para oficinas y llevaba a cabo actividades de promoción de sus productos en el Estado de Dakota del Norte por medio de catálogos publicitarios, a través de publicidad inserta en los periódicos locales de dicho Estado, así como a través de llamadas por teléfono. De nuevo el Tribunal Supremo de los EE.UU. rechazó la existencia de un nexo objeto de gravamen en el Estado de Dakota del Norte.

El Estado de Dakota del Norte había exigido la exacción de impuestos sobre la empresa *Quill* por el almacenaje, uso y consumo de sus bienes dentro de su Estado, pero finalmente el Tribunal Supremo norteamericano falló que la imposición establecida por el precitado Estado violaba la cláusula constitucional sobre el comercio de los EE.UU. (conocida como *The Commerce Clause of the Federal Constitution*), al carecer la empresa en dicho territorio de un nexo o conexión física que permitiera al Estado de la fuente someter a gravamen las actividades de la empresa *Quill*. No obstante, como dato significativo, el alto tribunal norteamericano reconoció los cambios producidos en los últimos veinticinco años en el sector de la venta por correspondencia, pasando desde un nicho de mercado de escasa relevancia en 1967 a un gigante con un volumen extraordinario de ventas anual. A pesar de que en sustancia se venía a dar la razón al Tribunal Supremo de Dakota del Norte, en el sentido de que la presencia económica de la empresa *Quill* en Dakota del Norte dependía de los servicios y de los beneficios ofrecidos por dicho Estado, lo cual hacía generar un nexo constitucionalmente suficiente para justificar la obligación puramente administrativa de cobrar y remitir los impuestos sobre el uso, finalmente se revocó la sentencia del Tribunal Supremo de Dakota del Norte por la carencia de ese principio de conexión física.

Como afirman McLURE Y CORABI¹¹⁷, comentando dicha sentencia, «podemos afirmar que en los EE.UU., en el ámbito de los impuestos indirectos, el nexo no incluye exclusivamente

¹¹⁵ «National Bellas Hess vs. Department of Revenue of the State of Illinois», emitida el 8 de mayo de 1967 [386 US 753, 756 (1967)].

¹¹⁶ [504 US 298 (1992)]. Pueden consultarse todas estas resoluciones en la siguiente dirección de Internet: <http://caselaw.findlaw.com>.

¹¹⁷ CHARLES E. McLURE, JR. y CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 165.

criterios geográficos o personales, sino más bien la participación recíproca y complementaria de los sujetos económicos en la manipulación de la realidad, es decir, la prestación de servicios públicos y la contribución a los gastos del estado por la utilización de esos mismos servicios por los particulares».

Por último debemos traer a colación otra resolución de especial interés. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo alemán de 30 de octubre de 1996 ¹¹⁸, en virtud de la cual consideró como establecimiento permanente un oleoducto propiedad de una empresa holandesa y que servía para abastecer a clientes en el territorio alemán. El oleoducto era controlado desde Holanda mediante sistemas informáticos y sin que se diera una presencia física permanente de operarios o personal en Alemania. El Tribunal Supremo alemán califica de establecimiento permanente a dicho oleoducto no tanto por la presencia física de personal sino por la existencia de una actividad comercial desarrollada en territorio alemán como consecuencia de la actividad ejercida remotamente por medio del equipo informático.

Las resoluciones comentadas muestran la disparidad de criterios adoptados y las dificultades existentes a la hora de evaluar situaciones de una complejidad considerable. Pero, asimismo, muestran una evolución de la figura del establecimiento permanente. Aunque todavía predomina ese sustrato físico, va ganando terreno la idea de que el concepto de establecimiento permanente debe sustentarse sobre la base de la existencia de una actividad económica desarrollada a través de aquél y la vinculación de esa actividad con el territorio hacia el que está enfocada y no tanto en el hecho de la necesidad de que el establecimiento permanente requiera de una presencia permanente de medios humanos en el desarrollo de la actividad económica. Esta dualidad de caracteres hacia los que la configuración del concepto parece evolucionar se hace especialmente interesante en el desarrollo del modelo de comercio internacional, el cual demanda y acusa la presencia de las nuevas TICs. Estas nuevas tecnologías permiten que las actividades comerciales puedan prestarse sin necesidad de que exista una presencia humana permanente en el país donde se obtienen las rentas, es decir, el territorio hacia donde van dirigidas las actividades comerciales, limitando aquella presencia a meros actos de supervisión, control o mantenimiento de los equipos.

Los trabajos de la OCDE en aras a la clarificación del concepto del establecimiento permanente, al manifestar que la presencia de personal no es necesaria para tener en cuenta que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un determinado lugar, muestran esa tendencia hacia una mayor flexibilización del concepto, hacia un reconocimiento implícito de la nueva situación de hecho creada por las TICs, en las que no se hace necesaria esa presencia humana, pero sin desprenderse todavía de ese sustrato físico que tanto impregna la figura del establecimiento permanente.

Ante la situación descrita, tanto el servidor (elemento de naturaleza material, pero sin necesidad de una presencia humana constante para su funcionamiento), como la página web (elemento de naturaleza inmaterial) seguirían encajando dentro de la definición lugar de negocios, por cuanto dicho elemento no precisa de una presencia humana constante, sino limitada a actividades de control, mantenimiento y actualización de los elementos indicados. La equiparación de esta herramienta con lo indicado en los Comentarios al MCDI parece evidente y permite que sigamos amparando, en este

¹¹⁸ Bundesfinanzhof, II, R 12/92, Betriesberater 1997, pág. 138.

recorrido que estamos haciendo sobre los requisitos exigibles en la conformación de un lugar de negocios, al servidor y a la página web como elemento apto para conformar un lugar de negocios.

3. Los requisitos de fijeza y permanencia del lugar de negocios y su relación con la página web y el servidor.

La fijeza es otro de los requisitos exigidos en el MCDI. Este elemento permite identificar el lugar de negocios como un lugar con sustancia propia y diferenciado –*distinct situs*–¹¹⁹, el cual establece el nexo que permite a los Estados de la fuente fundamentar sus aspiraciones tributarias sobre aquellas rentas generadas a través de un establecimiento permanente¹²⁰.

Este elemento agudiza la conexión entre la actividad desplegada por medio del lugar de negocios y el Estado donde se ejecutan tales actos de comercio. Consecuencia de esa vinculación, los Comentarios al MCDI identifican a un lugar de negocios con un punto geográfico determinado¹²¹, de tal manera que la figura del lugar de negocios queda ligada a un elemento físico a modo de substrato de la actividad empresarial desarrollada a través del mismo y que presupone la existencia de un vínculo geográfico entre la actividad ejercitada y el lugar donde se desarrolla¹²².

Esta relación entre lugar de negocios y fijeza trajo consigo la idea de establecer la conexión del lugar de negocios con el suelo. Esta postura, que inicialmente fuera mantenida por cierta doctrina norteamericana y alemana, fue bautizada por SKAAR con el nombre de *base approach* o *base theory*¹²³. Sin embargo, esta postura se mostró excesivamente rígida con la evolución de las formas de comercio y de la propia implantación de las empresas en otros territorios. Con el tiempo se avanzó hacia una interpretación más laxa del concepto de fijeza al admitir el MCDI que ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo, siendo suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado¹²⁴.

La indicada evolución del término incluso ha quedado también plasmada en algunas Resoluciones del TEAC. Este órgano administrativo ha indicado que una instalación de negocios puede estar constituida de muy diversas maneras, ya sea en un lugar dentro de un mercado o por un determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero, en los locales de otra empresa, no siendo incompatible en ciertos supuestos con la existencia de establecimientos permanentes situados en instalaciones móviles montadas en elementos de transporte¹²⁵.

¹¹⁹ En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 111.

¹²⁰ Cfr. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 193.

¹²¹ Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 5.

¹²² Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 129.

¹²³ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...]. Ob. citada *supra*, pág. 112.

¹²⁴ Véase nota 121.

¹²⁵ Resoluciones TEAC, de 6 y 28 de mayo de 1988 y 28 de noviembre de 1988. Cfr. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Fiscalidad internacional* [...]. Ob. citada *supra*.

Corolario de todo lo anterior resulta el vínculo del requisito de la fijeza con el de permanencia. Este último requisito conecta la vinculación geográfica o material del lugar de negocios con un criterio temporal, lo cual se traduce en la necesidad de que el titular de un concreto lugar de negocios mantenga una conducta habitual, regular y continúa en el ejercicio de la actividad ¹²⁶.

De esta manera, la permanencia debe servir para resolver aquellas dudas planteadas por el criterio de fijeza, rechazando aquellos emplazamientos ocasionales hasta el punto que no puede llegar a entenderse el concepto de lugar de negocios sin la concurrencia de ambos requisitos (geográfico y temporal) que permitan demostrar la suficiente vinculación de ese lugar con el Estado de la fuente ¹²⁷.

Con tales presupuestos, y teniendo presente la naturaleza del servidor y de la página web, deben albergarse dudas, especialmente en relación con la web, acerca de si el precitado activo cumple con los requisitos estudiados.

Efectivamente, tanto el servidor como la página web presentan cuestiones en este sentido que complican la aplicación de los requisitos a tales elementos ¹²⁸.

El servidor, como ya hemos tenido ocasión de exponer, es un elemento compuesto con elementos físicos—cables, ordenadores...—, lo cual permite albergar la idea de que le son de aplicación los criterios de fijeza y su vinculación a un determinado punto geográfico. No obstante, también hemos indicado la posibilidad de que sean móviles, circunstancia que podría interpretarse como contrario al criterio de permanencia. Por su parte, la aplicación de los indicados criterios a la página web todavía se hace más compleja, como es lógico pensar ¹²⁹.

Sin embargo, el concepto de fijeza ha ido modulándose con el fin de poder acoger nuevas formas de comercio y evitar su obsolescencia. Algo similar parece estar ocurriendo ahora con motivo

¹²⁶ En el mismo sentido se expresan, BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 129. DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 103. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 195.

¹²⁷ En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 120.

¹²⁸ Como exponen YUNGER y SÁNCHEZ SETTEMBRINI, «con el surgimiento del comercio electrónico, se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis, debido a la modalidad propia de esta forma comercial». YUNGER, H. y SÁNCHEZ SETTEMBRINI, A. *El establecimiento permanente en el comercio electrónico*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.econtableys.com.ar/publicaciones/TrabajoInvestigacion1.htm#edn1>

¹²⁹ Existe una abundante línea doctrinal que rechaza, de acuerdo con la actual letra del MC DI, la consideración como establecimiento permanente de una página web. Pueden consultarse a este respecto, entre otras, las opiniones de ADELCHI ROSSI, A. *Applicabilità dei principi di tassazione internazionale al commerce elettronico*. II Fisco, núm. 1, 1998, pág. 71 y ss. CASADEI, M. *La imposición internacional del comercio electrónico*. Impuestos, núm. 14, 2002, Madrid. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net> CASERO BARRÓN, R. *El comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 76. FALCÓN Y TELLÁ, R. *Tributación e Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 8. GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 21. LARA PÉREZ, A. *Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico*. Crónica Tributaria núm. 105, 2002, Madrid, págs. 33-44. LOUISOLO, A. *La stabile organizzazione*. Ob. citada *supra*, pág. 329. LUKAS, A. *Tax Bytes: a primer on the taxation of electronic commerce*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.cato.org> MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*. OLIVER CUELLO, R. *Tributación del [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 63.

de las actividades de comercio electrónico. El reto planteado por esta nueva modalidad de comercio precisamente se encuentra en el hecho de que el texto del actual MCDI que regula la materia objeto de estudio no ofrece respuesta adecuada a la situación fáctica planteada por el comercio electrónico ¹³⁰.

La superación de la *base theory* es un ejemplo de cómo puede ir adaptándose el texto del modelo por medio de interpretaciones más acordes con la realidad vigente. De ahí que al término fijeza haya sido necesario dotarle de un significado que le separe de la idea de estar unido a un determinado espacio físico. Para ello se ha venido a requerir que el lugar fijo debe tener un carácter de permanencia, en el sentido de que no sea un lugar temporal, casual o esporádico ¹³¹, lo cual prueba una vez más la función medial del lugar de negocios para desarrollar a través de ese lugar una actividad comercial, circunstancia esta sobre la que pivota el concepto.

La permanencia, por consiguiente, permite ampliar la gama de supuestos que pueden tener cabida dentro del concepto de lugar de negocios. Esta reformulación de la precitada figura nos permite analizar los casos del servidor y de la página web desde una perspectiva también temporal. Partiendo de la obviedad de que la página web es un elemento inmaterial y de que el servidor puede ser móvil, no es menos cierto que ambos elementos también pueden tener vocación de permanencia. La inversión (mayor o menor) en elementos de esta naturaleza no se realiza para su utilización de manera temporal. La web y el servidor se conciben como algo permanente, con el fin de que la persona o entidad que los financian y mantienen puedan aprovecharse de sus funciones. El servidor cumple la función básica de permitir el acceso a Internet y, entendemos, que esa función se desarrolla con carácter permanente desde un determinado punto geográfico. La página web, por su parte, puede ser accesible en cualquier momento y desde cualquier parte, siendo su finalidad básica la de mostrar permanentemente al usuario de Internet sus contenidos. La modificación de los contenidos, el cambio de diseño, o la incorporación de nuevas funciones, no supone alterar el carácter de permanencia de una web, sino su actualización. Por otra parte, una misma página web puede estar albergada en distintos servidores con el fin de facilitar su accesibilidad, pero, en cualquier caso, su ubicación será la misma, la red de Internet, con independencia del lugar desde el que accedan los usuarios, lo que muestra la vocación de permanencia de una página web, aunque sea en un espacio virtual.

Los Comentarios al MCDI han aclarado (y tal aclaración también sirve a lo que ahora se comenta) que un lugar de negocios que no se ha establecido con carácter temporal, no obstante desaparece al poco tiempo como consecuencia de la especial naturaleza de la actividad o porque, a causas de circunstancias particulares (muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión), se haya liquidado prematuramente, ello no es obstáculo para considerar que en ese breve espacio de tiempo ha existido un establecimiento permanente ¹³².

¹³⁰ «Debido a las peculiaridades propias de la actividad desarrollada a través de *Internet*, el requisito de la "fijidad" de la sede, ya sea en la acepción temporal o espacial, tiende a difuminarse dificultando su constatación y consiguiendo demostración en caso de pretensiones impositivas». HORTALÁ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, págs. 158 y 159.

¹³¹ El lugar de negocios, de acuerdo con la teoría de VOGEL, debe haber sido elegido para desarrollar un negocio con un cierto grado de permanencia, cuyo significado es que no sea temporal. Cfr. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 287.

¹³² Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 6.

De acuerdo con las circunstancias expuestas, tanto el servidor como la página web también pueden merecer el carácter de permanencia que se exige para la existencia de un lugar de negocios, pues el indicado carácter no está indicado para un determinado elemento o se exige que deba ser de una determinada forma, pudiéndose cumplir este requisito mediante una permanencia «electrónica»¹³³. Precisamente, la incorporación de este requisito temporal ha servido para dotar al concepto de lugar de negocios de mayor flexibilidad y, a su vez, permitirle establecer su vinculación con el Estado de la fuente. Todo ello facilita la incorporación de mayores supuestos que pueden conformar un lugar de negocios y esos mismos argumentos servirían ahora para incorporar nuevos elementos como una página web o un servidor.

Ahora bien, la permanencia es un complemento que necesariamente debe interpretarse junto con el requisito territorial –geográfico– de la fijeza. Como ha expresado algún autor¹³⁴, fijeza y permanencia deben considerarse dos aspectos diferentes que determinan una interacción adecuada la existencia de un lugar fijo de negocios, sin que dicho concepto pueda entenderse sin la presencia de ambos elementos.

Y es sobre la base teórica expuesta, obtenida tras la lectura y exégesis de la letra del MCDI, donde deben encajar el servidor y la página web. El test que se exige a un elemento para que sea apto como lugar de negocios debe encajar tanto dentro del requisito geográfico como dentro del requisito de la temporalidad. El segundo de ellos ya hemos visto cómo efectivamente se producía.

La fijeza, sin embargo, debe identificarse con un territorio, o dicho de otra manera, el elemento debe poder distinguirse en el espacio con un lugar determinado¹³⁵. Tomando en consideración el momento histórico en el que aparece el concepto del establecimiento permanente, así como su posterior evolución, y lo ponemos en relación con el contexto socio-económico imperante, resulta obvia la disparidad de ambos contextos, si bien, la interpretación más acorde del concepto, supuesta la vigente letra del MCDI y en tanto no se produzca una modificación a dicho texto sea la de identificar un lugar de negocios con un elemento material, el cual se halla ubicado en un determinado territorio, de manera estable y no temporal.

Identificar a la página web con un determinado territorio, sin embargo, es complejo. Este elemento conformado por una combinación de datos electrónicos y software que hacen posible que a través del mismo se ofrezca una determinada información, se halla ubicado en el etéreo espacio de Internet, el cual no se identifica como parte de un determinado territorio. Internet no está sometido a ninguna soberanía estatal y aunque los hechos que ocurren dentro de ese particular espacio son objeto de regulación por parte de los Estados, lo cierto es que cuando tales hechos son realizados a

¹³³ En el mismo sentido se expresa GONZÁLEZ CARCEDO. «Lo que debe exigir el umbral del establecimiento permanente es que éste sea directamente accesible, sin intermediarios, y que tenga una cierta estabilidad en el tiempo. Ambas cosas pueden darse en una página web y, en consecuencia, el que la presencia sea electrónica y no física es algo circunstancial y no puede dar lugar a un tratamiento fiscal sustancialmente diferente». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 28/02, Madrid, pág. 11.

¹³⁴ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 120.

¹³⁵ «La localización (elemento objetivo) implica por su parte una conexión entre el lugar de ejercicio de la actividad y un determinado punto geográfico». HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, pág. 158.

través de un elemento intangible que no puede distinguirse dentro de un determinado espacio sobre el que un Estado pueda ejercer su soberanía, ¿cómo poder atribuir a un determinado Estado la potestad para que grave los hechos imponibles realizados a través de la página web?

Sin embargo, sí pueden ser regulados los hechos que ocurren en Internet. Efectivamente, los sujetos que realicen tales hechos tendrán que cumplir y, en su caso, responder de acuerdo con el marco regulador establecido sobre estos hechos. Y también ocurre en relación con los hechos económicos realizados por una página web. El sujeto titular de esa página web deberá tributar por tales hechos. El problema lo encontramos cuando queremos identificar el Estado que puede irrogarse el derecho a gravar los hechos económicos que se realizan por medio del indicado elemento y, por supuesto, de un servidor, si bien, este último elemento, por el hecho de estar ubicado en un determinado lugar, podrá ser más fácil identificar el Estado que puede exigirle la tributación de los hechos económicos que realice. Identificado el Estado, unos sujetos responderán del cumplimiento de las obligaciones tributarias nacidas como consecuencia de la realización de tales hechos. Pero el problema, cuando tomamos como base de estudio al establecimiento permanente, es que en esta figura concebida por el Derecho Tributario se somete a gravamen a un ente sin personalidad jurídica que no al agente –contribuyente no residente– del que trae causa.

El nexo, por consiguiente, que sirve al Estado de la fuente para identificar que en su territorio se están realizando hechos de trascendencia tributaria es el establecimiento permanente, el cual se concibe como un lugar de negocios que se identifica por ser fijo, esto es, por estar ubicado (no necesariamente unido a la tierra) en un determinado territorio, y por tener un grado de permanencia en dicho territorio.

La página web no supera el test en relación con el requisito geográfico, pues su existencia se manifiesta dentro del espacio Internet y no dentro de un territorio identificado con un Estado, lo cual representa la exclusión de tal elemento de acuerdo con la formulación actual del concepto de establecimiento permanente.

La definición general del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo y, como ha destacado algún autor ¹³⁶, éste es un elemento crucial en la definición de la indicada figura. La interpretación de este elemento geográfico ha quedado expuesta en los párrafos precedentes y también la imposibilidad de anclaje de la página web dentro de un espacio geográfico concreto, aunque sí es posible asimilar a un servidor como un establecimiento permanente. La dependencia del concepto del establecimiento permanente con una concepción material del lugar de negocios impide que, por el momento, y en tanto no pueda superarse tal dependencia, pueda ampliarse el concepto analizado a nuevos espacios de naturaleza inmaterial, no obstante, realizarse actividades comerciales a través de esos nuevos espacios.

La propia OCDE así lo ha manifestado al ampliar los comentarios al artículo 5 de su MCDI con motivo de la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico, negando a la página web tal carácter por cuanto «la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación ya que la página web no se considera tangible ¹³⁷».

¹³⁶ Cfr. SKAAR, A. *Permanent Establishment [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 125.

¹³⁷ OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*.

Surgen así dos espacios, el tangible y el intangible, en los cuales tienen lugar actividades de comercio, unas calificadas como tradicionales, otras como electrónicas. Sin embargo, no merecen el mismo tratamiento en el ordenamiento fiscal internacional. La diferencia entre lo tangible y lo intangible, o lo que es lo mismo, la rigidez con la que se interpreta el concepto de fijeza, indisolublemente unido a un elemento geográfico, es lo que permite rechazar como lugar de negocios a la página web, situación que apunta la necesidad de redefinición del concepto, debido a que las ideas de permanencia y fijeza entran en crisis ¹³⁸.

Si el concepto de establecimiento permanente fue una creación originada desde las estancias del Derecho Tributario con el fin de que aquellos Estados donde tenía lugar la actividad comercial se dotaran de una figura sobre la que pudieran ejercer su potestad financiera como motivo de la vinculación económica existente entre la actividad desplegada dentro de un determinado territorio, hoy día, con el advenimiento de la revolución tecnológica, las empresas pueden estar presentes en cualquier parte del planeta y obtener ingresos en cualquier Estado, manifestándose en su máxima expresión la vinculación existente entre actividad y territorio.

Nuestro planteamiento, al cierre del análisis acerca del posible encuadramiento del servidor y la página web como lugar de negocios es que, de acuerdo con la reinterpretación que la OCDE ha hecho respecto del artículo 5 del MCDI ¹³⁹, siguen siendo únicamente elementos tangibles los que impiden configurar la página web como lugar de negocios apto para ser considerado como establecimiento permanente. No se tiene en cuenta tanto la actividad desplegada a través de la página web como la forma a través de la cual se manifiesta esa actividad en un determinado territorio. Esta situación nos hace reflexionar acerca de si es o no acertada la reinterpretación efectuada por la OCDE, por cuanto no podemos dejar de considerar la importancia que tienen los Comentarios en el marco de la interpretación de la letra contenida en el MCDI que tanta importancia asume por ser la cual después los Estados se sirven de fuente en la regulación de las relaciones fiscales interestatales para evitar la doble imposición.

H. LA SUPERACIÓN DEL REQUISITO DE FIJEZA: HACIA LA BÚSQUEDA DE UN NUEVO ENFOQUE EN LA FORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Concluíamos el epígrafe anterior tras un análisis de los elementos que conforman el concepto del establecimiento permanente evidenciando que el único requisito que impide la aptitud de la página

¹³⁸ Cfr. CARBAJO VASCO, D. *La fiscalidad del comercio electrónico: problemas y oportunidades*. Carta Tributaria (Monografías), núm. 334, Madrid, 2000, pág. 7.

¹³⁹ Cfr. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*, nuevos párrafos 42.1 a 42.10. La posición de la Administración española sobre esta cuestión ha quedado expuesta en el Informe emitido sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, reconociendo la necesidad de buscar otros elementos que permitan establecer de una forma más definitiva la mayor vinculación o nexo entre la empresa que realiza una actividad comercial o de servicios mediante un sitio web y un territorio donde se venden esos productos y servicios. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ob. citada *supra*.

web para su encaje dentro del concepto de lugar de negocios es su configuración como elemento de naturaleza inmaterial, por cuanto el concepto de fijeza necesariamente se vincula a elementos de naturaleza material (no así para el caso del servidor que sí puede ser considerado con mayor facilidad como establecimiento permanente).

Con este planteamiento, las empresas pueden realizar actividades en cualquier territorio sin verse constreñidas por las normas tributarias que gravan de manera directa las actividades realizadas por contribuyentes foráneos. Efectivamente, cuando una empresa no residente suministra un bien digitalizado (v. gr., música, suscripción digital a un periódico extranjero, etc.), e incluso de manera tradicional, pero el pedido ha sido realizado a través de una página web (modalidad que hemos denominado comercio electrónico indirecto), está obteniendo ingresos procedentes de otros territorios que pueden no tributar en el territorio de la fuente al carecer la ley de una respuesta precisa al respecto. Esta situación no es nueva. Los empresarios siempre han buscado expandir el territorio de realización de sus actividades, necesitando proveerse de instalaciones y lugares físicos desde donde poder ejecutar las actividades de negocios. La diferencia es que ahora se facilita el contacto con esos clientes lejanos gracias a las nuevas herramientas tecnológicas. Pero el sustrato es el mismo. Por una u otra vía se están realizando actividades comerciales que proporcionan ingresos con origen en otras jurisdicciones fiscales, es decir, la actividad económica se desarrolla a través de un sistema –la página web– que tiene una presencia en la vida económica de ese país.

Cuando el derecho mercantil prusiano utilizó el término *betriebsstätt*, lo hizo para reconocer la unidad o elemento utilizado a través del cual se realizaba una actividad empresarial dentro de un territorio. En ese momento, en el siglo XIX, no existían los avances tecnológicos conocidos hoy y, en este sentido, no se podía hacer otra referencia que no fuera a aquellos elementos disponibles en ese momento, todos ellos de naturaleza material.

Hoy el fundamento sigue siendo el mismo, es decir, el concepto del establecimiento permanente sirve para reconocer la soberanía fiscal del Estado de la fuente que se irroga el derecho a gravar la base imponible generada por una actividad realizada en su territorio. En el siglo XXI sigue siendo válido el fundamento que dio origen al concepto en el siglo XIX. La diferencia, sin embargo, se halla en la forma en la que se produce la actividad. Es decir, el elemento –lugar de negocios– a través del cual se desarrolla la actividad ha variado sustancialmente, no siendo ya necesaria la presencia física de medios técnicos ni humanos en el Estado de la fuente ¹⁴⁰.

La interpretación realizada por la OCDE de excluir una página web como lugar de negocios no nos parece que proporcione una respuesta correcta conforme a la realidad existente que venimos analizando, por cuanto supone desconocer una realidad socio-económica plenamente influida por las TICs, pero que, en esencia, sólo se diferencia en el medio utilizado, desconociendo que un determinado operador residente en un determinado Estado está obteniendo una renta generada con motivo de las operaciones realizadas con personas y entidades residentes en otro Estado.

¹⁴⁰ «Una página web supone una presencia permanente en la vida económica de un país que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional*. Ob. citada *supra*, pág. 11.

Ahora bien, la tendencia a no considerar a la página web como elemento no válido para configurar un establecimiento permanente no es pacífica. Como se pone de manifiesto en el documento, tantas veces traído a colación, publicado por la OCDE de noviembre de 2003 ¹⁴¹, en el seno de la indicada organización se produce un importante debate sobre la vigencia de las actuales reglas que conforman el concepto de establecimiento permanente. El núcleo de la discusión se centra sobre un aspecto muy concreto, cual es si el uso del software, o lo que es lo mismo, si el uso de elementos intangibles, como es el caso de una página web, pueden ser o no válidos para conformar un establecimiento permanente.

En las diversas situaciones de hecho que se plantean en el precitado documento, los módulos de comparación a los efectos de buscar la respuesta acertada, son los principios ya expresados por la OCDE en otro de sus importantes documentos emitidos con motivo de la reunión mantenida en Ottawa sobre la fiscalidad del comercio electrónico ¹⁴², y que son los de neutralidad, eficiencia, certeza y seguridad, justicia y flexibilidad.

Los precitados principios propuestos por la OCDE como directamente aplicables a las operaciones de comercio electrónico traen causa de la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) en el año 1997 ¹⁴³ y posteriormente a la reunión de Ottawa nuevamente ratificados ¹⁴⁴, indican la dirección que debe seguirse en cualquier modificación que, con motivo de la fiscalidad del comercio electrónico, se haga sobre la fiscalidad directa. Un dato importante que debe ser destacado es la declaración efectuada por la OCDE en el sentido de reconocer que la tributación de los impuestos indirectos debe efectuarse en la jurisdicción fiscal donde el consumo tenga lugar, regla que ensalza el criterio de territorialidad y el reconocimiento de la potestad financiera del Estado de la fuente.

Ha sido en el ámbito de los impuestos indirectos donde más ha calado la idea de mantener la tributación en destino para aquellas operaciones realizadas a través de páginas web. El ejemplo de la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, por medio de la cual se establece un régimen especial a fin de que los servicios prestados por vía electrónica tributen en el espacio comunitario. Sin duda, es un ejemplo válido que viene a reconocer la relación existente entre un operador electrónico con la vida económica del Estado de la fuente ¹⁴⁵.

¹⁴¹ OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

¹⁴² OECD. *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Ottawa (Canada), October 8, 1998. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: http://www.oecd.org/daff/fa/e_com/frameworkke.pdf

¹⁴³ *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*. Turku (Finland), November 18, 1997. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org>

¹⁴⁴ *Implementing the Ottawa taxation framework conditions*. June 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: http://www.oecd.org/daff/fa/e_com/ecom_english.PDF

¹⁴⁵ McLURE ha expresado su disconformidad con la opción de tributación en origen en el ámbito de los impuestos indirectos por cuanto ello significaría no hacer tributar a los bienes y servicios utilizados o consumidos derivados de las operaciones electrónicas, situación que supondría la destrucción de las ventas estatales y de todas las clases de impuesto, en referencia a los tributos norteamericanos. Cfr. CHARLES E. McLURE, JR. *Achieving neutrality between electronic and non-electronic commerce*. Presentation to the Advisory Commission on Electronic Commerce. Williamsburg, Virginia, June 22, 1999. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: http://www.cns.state.va.us/e_commerce/williams/agenda.htm

La indicada Directiva tiene una importante fuente a través de la Comunicación COM(98) 374, de 17 de junio de 1998, en virtud del cual se establecen una serie de directrices entre las que cabe destacar la tercera que pretende garantizar el principio de neutralidad ¹⁴⁶. En dicha Comunicación se expresaba la preocupación de que el aumento previsto de los servicios *on-line* prestados por empresas no radicadas en la Comunidad a consumidores particulares, no sujetos en aquel momento a IVA, pudiera alcanzar un nivel económicamente significativo, lo cual podría originar una competencia desleal para los agentes comunitarios. Por este motivo, y con el objetivo de garantizar la neutralidad del sistema impositivo, la Comisión proponía (como finalmente ha ocurrido) que el comercio electrónico destinado al consumo dentro de la Comunidad, fuera gravado con el IVA.

Pues bien, si en el ámbito de la imposición indirecta ha existido un importante consenso en el mantenimiento de la tributación en destino para las operaciones derivadas de comercio electrónico, arbitrándose incluso un régimen especial para este tipo de operaciones, el discurso cambia cuando se trata de analizar la imposición directa. El resultado es cierto conservadurismo de la OCDE por mantener inalterada la letra del MCDI que está escrita sobre unos requisitos decimonónicos, hoy totalmente superados por las nuevas tecnologías ¹⁴⁷.

La situación descrita en los epígrafes precedentes nos ha puesto de relieve que si una página web y un servidor no se consideran establecimientos permanentes, tal situación puede suponer que las actividades de comercio electrónico dejen de ser gravadas en destino, no obstante, la existencia de una estructura económica (aunque sea virtual) situada e integrada en la economía del país en el cual se generan las rentas.

Cuando la OCDE indica que la fiscalidad debe conseguir ser neutral y equitativa entre las formas de comercio electrónico y el comercio tradicional, con el fin de que las decisiones de los operadores no estén motivadas por consideraciones fiscales, sino simplemente económicas (principio de neutralidad), nos preguntamos si precisamente no se está vulnerando el principio que pretende preservarse. Del principio de neutralidad se dice que garantiza, por regla general, una aproximación a la asignación óptima de los recursos ¹⁴⁸, que hace referencia a la relación entre los impuestos y el objetivo de la eficiencia económica ¹⁴⁹ que supone que el impuesto ha de perjudicar lo menos posible la eficiencia en la asignación de los recursos ¹⁵⁰, o que los impuestos deberán establecerse de modo que impliquen el mínimo gravamen sobre cualquiera que haya de estar sometido al impuesto ¹⁵¹.

¹⁴⁶ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. COM(98) 374, de 17 de junio de 1998. Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*.

¹⁴⁷ Y ello a pesar de que la propia OCDE reconoce que las actuales reglas que regulan la fiscalidad internacional presentan algunos defectos y que es necesario continuar analizando los efectos que los nuevos modelos de negocios producen sobre la fiscalidad directa, sin embargo, concluye que no sería apropiado embarcarse en la realización de cambios en este momento. Conclusiones del documento OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

¹⁴⁸ NEUMARK, F. *Principios de la imposición*. 2.ª edición. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1994, pág. 281.

¹⁴⁹ RUBIO GUERRERO, J.J. «Los principios de la fiscalidad internacional y doble imposición internacional». De la obra *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por Teodoro Cordon Ezquerro. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 58.

¹⁵⁰ RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. «La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado». De la obra *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 40.

¹⁵¹ MUSGRAVE, R. *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar, Madrid, 1969, pág. 146.

No puede extrañarnos, pues, que en el ámbito del comercio electrónico, los operadores favorecidos por el fenómeno de la globalización y las nuevas tecnologías, sin verse constreñidos a la necesidad de establecerse físicamente en los países donde pretendan ofrecer y desarrollar sus actividades económicas, buscarán refugio en aquellas jurisdicciones que les proporcionen una menor carga fiscal, algo especialmente relevante y fácil de conseguir en las prestaciones de servicios y en aquellas actividades en las que puedan suministrarse los bienes en formato digital. Esta situación puede trasladarnos a una situación de competencia imperfecta, al ser precisamente criterios fiscales los que condicionan el comportamiento de los contribuyentes y contraponerse estos resultados a los postulados político-económicos y sociales considerados de rango superior ¹⁵².

Todo ello puede conducir a los Estados a establecer estrategias competitivas en la articulación del sistema impositivo ¹⁵³, convirtiéndose en un serio problema tributario internacional ¹⁵⁴. Como acertadamente apunta FORGET, «la competencia fiscal perjudicial o desleal [...] consiste en poner en práctica un régimen fiscal específico para ciertas actividades que no necesitan más que un nivel reducido de inversión y que podrían ser realizadas en cualquier parte. Se trata en particular de la localización de ciertas actividades de servicio como las actividades de dirección o de gestión de grupos multinacionales, o de ciertas prestaciones de carácter financiero o "inmaterial"» ¹⁵⁵. Y es que, dicho sea de paso, en el fondo de esta situación se entrevé el conflicto entre quienes defienden el reconocimiento de la tributación en destino y los que optan más por una tributación en origen ¹⁵⁶.

Pero no sólo puede verse afectado el principio de neutralidad. También pueden quedar perjudicados otros importantes principios preconizados por la OCDE, cual es el caso del principio de seguridad jurídica. Si el marco jurídico-tributario actual no proporciona respuesta clara a los contribuyentes, en parte motivada por discrepancias en el seno de la propia OCDE, esta situación puede provocar que determinados países opten por aplicar medidas de manera unilateral que intenten minimizar los riesgos que potencialmente pueden sufrir sobre los ingresos públicos. Una fragmentación de la legislación en materia de fiscalidad internacional dentro de un mercado globalizado no es una solución que precisamente coadyuve al cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

Toda esta discusión nos traslada a un punto muy concreto: al problema del reparto de la base imponible internacional entre diversos países. Es ésta una cuestión históricamente acusada, pero que con la aparición del fenómeno de la globalización de la economía se observa en mayor medida. Entre otras instituciones, la del establecimiento permanente se ve afectada de manera muy particular por

¹⁵² Cfr. NEUMARK, F. *Principios [...]*. Ob. citada supra, pág. 282.

¹⁵³ Cfr. PEÑA ÁLVAREZ, F. «La fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública». De la obra *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por Teodoro CORDÓN EZQUERRO. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 30.

¹⁵⁴ Cfr. OWENS, J. «¿Se necesita la armonización [...]». Ob. citada supra, pág. 118.

¹⁵⁵ FORGET, P. *La competencia tributaria*. Ministerio de Economía y Hacienda, 2000, pág. 103.

¹⁵⁶ El problema no es nuevo y se manifiesta de manera constante en el tiempo. Como apunta DEL GIUDICE, «en el período entre las dos guerras mundiales por ejemplo, la Sociedad de las Naciones se encontró frente al conflicto entre el principio de residencia (imposición en el lugar en que la sociedad se constituye legalmente), principio apoyado por las naciones ricas y el principio de la operación efectiva (imposición en el lugar donde se encuentran las instalaciones productivas), principio apoyado por las naciones pobres». DEL GIUDICE, M. *La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]*. Ob. citada supra, pág. 227.

esta situación. Una revisión de los principios y fundamentos que sustentan a la indicada institución debe realizarse en aras a la vigencia de la misma.

Por consiguiente, cabe buscar la fórmula que permita un cambio en las reglas establecidas con el objetivo de que, efectivamente, el comercio electrónico se vea sometido a tributación en igualdad de condiciones que el comercio tradicional y que, de la misma manera, por el hecho de utilizar un determinado medio o sistema, unas operaciones no se vean obligadas a tributar en el Estado de la fuente, mientras el resto de operadores convencionales deban soportar una tributación en el Estado de la fuente. Un ejemplo nos hará ver con mayor claridad la situación descrita. Una multinacional dedicada a la venta de productos discográficos y videográficos con sede en el Estado A, decide abrir delegaciones en los Estados B y C. Para ello alquila unos locales y contrata personal en los Estados B y C para proceder a la venta al público de sus productos. En este caso, podríamos concluir que la empresa dispone en los Estados B y C de un establecimiento permanente. Por el contrario, si la misma empresa decide ahorrarse los costes de establecimiento en los Estados B y C y decide cambiar su modelo de negocio creando una página web que le permita operar a través de ella y llegar a los consumidores de B y C, en este caso, y de acuerdo con los Comentarios emitidos por la OCDE en relación con la clarificación de la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico, los rendimientos que la empresa obtenga en los Estados B y C consecuencia de la venta y suministro en formato digital de sus productos, no se verán sometidos a tributación en dichos territorios, lo cual supone favorecer la competitividad de las actividades desarrolladas vía tienda virtual en relación con las desarrolladas vía tienda tradicional.

El cambio que proponemos, pues, es un nuevo enfoque del espíritu e interpretación del MCDI que consiga mantener la vigencia del concepto de establecimiento en el siglo XXI e, implícitamente, suponga una reafirmación de la potestad financiera del Estado de la fuente con el fin de que pueda seguir manteniendo su autoridad respecto de los ingresos que se generan en su territorio consecuencia de las actividades de comercio electrónico. El núcleo del cambio sugerido parte de la existencia de unas actividades que se generan de manera virtual en el Estado de la fuente y de la superación de los elementos materiales que tanto dificultan la reinterpretación del concepto de establecimiento permanente. Constante un nuevo modelo de hacer negocios mediante la utilización de nuevas tecnologías, la letra del MCDI debe adaptarse y reconocer la existencia de un establecimiento permanente virtual. Cómo y cuál será la forma en que quede ese reconocimiento se trata de una fase posterior. La primera piedra del cambio está en la superación del empecinamiento en interpretar el concepto de acuerdo con la redacción actual, por cuanto ya sabemos que el MCDI está redactado conforme a un determinado modelo socio-económico que siempre nos conducirá a la misma solución. Pasa por admitir que, con la vigente letra, difícilmente se podrá hacer tributar a aquellas actividades realizadas a través de una página web.

El ordenamiento jurídico debe procurar adaptarse a los cambios sociales, pues el Derecho, como técnica específica de organización social, y de acuerdo con la concepción *kelseniana*, tiene como función provocar cierta conducta recíproca de los seres humanos de tal manera que se abstengan de determinados actos que por alguna razón se consideran perjudiciales a la sociedad, y que realicen otros que por alguna razón repútanse útiles a la misma ¹⁵⁷. Esa misión organizativa del Derecho

¹⁵⁷ Kelsen, H. *Teoría general del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, quinta reimpresión, 1995, pág. 17.

debe servir para provocar los cambios en la conducta de las personas y entidades que operan en un entorno digital. No puede ser válida la formulación que nada ha cambiado en la forma de cómo se llevan a cabo hoy los negocios. El modelo no es el mismo que en el siglo XIX, momento en el cual se comienza a poner las bases del concepto de establecimiento permanente. La realidad social y económica actual, no obstante, es totalmente diferente.

Las personas y entidades actúan en el mercado de acuerdo con criterios económicos con el fin de rentabilizar al máximo sus recursos y esta situación trae consigo que se extienda el uso de las nuevas herramientas electrónicas con el fin de optimizar los recursos. La situación nos conduce a que el uso progresivo de las TICs elimina en muchos sectores de la economía la necesidad de mantener una presencia física en el Estado de la fuente.

Atendiendo al ordenamiento vigente sobre la cuestión del establecimiento permanente y a las nuevas herramientas tecnológicas utilizadas, la conducta de las personas y entidades procurará evitar pagar impuestos en los países donde generan una actividad, pues, de esta manera, conseguirán mayor competitividad en la venta de sus productos y prestación de sus servicios.

Aunque la imagen que pueda tenerse de que el mercado en este contexto electrónico funciona con tal grado de libertad que escapa a todo tipo de regulación, tal argumento no debe ser admitido. Las normas regulan la conducta en el ciberespacio. Como expone LESSIG, «no obstante la perorata acerca del "mercado libre", no existe un aspecto de nuestra vida más férreamente regulado que éste. El mercado está regulado por la ley no sólo en sus elementos [...], sino también en sus efectos. La ley utiliza los impuestos para aumentar las restricciones que el mercado libre ejerce sobre ciertas conductas, y las subvenciones para reducir estas restricciones sobre otras conductas ¹⁵⁸».

Otra cuestión será hasta qué punto consiguen las normas regular bien o la eficiencia de esta regulación ¹⁵⁹. Esto es lo sustantivo. La arquitectura del ciberespacio presenta unas determinadas características que necesariamente deben tenerse en cuenta a la hora de establecer la regulación que busque un resultado eficaz.

El ciberespacio configura una arquitectura inmaterial gracias al *hardware* y *software*. Esa arquitectura, singularmente, encierra una conducta, un *modus operandi* de las personas y entidades que actúan en ese espacio y que el regulador debe aceptar como válida y después de analizar la arquitectura del objeto a regular se determina si el marco regulador es eficaz o no.

Éste es el punto de partida: reconocer el cambio y buscar soluciones para adaptarse a él. La aparición en el Derecho Tributario del concepto de establecimiento permanente permitió a los Estados dotarse de una figura jurídica capaz de regular una realidad social que presentaba una determinada arquitectura. No obstante, el modelo económico ha cambiado y también lo ha hecho su arquitectura. Lo primero que cabe preguntarse es si sigue siendo válido el fundamento que posibilitó el nacimiento del concepto de establecimiento permanente. Entendemos que sigue siendo válida y actual la tesis de

¹⁵⁸ LESSIG, L. *El código y otras leyes del ciberespacio*. Grupo Santillana Ediciones, S.A., Madrid, 2001, pág. 173.

¹⁵⁹ Siguiendo a Kelsen, «decir que un orden jurídico es "eficaz" significa simplemente que la conducta de la gente se ajusta a dicho orden». Kelsen, H. *Teoría general [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 28.

base que originó el concepto y que se concreta en el reparto de la potestad financiera entre el Estado de la fuente y el de la residencia con el fin de mantener el equilibrio entre los intereses de los Estados implicados. Validada la vigencia del principio, ¿son válidas las normas que regulan el concepto y que permiten dar cobertura al cumplimiento del principio? O lo que es lo mismo, ¿la arquitectura del ciberespacio altera el mantenimiento del principio según las normas actuales?

Atendiendo a las nuevas formas de comercio, a la arquitectura que el *hardware* y *software* proporciona a las actividades de comercio electrónico, se altera el *statu quo* creado por el concepto de establecimiento permanente, dificultando el reparto de la potestad financiera entre los Estados. Si las personas y entidades no residentes pueden realizar operaciones sin necesidad de mantener una presencia física en un determinado Estado de manera que pueden participar en la vida económica de ese Estado, se mantiene inalterable el principio que dio origen al concepto, pero se ve alterado el nexo que permite dar cobertura al principio con motivo de la utilización de las TICs.

¿Es entonces eficaz la norma jurídica que pretende dar cobertura al indicado principio? Si se acepta que la norma que regula el concepto necesariamente requiere que aquél debe configurarse con elementos tangibles, esta situación no impediría que el servidor pudiera ser considerado como un establecimiento permanente, pero impide que una página web pueda tener cobijo dentro de esa categoría. Esta interpretación supone no tener en cuenta la actividad económica desarrollada a través de la página web y cuyo destino y objetivo es participar en la vida económica del país de la fuente. La norma, por consiguiente, no conserva, en relación con las actividades desarrolladas a través de una página web, su significado original.

Para entender mejor esta reflexión, nos parece muy apropiado utilizar el ejemplo del cual se sirve LESSIG sobre la *traducción* de las normas¹⁶⁰. La más famosa intervención en el primer tercio del siglo XX de los teléfonos por parte del gobierno central de los EE.UU. sin previa petición de órdenes judiciales originó el caso *Olmstead contra los Estados Unidos*, que pasó por el Tribunal Supremo norteamericano durante el año 1928. Con motivo de una investigación de importación, distribución y venta de productos alcohólicos, el gobierno estadounidense «pinchó» los teléfonos siempre en lugares en los que el Estado poseía derecho de acceso a las líneas telefónicas, sin necesidad de traspasar los límites de las propiedades privadas de las personas que fueron objeto de la intervención de las comunicaciones.

Los abogados de los acusados cuestionaron el uso de dichas grabaciones por considerar que el gobierno había violado la Constitución del país, en particular, de su cuarta enmienda que conllevaba que ciertos lugares (personas, casas, papeles y efectos) estaban protegidos por la necesidad de obtener una orden judicial para invadir tales lugares. Según las leyes en vigor por entonces, quedaba meridianamente claro que, si los investigadores estatales hubiesen deseado penetrar en las viviendas del señor *Olmstead* y sus cómplices, habrían necesitado una orden judicial, pero en el caso indicado no se había emitido ninguna orden judicial.

Sin embargo, la argumentación del Estado era que no se había vulnerado la cuarta enmienda dado que la intervención de teléfonos constituía una invasión de la privacidad sin invasión de la propiedad. El Estado era capaz de intervenir los teléfonos de los acusados sin llegar a cometer el

¹⁶⁰ Cfr. LESSIG, L. *El código* [...]. Ob. citada *supra*, págs. 209 y ss.

delito de allanamiento, puesto que la indicada enmienda no alcanzaba a proteger las invasiones que no conllevaran invasión de la propiedad. El Tribunal Supremo dio la razón al Estado.

El fallo fue recibido con cierta sorpresa. Por aquella época, una buena parte de la vida se había trasladado ya a los cables telefónicos. La gente estaba comenzando a comprender el significado de mantener contactos íntimos *on-line*, y contaban con que el sistema telefónico protegiera sus secretos personales. Sin embargo, el juez Louis Brandeis emitió un voto personal que se oponía a las tesis de la sentencia. El argumento del juez Brandeis era que en el momento en que se concibió el texto constitucional, la invasión de la propiedad era la única tecnología disponible para efectuar un registro. Ello constituía una presuposición de los redactores de la enmienda, aunque una presuposición que ya había cambiado. Teniendo en cuenta dicho cambio, afirmaba el juez Brandeis, era responsabilidad del Tribunal leer la enmienda de modo que se conservase su significado, independientemente de que las circunstancias hubiesen variado. Su finalidad había de ser la de *traducir* las protecciones que originalmente garantizaba ésta a un contexto en que la tecnología para invadir la privacidad había cambiado.

El método del juez Brandeis tomaba en cuenta el cambio en la presuposición. Ofrecía una lectura que modificaba el alcance de la enmienda con el fin de mantener el alcance de su protección de la privacidad.

El ejemplo expuesto nos sirve para mostrar que la interpretación que hace la OCDE del artículo 5 del MCDI sigue tomando como referencia el contexto socio-económico en el que se fundamentó la redacción del indicado artículo, sin tener en cuenta los cambios habidos en la situación fáctica que da origen a la norma. No ha *traducido* al estado tecnológico actual los requisitos que se exigen para la aceptación de un establecimiento permanente, dejando como válidos los principios que originariamente sirvieron para dar origen al indicado concepto y que hoy sólo sirven para aquellas actividades que utilicen medios tradicionales.

No se tiene en cuenta, por consiguiente, ni la realidad socio-económica ni la arquitectura del ciberespacio. Esto debería servir, por sí mismo, de argumento para superar la vinculación del concepto de fijeza en la configuración del establecimiento permanente y la necesidad de *traducir* la norma con el fin de que sirva a los principios que inspiraron el concepto.

Sin obviar las dificultades existentes en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a la página web y al servidor, lo que se propone para superar el enfoque tradicional del término fijeza con su identificación con algo material, es que los comentaristas de la OCDE, promuevan un cambio en el sentido de reorientar el concepto de establecimiento permanente para que también tengan cabida elementos tales como la página web y el servidor. No se trata de modificar el texto del MCDI, sino de aclarar que el concepto de lugar de negocios y, consecuentemente, de establecimiento permanente, acoge también a otros elementos. En definitiva, *traducir* el indicado modelo a la realidad vigente del nuevo siglo y, de esta manera, adecuar un concepto tan crucial dentro del sistema de la fiscalidad internacional para que pueda seguir manteniendo su vigencia.

Aun cuando, según hemos indicado, existe una abundante doctrina que insiste en excluir especialmente a la página web del concepto de establecimiento permanente, entendemos que esta postura está muy influida por la línea seguida en los Comentarios al MCDI, en la dirección de

mantener un criterio que podríamos calificar de clásico y continuista en la concepción de la figura en cuestión. Aceptando esa línea clásica y continuista, sin embargo, lo que aquí pretendemos llamar la atención es que tal doctrina no ofrece una respuesta acertada a las situaciones de hecho planteadas por el comercio electrónico.

No todas las opiniones siguen la dirección apuntada y plantean ciertos interrogantes o alumbran otras posibles alternativas.

En este orden de cosas, se reconoce la existencia de la vinculación económica con el Estado de la fuente por el hecho de que una empresa opere en el territorio de un Estado mediante una página web vendiendo sus productos y obteniendo beneficios, situación suficiente para que se revise el concepto de establecimiento permanente y que, además, puede resolver muchos de los problemas como el de deslocalización de las rentas empresariales a favor de los países exportadores de bienes y servicios ¹⁶¹. Este escenario, además, deja obsoletos los esquemas tributarios de atribución de la capacidad económica basados en la localización física de factores de producción (personas, máquinas y capital) ¹⁶².

Siguiendo con esta línea de reflexión, en el sentido de entender que, a través de estos nuevos elementos (web y servidor), se realiza una actividad económica de igualdad sustancial a las del comercio tradicional que sólo se diferencia por la adopción de distintos modelos de producción¹⁶³, también se apunta que las funciones de una página web no se centran sólo en la oferta de los productos, sino también en la provisión al consumidor del artículo demandado incorporándolo a su ordenador como un fichero más, previa satisfacción del precio a través de un pago efectuado electrónicamente¹⁶⁴, cabiendo, por consiguiente, la posibilidad de clasificar la mayor parte de las transacciones de comercio electrónico conforme a principios idénticos a los aplicados a las transacciones convencionales aunque el pedido se efectúe por Internet o el producto se reciba de forma electrónica ¹⁶⁵, y si tomamos a la red de Internet como un espacio a efectos de ubicación, la página web se hallará de manera fija y permanente en dicho espacio virtual, lo que cabría concluir que la página web, en relación con la red de Internet, sí cumple las condiciones de permanencia y fijeza ¹⁶⁶.

Ahora bien, las anteriores afirmaciones no deben radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar, en un establecimiento permanente, siendo más recomendable el gravamen de las rentas empresariales con criterios territoriales, como la residencia del pagador,

¹⁶¹ Cfr. HURTADO GONZÁLEZ, J.F. *La aplicación* [...]. Ob. citada *supra*, págs. 406-407.

¹⁶² Cfr. FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición sobre la renta de no residentes y las «tiendas virtuales»*. Impuestos, núm. 9, 1 de mayo de 2002. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

¹⁶³ Cfr. ADONNINO, P. «El establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa». De la obra, *Impuestos sobre el comercio internacional*. DEPALMA, Buenos Aires, 2003, pág. 510.

¹⁶⁴ Cfr. FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición*. Ob. citada *supra*.

¹⁶⁵ Cfr. TANZI, V. *La adaptación de los sistemas tributarios*. Ob. citada *supra*, pág. 187.

¹⁶⁶ Cfr. ELVIRA BENITO, D. *El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico*. Impuestos, núm. 23/2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

aunque evitando que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último ¹⁶⁷. Por este motivo, la solución debe venir por adoptar nuevos nexos que interpreten la realidad vigente ¹⁶⁸.

¿Y cuáles son esos nuevos nexos? La respuesta a esa pregunta es la esencia de todo el nudo gordiano, si bien, el razonamiento básico a la cuestión planteada pase por el reconocimiento de la evolución hacia una mayor movilidad de los factores generativos de renta que haga revalorizar el principio de la fuente, puesto que si el desplazamiento de un factor generativo de renta resulta cada vez menos difícil, es evidente que el principio de la residencia es cada vez menos adecuado y aplicable a la realidad económica ¹⁶⁹.

Para hacer efectivo el cumplimiento del precitado principio de base, deberían articularse aquellas medidas que estuvieran relacionadas con el reconocimiento a la opción por la tributación en la fuente de una parte de las rentas generadas en ese otro país. Aceptando que la cooperación entre las Administraciones fiscales de los países no funciona con la eficacia que sería deseable ¹⁷⁰, lo cual nos aclara la imposibilidad práctica de conseguir una armonización de la tributación directa debido a los recelos entre los países y, por otra parte, a la necesidad de los propios Estados a mantener un instrumento propio tan importante para su propia política económica como son los impuestos directos que gravan la renta tanto de las personas físicas como jurídicas ¹⁷¹.

Reconociendo la existencia de una actividad económica realizada a través de una página web y de un servidor, el parámetro que mejor puede atribuir que el Estado de la fuente se irrogue una parte de las rentas obtenidas por tales elementos en su territorio es el establecimiento de un umbral mínimo de operaciones realizadas en dicho Estado, solución ya adoptada en el ámbito de la Unión Europea a los efectos de la tributación en destino de los operadores de servicios electrónicos. El nexo

¹⁶⁷ Esta línea ha sido acertadamente mantenida por FALCÓN Y TELLA, R. *Tributación e Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 8; MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*.

¹⁶⁸ Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR. y CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 183.

¹⁶⁹ Cfr. CORABI, G. *La calificación jurídica de la renta producida por el comercio electrónico*. Diario La Ley, núm. 5561, viernes, 7 de junio de 2002. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

¹⁷⁰ Como expone DEL GIUDICE, «a pesar de la importancia de la cooperación entre las Administraciones y el creciente interés hacia la misma, no se puede afirmar que hasta ahora hayan sido alcanzados resultados muy satisfactorios. [...] Ello se debe a los obstáculos representados por las diferencias entre los ordenamientos jurídicos, a la falta de una adecuada coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias y a la poco clara determinación de las modalidades de los intercambios». DEL GIUDICE, M. «La cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]». Ob. citada *supra*, págs. 240-241.

¹⁷¹ «La alternativa de la celebración de acuerdos internacionales en materia tributaria probablemente no resulte productiva, como lo muestra la experiencia de la Comunidad Europea en las últimas dos décadas. Es difícil que los países abandonen sus objetivos nacionales y celebren acuerdos que pueden percibir como menos beneficiosos que la alternativa de seguir cada uno su propia política. Además, los países con diferentes agendas políticas encontrarán dificultades para ponerse de acuerdo sobre una determinada estructura tributaria». TANZI, V. «¿Se necesita una organización mundial de tributación?». Ob. citada *supra*, pág. 79. «La armonización formal requeriría una estandarización del sistema tributario que iría más allá de los impuestos al consumo, para cubrir los impuestos sobre la renta y el capital. Considero que actualmente esta no es una opción realista, ni a nivel global ni a nivel de ninguno de los grupos regionales existentes. Hasta los países miembros de la Unión Europea no están preparados para ceder una parte sustancial de su soberanía en asuntos tributarios. La armonización iría en contra del principio de soberanía fiscal y para ser efectiva, requeriría la armonización no sólo del impuesto sobre la renta de sociedades, sino de todos los otros impuestos sobre la renta y el capital». OWENS, J. «¿Se necesita la armonización [...]». Ob. citada *supra*, pág. 122.

o vínculo de conexión con el Estado de la fuente estaría comprendido por la manifestación de un número mínimo de ingresos obtenidos en dicho Estado, lo cual probaría esa vinculación económica entre el operador electrónico y el Estado de la fuente.

En cuanto al servidor, este elemento sería considerado como establecimiento permanente en tanto se hallare ubicado de manera permanente en el Estado de la fuente haciéndole tributar por las operaciones realizadas en dicho territorio a través del indicado elemento, imputando aquellos ingresos que se deriven como consecuencia de la utilización del servidor ubicado en un determinado territorio ¹⁷².

Al optar por un método que mantiene el reconocimiento de la potestad financiera al Estado de la fuente en función de un determinado volumen de operaciones, con ello se está haciendo referencia a que a través de la página web y del servidor se realicen operaciones que den como resultado la efectiva realización de una actividad económica en ese país, descartando aquellas actividades que pudieran encajar dentro de la categoría de preparatorias y auxiliares, como podría ser el caso de las páginas web meramente informativas sin que a través de ellas se pudiera llevar a cabo un pedido o la prestación de un servicio. De este modo, se intenta respetar y encajar las propuestas dentro de la estructura vigente del MCDI. A estos efectos, podría optarse por adaptar dentro del indicado modelo el concepto de establecimiento permanente o incluso establecer una categoría independiente de establecimiento permanente «electrónico», pero respetando siempre la estructura y presupuestos establecidos para el establecimiento permanente convencional, con el fin de no establecer ningún tipo de discriminación, positiva o negativa, entre ambos tipos de establecimientos y, así, dar cumplimiento al principio de neutralidad preconizado por la OCDE.

No se nos escapa la complejidad del método. Uno de los más importantes es el propio control en el Estado de la fuente de las operaciones electrónicas ¹⁷³, sin dejar de indicar el no menos desdeñable problema que supone para el operador electrónico (y para la propia Administración) la identificación del lugar de residencia del adquirente de los bienes y servicios ¹⁷⁴.

No obstante los problemas prácticos en la utilización de un criterio cuantitativo, nos parece una opción adecuada que deberá ir acompañada de medidas que permitan su cumplimiento. Es inevitable que cualquier alternativa que se proponga sea objeto de críticas y dudas, pues estamos ante unos hechos muy complejos de regular y cualquier medida que se plantee tendrá los mismos inconvenientes de control y verificación de las operaciones electrónicas. Sin embargo, al optar por la opción de requerir un umbral mínimo de operaciones realizadas en el territorio de la fuente, con tal opción se

¹⁷² «Una vez se ha calificado a una instalación o un servidor como un establecimiento permanente, es necesario atribuirle un resultado que se traducirá en una base imponible. Para ello, tanto desde una perspectiva interna como internacional es utilizado el principio de competencia según el cual se ha de imputar aquel resultado que produciría el establecimiento permanente de ser una empresa independiente del no residente». FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición*. Ob. citada *supra*. «Es necesario también que se identifiquen de forma clara qué rentas cabe atribuir a ese establecimiento permanente a efectos de determinar la base de imposición sobre la que cabe ejercer una potestad tributaria». HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 170.

¹⁷³ Como apunta GONZÁLEZ CARCEDO, «la administración no tendría muchos medios para forzar la recaudación de una deuda tributaria ante sujetos pasivos sin ninguna presencia física en esa jurisdicción». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional*. Ob. citada *supra*, pág. 13.

¹⁷⁴ «[...] delimitar las ventas de un sitio "web" por territorios, lo que conlleva la dificultad de averiguar desde qué terminal se ha producido la adquisición del bien o producto digital». GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 24.

busca evitar a las pequeñas empresas costes de cumplimiento que se derivarían en una mayor presión fiscal indirecta. De esta manera, con el establecimiento del límite cuantitativo se evitaría que muchas empresas que operan a través de Internet y que realizan un volumen pequeño de operaciones en un determinado país, o incluso, sólo lleguen a realizarlas de manera ocasional, tuvieran que hacer frente a obligaciones de registro, presentación de declaraciones, etc., en el país de la fuente.

La adopción de este tipo de medidas, junto con otras que pudieran implantarse, deberían estar enfocadas a favorecer el cumplimiento de las mismas por parte de los contribuyentes, rechazándose aquellas medidas que, aprovechando la regulación del comercio electrónico, sirvieran a los Estados para incrementar la carga fiscal –directa o indirecta– de los contribuyentes. Es cierto, por un lado que los contribuyentes gracias a las nuevas TICs disponen de más medios para conseguir el anonimato y evitar el pago de los impuestos, pero no es menos cierto que también la Administración tiene a su alcance esos mismos medios y tiene, asimismo, la obligación de adaptarse a los nuevos tiempos para proveerse de la tecnología precisa para actuar en dos direcciones: por un lado, facilitar al contribuyente no residente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permitiéndole su registro electrónico, liquidación de los impuestos que se devenguen con motivo de sus actividades, obtención de certificados digitales acreditativos del pago de los mismos, verificación de determinados datos fiscales de aquellos contribuyentes con los que un no residente mantiene o va a mantener relaciones comerciales (v. gr., comprobación de la residencia fiscal, dirección, si es un empresario o profesional, etc.), presentación de consultas a través de Internet, etc. En definitiva, facilitar la actuación y relación *on-line* del contribuyente no residente con la Administración del territorio de la fuente. Por otro, aprovechar los medios tecnológicos en la lucha contra el fraude fiscal.

Asimismo, las medidas adoptadas deberían estar precedidas por un amplio consenso de la comunidad fiscal internacional, y, por supuesto, no contravengan los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y seguridad, justicia y flexibilidad ya indicados por la OCDE para la tributación del comercio electrónico. También, específicamente para el ámbito de la Unión Europea, deberán respetar los principios establecidos en el Tratado CE y después precisados en su contenido por la jurisprudencia del TJCE, especialmente en relación con el principio de libertad de establecimiento, que implica, entre otras cosas, que las empresas tengan el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia y aunque el ejercicio del poder tributario en materia fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario ¹⁷⁵.

La dimensión planetaria del comercio electrónico expone la dificultad de aplicar medidas legislativas de carácter unilateral. De ahí que sea preciso establecer como objetivo la consecución de un consenso que, de no ser posible a nivel mundial, sí pueda lograrse en espacios económicos que comprendan una pluralidad de países, como puede ser el caso de la Unión Europea ¹⁷⁶. Desde la

¹⁷⁵ Asunto C-246/96, STJCE de 16 de julio de 1998, ICI (RJ 1998, I-4695); Asunto C-307/97, STJCE de 21 de septiembre de 1999, Compagnie de Saint-Gobain (RJ 1999, pág. I-06161); Asunto C-141/99, STJCE de 14 de diciembre de 2000, AMID (RJ 2000, pág. 0000), entre otras.

¹⁷⁶ «El comercio electrónico es un proceso verdaderamente planetario y ninguna jurisdicción fiscal, de forma aislada, estaría en condiciones de solucionar todos los problemas del planeta. La gestión y administración eficaz de los impuestos dependerán en gran parte, entre otras cosas, de que se llegue a un consenso internacional sobre las medidas que deben adoptarse para evitar la doble imposición o exenciones de impuestos no deliberadas y, al mismo tiempo, de que se ofrezca a las empresas una seguridad y certeza suficientes en cuanto a sus obligaciones». COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Dictamen*

creación de la Comunidad Europea, se han venido presentando una serie de informes para aproximar las legislaciones de los Estados miembros para el logro de los objetivos políticos y económicos y, de esta manera, conseguir una mayor homogenización e integración de los sistemas fiscales. Los informes Tinbergen (1953), Neumark (1962), Segré (1966), Van den Tempel (1969), Werner (1970), Burke (1980), son ejemplos de este tipo de iniciativas y que en algunos casos han servido de base de trabajo para la adopción de determinadas medidas sobre la fiscalidad directa que han emanado desde las instancias comunitarias ¹⁷⁷.

No obstante, como ya se ha apuntado, la armonización fiscal, como límite de las competencias tributarias nacionales, es de difícil consecución en la práctica, debido especialmente a los recelos entre los propios Estados a hacer una cesión de su soberanía fiscal a otros entes supraestatales, si bien no debe rechazarse esta opción de acercamiento de las legislaciones, mas al contrario, fomentarse, para evitar la fragmentación de la legislación que debe ser aplicada sobre unas actividades de carácter planetario. No se trataría, en primera instancia, de conseguir que las empresas fijaran una base imponible a nivel mundial para después repartir dicha base en función de los territorios que han contribuido a generarla, sino de alcanzar acuerdos sobre materias específicas (como el caso de la adaptación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico) cuyo ámbito de negociación y aplicación comprendería determinados espacios económicos (v. gr., Unión Europea), y después, en una segunda fase, serían esos espacios económicos, previamente investidos de un poder derivado desde los propios Estados miembros, los que buscarían ampliar las normas aprobadas a otros espacios económicos. Sin duda, la OCDE puede, a estos efectos, tener un protagonismo muy singular, siendo el MCDI uno de los instrumentos que mejor pueden servir para conseguir los propósitos indicados.

A modo de cierre, tal vez la reflexión que más y mejor se ajuste a la realidad vigente sea la de que no será fácil sacar adelante las propuestas que se promuevan para conseguir la adaptación del concepto de establecimiento permanente a la realidad socio-económica del presente siglo, pues el escenario sobre el que se van a discutir todas las propuestas es un escenario que presenta serios y complejos obstáculos. La competencia fiscal entre las Administraciones, los recelos entre países para evitar la pérdida de parte de su soberanía, la acuciante presión de los mercados de capitales en la búsqueda del mejor ratio financiero-fiscal, la movilidad de las rentas del capital y demás factores de producción, son ejemplos de las circunstancias que siembran de obstáculos el camino que conduce a la búsqueda de nuevas fórmulas que adapten y permitan la vigencia del concepto de establecimiento permanente a los nuevos tiempos.

En definitiva, un campo abierto al debate en esta centuria recién estrenada.

sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) y sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. DOCE C-116/59, de 20 de abril de 2001.

¹⁷⁷ Entre otras, Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros; Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid

Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid

Extracto:

EN el presente estudio el autor analiza, desde el punto de vista legal, los tipos diferenciados y el sistema especial de pago en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, desde la perspectiva de la regulación que se contiene en las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Madrid, aprobadas para el ejercicio 2006. Igualmente, junto con el análisis legal, realiza un examen desde la perspectiva práctica incluyendo una serie de datos prácticos que permitirán una mejor comprensión, seguida de la consecuente liquidación práctica.

Sumario:

1. Introducción.
2. Tipos diferenciados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
3. Acogimiento al Sistema Especial de Pago en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1. INTRODUCCIÓN

En las líneas siguientes vamos a analizar, desde el punto de vista legal, los tipos diferenciados y el sistema especial de pago en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), desde la perspectiva, en particular, de la regulación que se contiene en las Ordenanzas Fiscales aprobadas por el Ayuntamiento de Madrid para el ejercicio 2006. Asimismo, junto con el análisis legal, realizaremos un examen desde la perspectiva práctica a través de la liquidación con los datos que más abajo se proponen.

Los textos legales que se van a examinar y utilizar son el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL) y la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, OFIBI), para el ejercicio 2006, aprobada por el Ayuntamiento de Madrid ¹.

Para el análisis fiscal nos hemos permitido incluir una serie de datos prácticos, que nos permitirán una mejor comprensión, seguida de la consecuente liquidación. Así, imaginemos que el ciudadano «X» es propietario de un local comercial en una céntrica calle de Madrid. El inmueble tiene como uso el hostelero y así se hace constar en el recibo del IBI. El inmueble tiene una superficie de 650 metros cuadrados y su valor catastral asciende a 900.000 euros.

El mismo contribuyente «X» se ha acogido al sistema especial de pago del IBI para el ejercicio 2006 en lo que se refiere al local, habiendo pagado en el ejercicio 2005, por el IBI de dicho local, 6.800 euros.

Trataremos en los apartados que siguen informar y valorar jurídicamente sobre los hechos y normas expuestos, aparte de proceder a la liquidación correspondiente sobre el IBI, tomando en consideración los datos aportados y la OFIBI para 2006 del Ayuntamiento de Madrid.

2. TIPOS DIFERENCIADOS EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Para el Ayuntamiento de Madrid, de acuerdo con el artículo 8.2 y 3 de la OFIBI para 2006, se establece que *«el tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de naturaleza urbana queda*

¹ Las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Madrid pueden consultarse en www.munimadrid.es

fijado en el 0,532 por 100, el de los bienes de naturaleza rústica en el 0,6 por 100 y el de los bienes inmuebles de características especiales en el 1,3 por 100.

3. No obstante, será de aplicación el tipo de gravamen del 0,816 por 100 a todos los bienes urbanos, excluidos los de uso residencial, que superen, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones, el valor catastral que para cada uno de los usos se recoja (...).».

La aplicación del tipo impositivo del 0,816 por 100 a aquellos inmuebles destinados a usos distintos al residencial en el IBI encuentra su anclaje legal tanto en la LHL, como en la OFIBI del Ayuntamiento de Madrid. En efecto, el artículo 8.3 de la OFIBI para 2006 introduce, en el ejercicio de la facultad que recoge el artículo 72.4 LHL², un tipo impositivo diferenciado del 0,816 por 100, aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana, excluidos los de uso residencial, que superen el valor catastral que para cada uno de tales usos se establece en la propia ordenanza, como después veremos; valor catastral que, a su vez, marca el umbral necesario para evitar que dicho tipo diferenciado afecte a más del 10 por 100 del total de los bienes de cada uso, límite que viene impuesto por el mencionado precepto del texto refundido.

Por tanto, la LHL, cuando introduce esta posibilidad, se limita a establecer dos únicas limitaciones que, en todo caso, habrán de respetarse por las Corporaciones Locales en el desarrollo que, a través de sus ordenanzas fiscales, lleven a cabo:

- El primero de dichos límites se refiere a las *clases de bienes inmuebles* a los que puede afectar, o más bien a los usos a los que deben estar destinados tales bienes para que les sea de aplicación el tipo de gravamen diferenciado. En este caso, la norma, por un lado, excluye, expresamente, los usos residenciales y, por otro lado, se remite a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones.

Siguiendo, por lo tanto, dicha regulación legal, por el Ayuntamiento de Madrid se contempla una regulación que excluye, del mismo modo que la ley, a los bienes inmuebles de uso residencial; deja fuera también, por considerar que deben ser objeto de un trato más favorable, voluntariamente, los usos de sanidad y beneficencia, cultural y religioso y espectáculos; y establece, finalmente, los restantes usos, en función de los que recoge el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio³, por el que

² Señala el artículo 72.4 de la LHL: «Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados».

³ El Real Decreto 1020/1993 aprueba las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

se establecen normas para la valoración de las construcciones, teniendo en cuenta las especialidades previstas en la disposición transitoria decimoquinta de la LHL.

Así pues, hay una diferencia de trato fiscal, ya que, en primer lugar, afecta sólo a los bienes inmuebles de naturaleza urbana, por lo que se discriminan en relación a los bienes inmuebles rústicos, y a los bienes inmuebles de características especiales; y, en segundo lugar, se diferencia el trato fiscal entre los propios urbanos, puesto que sólo se aplican los tipos diferenciados a los «no residenciales»; y dentro de los no residenciales, sólo a algunos usos.

- Por su parte, el segundo de los límites que el texto refundido presenta tiene por objeto que el tipo de gravamen diferenciado afecte, exclusivamente, a aquéllos de *mayor valor catastral dentro de cada uso*, al establecer que no podrá aplicarse a más del 10 por 100 del total de bienes inmuebles para cada uso, *«a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados»*.

Pues bien, la regulación del artículo 8.3 de la OFIBI para 2006 parece satisfacer la legalidad, al recoger, por un lado, un umbral de valor para cada uno de los usos y al añadir, como lo hace la propia LHL, que *«en todo caso, el tipo de gravamen del 0,816 por 100 a que se refiere este apartado sólo podrá aplicarse, como máximo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles del término municipal que, para cada uso, tengan mayor valor catastral»*.

La determinación del umbral de valor catastral para cada uso se ha efectuado conforme a datos que no se corresponden con los del ejercicio correspondiente al del devengo, a partir del cual resultará de aplicación la modificación que se cuestiona, esto es, el ejercicio 2006. Sin embargo, no es menos cierto que, no escapa al conocimiento de nadie, y mucho menos al de legislador, que la gestión del IBI se lleva a cabo *«a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro»*, que dicho padrón, que se formará anualmente para cada término municipal, *«será remitido a las entidades gestoras del impuestos antes del 1 de marzo de cada año»*, y que *«los datos contenidos en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General de Catastro deberán figurar en las listas cobratorias (que comúnmente conocemos como matrícula del impuesto), documentos de ingreso y justificantes de pago del IBI»* (art. 77.5 TRLHL).

Es decir, el legislador, cuando introdujo esta facultad, debió ser consciente de la imposibilidad que supondría el determinar los umbrales de valor catastral por referencia al ejercicio al que se refiere el devengo, pero, aun así, exigió a cada Ayuntamiento, como no podía ser de otro modo, que fijara tales umbrales.

Conforme lo establecido en los artículos 65, 75 y 77 TRLHL el límite máximo de inmuebles a los que puede resultar de aplicación el tipo incrementado, esto es, el 10 por 100 de los bienes inmuebles urbanos que, para cada uso, tengan mayor valor catastral, sólo será determinable cuando,

«a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro», se disponga de los datos inexcusables para la procedente gestión tributaria de los hechos imponible devengados a 1 de enero de cada año y, por ende, respecto de la cuestión que nos ocupa, el número total de bienes inmuebles urbanos no residenciales que por cada uso y período resulta imprescindible para matemáticamente hallar el 10 por 100 de cada uno de ellos. Lo que, a nuestro juicio, hace el legislador, exigiendo que se señale el correspondiente umbral para todos o cada uno de los usos, es dotar al sistema de una doble exigencia que aporta mayor seguridad jurídica y complejidad en la gestión tributaria:

- El valor catastral expresado en la ordenanza a partir del cual se aplicará el tipo incrementado. Sin duda constituye un elemento de seguridad jurídica al ser un límite, aunque sea incrementando la burocracia y la complejidad del IBI.
- Los inmuebles que se encuentren por encima de dicho umbral del valor catastral y superen el 10 por 100 del total de inmuebles respecto del uso de que se trate, en tanto que sólo resultarán gravadas por el tipo incrementado el 10 por 100 de los inmuebles de cada uso, aunque sea mayor el porcentaje por uso y número de inmuebles que sobrepasen el citado porcentaje.

Ahora bien, el Ayuntamiento sí puede asegurarse que, con los datos resultantes de la explotación informática al efecto, los umbrales fijados no vayan a suponer dejar fuera de gravamen por superar el límite del 10 por 100 de los inmuebles por uso. No obstante, de producirse este caso, es decir, que el umbral se quede por debajo del 10 por 100, lo que ocurrirá entonces, después de realizar las comprobaciones oportunas cada año, y antes de poner los recibos al cobro por parte del Ayuntamiento correspondiente, los inmuebles que superan dicho umbral y superen, a su vez, el 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor catastral por cada uso, les será de aplicación el tipo incrementado.

Es verdad que la referencia introducida en la ordenanza al límite del 10 por 100, nada añadiría a lo que dice la ley, si no se contemplara umbral alguno de valor. Sin embargo, desde el momento en que dicho umbral queda fijado para cada uso, la incorporación de tal referencia al límite del 10 por 100 es suficiente para entender, y así debe hacerse, que, no obstante, la existencia de tales umbrales cuando los bienes inmuebles afectados por la aplicación del nuevo tipo impositivo excedan del 10 por 100 del total de cada uso, quedarán excluidos de dicha aplicación.

En cualquier caso, debe señalarse que ha sido a través de los actos de aplicación de la Ordenanza Fiscal que se comenta cuando la Administración tributaria municipal concreta y lleva a la práctica la regulación contemplada en la misma. Así, realizadas las explotaciones informáticas oportunas se determinan, en el momento del cierre de la matrícula del IBI 2006, el número total de bienes inmuebles no residenciales, por cada uso, y se halla el 10 por 100 de cada uno de ellos. Por eso, también se fija el valor catastral a partir del cual se aplicará el tipo incrementado del 0,816 por 100. Fruto de estas operaciones ha resultado el cuadro contemplado en la OFIBI para 2006, en su artículo 8.3:

«No obstante, será de aplicación el tipo de gravamen del 0,816 por 100 a todos los bienes urbanos, excluidos los de uso residencial, que superen, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones, el valor catastral que para cada uno de los usos se recoge en el siguiente cuadro:

Usos	Valor catastral a partir del cual se aplicará el tipo de gravamen del 0,816%
Comercial	174.000 euros
Ocio y hostelería	890.000 euros
Industrial	540.000 euros
Deportivo	5.600.000 euros
Oficinas	1.200.000 euros
Edificio singular	21.000.000 euros
Almacén-estacionamiento	540.000 euros

En todo caso, el tipo de gravamen del 0,816 por 100 a que se refiere este apartado sólo podrá aplicarse, como máximo, al 10 por 100 de los bienes inmuebles del término municipal que, para cada uso, tengan mayor valor catastral.

Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.»

La precisión legal de que los tipos diferenciados por usos hayan de emplearse para la valoración de las construcciones permite deducir su inaplicabilidad para el suelo vacante ⁴. No obstante, cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos, se hace preciso identificar la edificación o dependencia principal, que nos llevará a la identificación del uso que se le atribuirá, mucho más fácil cuando el inmueble tenga la consideración de un único local.

Como se puede fácilmente deducir, la Administración Tributaria será conocedora con anterioridad, a través de las explotaciones informáticas oportunas, de los valores catastrales por uso diferenciado, a partir de los cuales es de aplicación el tipo de gravamen incrementado del 0,816 por 100 y, además, por las mismas razones, no se superará el umbral del 10 por 100 de los bienes inmuebles afectados por categoría.

⁴ Cfr. F. POVEDA BLANCO, *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 238. Consúltense los distintos ejemplos que el citado profesor aporta a los efectos de aplicar el principio de prevalencia de uso.

Este instrumento consistente en diferenciar los tipos de gravamen en el IBI dependiendo del uso que se esté dando al inmueble urbano no residencial redunda en la autonomía municipal. Su explicación parece radicar más en cuestiones de política tributaria local, diferenciado el trato fiscal a estos inmuebles, se pueden alcanzar otros objetivos de carácter económico o social. Este objetivo puede justificar que se grave de mayor manera a un centro comercial que a un hospital o a una biblioteca.

Ahora bien, como señala POVEDA BLANCO, la diferenciación de tipos por usos y valores ha aumentado de forma notable la complejidad del IBI, que pivota, además, en la tipificación de usos catastrales de los inmuebles, pensados no para esto, sino para la valoración, aparte de la incrementada dificultad en la gestión tributaria al calcular el umbral del 10 por 100 de los inmuebles por uso ⁵.

La existencia de esta norma de todas formas podría haber dado lugar, lástima que no se haya hecho, a una discriminación de tipos a la baja, según el uso que se dé al inmueble en cuestión, lo que daría una mayor dimensión de la capacidad y autonomía tributaria de las Haciendas Locales.

Así pues, retomando los datos apuntados con anterioridad:

Base imponible (valor catastral del ejercicio)	900.000
(=) Base liquidable	900.000
(×) Tipo de gravamen	0,816%
(=) Cuota íntegra	7.344 euros

3. ACOGIMIENTO AL SISTEMA ESPECIAL DE PAGO EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El artículo 9.1 de la LHL introdujo una bonificación por pronto pago o sistema especial de pago, consistente en el pago fraccionado del IBI, adelantando el primer plazo del mismo al 30 de junio, lo que produce una bonificación de hasta el 5 por 100 ⁶.

El Ayuntamiento de Madrid desde el año 2004 tiene previsto este sistema de pago. Otras corporaciones también lo prevén en sus ordenanzas fiscales, valgan como ejemplo, Barcelona, Sevilla o Valencia, y Coslada, Móstoles o Pozuelo. Es verdad que el ámbito en el que se aplica esta bonificación varía enormemente, y pasa por todos los tributos, a sólo uno de ellos, como es el caso del Ayuntamiento de Madrid, sólo previsto para el IBI ⁷.

⁵ *Ult. op. cit.* pág. 242.

⁶ Señala el artículo 9 de la LHL que las ordenanzas fiscales puedan establecer *una bonificación de hasta el 5 por 100 de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.*

⁷ Véase el exhaustivo trabajo sobre el particular de M. RUIZ GARIJO, «La bonificación por pronto pago establecida en el ámbito de los tributos locales. Cuestiones conflictivas», *Tributos Locales*, núm. 57/2005, págs. 57-64.

El artículo 9 de la LHL establece que se puede aplicar esta bonificación en relación con cualquiera de las actuaciones del contribuyente consistentes en que:

- Domicilie sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera.
- Anticipe pagos; o,
- Realice actuaciones que impliquen colaboración con la recaudación de ingresos.

Lo que se persigue con esta norma es aumentar la colaboración de los contribuyentes en la recaudación, incrementar el cumplimiento de los impuestos periódicos al domiciliarse los recibos, y, por tanto, reducir las incidencias cobratorias en los impuestos periódicos y de cobro por matrícula.

En efecto, como señala RUIZ GARIJO, la introducción de incentivos o bonificaciones para fomentar este tipo de colaboración es, a todas luces, un objetivo bondadoso e incluso podría pensarse en extenderlo a todo tipo de tributos. Y ello por diversos motivos. En primer lugar, porque en la actualidad el cumplimiento de los deberes fiscales todavía es mejorable. De este modo, una bonificación de este tipo concierne a los ciudadanos sobre el interés público de los tributos.

En segundo término, y relacionado con lo anterior, porque es necesario fomentar la colaboración social y consolidar la imagen de la Administración Tributaria, transmitiendo el mensaje de que la recaudación de los tributos es tarea de todos ⁸.

La principal cuestión que debemos plantearnos es si se puede afirmar que colabora aquel sujeto pasivo que domicilia o anticipa el pago de un tributo. En principio, deberíamos decir que sí, porque a quien domicilia, se le pasa al cobro a finales de junio, en el caso del Ayuntamiento de Madrid, el 65 por 100 de la cuota del IBI devengada, cuando no tiene obligación alguna de anticipar parte del pago del IBI, pudiendo aguardar al 30 de noviembre para hacer efectivo el pago del impuesto. Por tanto, aparte de cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, es merecedor de un incentivo quien colabora con la Administración, facilitando el cumplimiento y adelantando el momento del ingreso, aunque sólo sea porque «el dinero vale dinero».

El Ayuntamiento de Madrid, en la OFIBI, ha establecido el Sistema Especial de Pago en el IBI. El artículo 13 de dicha Ordenanza Fiscal señala que *«al amparo de lo dispuesto en el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se establece una bonificación del 5 por 100 de la cuota del impuesto, a favor de aquellos sujetos pasivos que se acojan al Sistema Especial de Pago regulado en el artículo 19, la cual será aplicada en los términos y condiciones previstos en el mismo, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes.*

En ningún caso el importe de la bonificación establecida en el párrafo anterior puede superar los 60 euros».

⁸ Cfr. M. RUIZ GARIJO, «La bonificación por pronto pago...», ob. cit., pág. 59.

Esta bonificación es de carácter rogado y debe solicitarse antes de finalizar el año para que sea operativa y aplicable en el siguiente. Es decir, se aplica en el período impositivo siguiente al de su petición, como lo determina el artículo 14 de la OFIBI del Ayuntamiento de Madrid para 2006. Asimismo, no está de más señalar que las bonificaciones reguladas en la OFIBI en el Ayuntamiento de Madrid para 2006 son compatibles entre sí, cuando así lo permita la naturaleza de la bonificación y del bien correspondiente, y se aplican, por el orden en el que las mismas aparecen relacionadas en los artículos de dicha Ordenanza Fiscal, lo que en ocasiones, puede producir devoluciones del IBI.

El artículo 19 de la Ordenanza Fiscal reguladora de dicho impuesto reconoce que dicho sistema se contempla con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria. La bonificación consiste en un 5 por 100 de la cuota del impuesto. Son tres los requisitos que se precisan para acogerse al sistema:

- Primero, que se domicilie el pago del impuesto en una entidad bancaria o Caja de Ahorro.
- Segundo, que se formule la oportuna solicitud en el impreso que al efecto se ha diseñado ⁹.
- Tercero, debe existir coincidencia entre el titular del recibo/liquidación del ejercicio en que se realice la solicitud y los ejercicios siguientes.

Curiosamente, la solicitud debidamente cumplimentada se entiende automáticamente concedida desde el mismo día de su presentación y surte efectos a partir del período impositivo siguiente. La validez es, además, indefinida, en tanto no exista manifestación en contrario por parte del sujeto pasivo, lógicamente, y en tanto no se dejen de hacer los pagos.

Una vez presentada dicha solicitud, el pago del importe total anual del IBI se hace en dos plazos. El primero, el 30 de junio, o el inmediato hábil siguiente, se cobrará el 65 por 100 de la cuota líquida del IBI del ejercicio inmediatamente anterior, mediante la oportuna domiciliación bancaria. Este pago tendrá carácter de pago a cuenta. Si, por causas imputables al interesado, no se hiciera efectivo este pago, la bonificación no se aplicará. En todo caso, el importe total del Impuesto podrá abonarse sin recargo en el plazo ordinario de pago (del 1 de octubre al 30 de noviembre). Se trata del mismo régimen existente para los aplazamientos y fraccionamientos en el artículo 54 del Reglamento General de Recaudación.

El segundo plazo es el 30 de noviembre o inmediato hábil posterior. En este día se cobra la diferencia entre la cuantía del recibo correspondiente al ejercicio y la cantidad abonada en el primer plazo, deduciendo, a su vez, el importe de la bonificación. En este caso, si, por causas imputables al interesado, no se hiciera efectivo este segundo pago (habiéndose pagado el primer plazo), no sólo se perderá derecho a la bonificación sino que se iniciará el período ejecutivo por la cantidad pendiente.

⁹ El impreso puede conseguirse en la siguiente dirección: <http://www.munimadrid.es/gestiones/impresos/ibiesp.html>

Dada la consideración de pago a cuenta de la cantidad abonada en el primer plazo del sistema especial de pago, la Administración Tributaria de Madrid podrá devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, mediante transferencia bancaria a la misma cuenta en la que se efectuó el cargo en el plazo de seis meses desde la finalización del período voluntario. Es una lástima que se tenga que recurrir al mecanismo devolutivo ¹⁰, cuando la Administración puede conocer de antemano la cuantía a pagar por el IBI, por lo que de acuerdo al principio de capacidad económica, y teniendo los medios para conocer la situación del contribuyente, se convierte en un innecesario aumento de las cargas al contribuyente.

En estos supuestos, la Administración Tributaria debe mostrarse especialmente cautelosa, ya que, en ocasiones, son las entidades financieras las que por error pueden devolverle alguno de los pagos fraccionados y dar lugar a la eliminación de la bonificación por sistema especial de pago. En este caso hay que tener en cuenta que el contribuyente pudiera pedir responsabilidades a dicha entidad financiera, por si no hubiera actuado con el suficiente celo.

En otras circunstancias, en las que el error se puede haber detectado en sede administrativa, la sensibilidad de la Oficina Municipal de Recaudación –en este caso, del Ayuntamiento de Madrid– debe ser tal que pueda permitir la retrocesión a voluntaria y aplicación de la bonificación, cuando concurren las condiciones que permitan identificar un error de hecho en instancia administrativa. De esta manera, operando de esta forma, se consigue una mayor confianza mutua entre la Administración y el contribuyente, aparte de constituir un paso más en un nuevo modelo de relaciones fisco/contribuyente.

Con lo visto hasta el momento, desde el punto de vista del principio de reserva de ley, parece suficiente con que la LHL establezca la bonificación y contemple, al menos, sus elementos básicos: el presupuesto de hecho y su cuantía. A partir de la regulación legal de los elementos básicos de la bonificación, las Ordenanzas Fiscales –como la madrileña del IBI– concreta otro tipo de cuestiones menos esenciales. La Ordenanza, pues, cumple el papel de un Reglamento, con una función necesaria e importante en cuanto que sirve, sin duda alguna, para desarrollar la capacidad de autonomía municipal.

Retomando los datos del caso que se planteaba en la introducción, tendríamos la siguiente operación:

Cuota líquida IBI 2006: 7.344 euros

Primer plazo, 30 de junio, 65 por 100 de la cuota del IBI del ejercicio anterior:

Cuota líquida IBI 2005	6.800
(×) Primer plazo: 65%	
Pago a cuenta, 30 de junio	4.420

¹⁰ El problema devolutivo, entre otros supuestos, se da en todos aquellos en los que concurre la aplicación de la bonificación a las familias numerosas y el sistema especial de pago en el IBI.

Segundo plazo, 30 noviembre, lo restante hasta la totalidad de la deuda:

Cuota líquida IBI 2006	7.344
Bonificación del 5 por 100	367,20

Límite máximo de la bonificación, según artículo 13 de la OFIBI 2006 = 60 euros

Segundo plazo (7.344 – 4.420)	2.924
-------------------------------------	-------

Total a ingresar por segundo plazo, 30 de noviembre: $2.924 - 60 = 2.864$ euros

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

(Comentario a la STS de 20 de enero de 2006, Sala de lo Penal, rec. núm. 1907/2003) *

La Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo (TS) de 20 de enero de 2006, de la que la prensa económica y de información general se ha hecho eco, condena a un asesor fiscal como autor de un delito contra la Hacienda Pública en relación con la falta de tributación de los beneficios obtenidos por una sociedad intermediaria en la compraventa de unas centrales eléctricas.

Esta sentencia ofrece un primer punto de interés, el que se refiere a la responsabilidad penal del asesor fiscal, asunto que ha sido objeto de especial atención por la doctrina, en especial a través del análisis de las posibilidades de que, a la luz de la normativa y de la jurisprudencia sobre la materia, estos profesionales en el ejercicio de su función pudieran ser condenados por un delito fiscal, ya sea como autor o por cualquier otra forma de participación. También aborda otros temas, el más importante de los cuales, la delimitación de la conducta delictiva y el ánimo defraudatorio, será objeto de comentario también en estas líneas. Pero antes de adentrarnos en el examen de estas cuestiones, resumiremos el supuesto de hecho sobre el que versa la sentencia.

1. RESUMEN DEL SUPUESTO DE HECHO

El caso enjuiciado en la sentencia surge como consecuencia de la compraventa de unos activos, unas minicentrales eléctricas, compraventa que no se realiza directamente entre las sociedades eléctricas interesadas, sino con la intermediación de una sociedad distinta, que compra las centrales

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 276 (marzo 2006).

a la que las quería vender e inmediatamente las transmite a otra compañía del sector eléctrico y, de esta manera, obtiene un beneficio importante por diferencia entre el precio de compra y el de venta, beneficio que como consecuencia del entramado montado para llevar a cabo la operación no tributó en el impuesto personal correspondiente (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF– o Impuesto sobre Sociedades –IS–).

La razón por la cual el beneficio obtenido por la intermediaria no tributó es porque se configuró la operación de manera que se aprovechara una de las lagunas o resquicios que a menudo ofrece la normativa fiscal, en este caso que hasta 1992 en el régimen de las sociedades transparentes no se distinguía, a efectos de la imputación de la base, entre socios residentes y no residentes.

La intermediaria era una sociedad transparente participada principalmente por una sociedad no residente. Como la transmisión se proyecta en 1991, el diseño de la operación presuponía que el beneficio obtenido por la intermediaria no tributase en sede de la sociedad transparente y fuera imputado a los socios, que al ser no residentes no iban a tributar tampoco por esa renta imputada.

No obstante, como surgen problemas para cerrar la operación, al no ser autorizada la cesión de la concesión administrativa por el organismo regulador, la Confederación Hidrográfica, y como era conocida ya la reforma del régimen de transparencia fiscal que estaba en puertas de ser introducida por la Ley 18/1991 del IRPF a partir del año 1992, por la cual se establecía la tributación de la sociedad transparente en el IS por las rentas correspondientes a los socios no residentes, ante la eventualidad de que la compraventa no se consiguiese realizar antes de que entrase en vigor esa reforma se llevan a cabo ciertos cambios en los acuerdos entre las partes para hacer figurar que la operación se realiza en 1991. Para ello, acuerdan celebrar un nuevo contrato de compra de las centrales, pero sin incluir las concesiones administrativas cuyo cambio de titularidad no había sido autorizado por la Confederación Hidrográfica, compra que queda condicionada, mediante lo que las partes califican como condición resolutoria, a que a una determinada fecha (el 30 de abril de 1992) se autorice el cambio de titularidad. Por otro lado, la concesión administrativa es transmitida directamente por la vendedora de las centrales a la compañía eléctrica compradora final de las mismas, sin pasar por la intermediaria, consiguiendo así la autorización de la Confederación Hidrográfica al cambio de titularidad. De este modo, la venta de la central pactada en 1991 y sujeta a la «condición resolutoria» de la autorización cobra plena efectividad en 1992.

Así pues, bajo estas circunstancias, la sociedad transparente presenta su declaración del IS del año 1991, incluyendo el beneficio de la venta de las centrales e imputando la renta a los socios, en este caso la no residente, que no presenta declaración por estas rentas imputadas.

Pese a que la sociedad transparente fue objeto de comprobación inspectora, que no puso reparos a la declaración e imputación de los beneficios en 1991, posteriormente se solicitó la anulación de las actas de conformidad que se incoaron y se inició el expediente de delito fiscal que se resuelve en la sentencia.

El objeto del delito fiscal cometido radica, de acuerdo con la argumentación de la sentencia, en el hecho de que la sociedad intermediaria declarase el beneficio obtenido en la compraventa de las

centrales en 1991, en lugar de declararlo en el ejercicio precedente, que era 1992. Como se expresa en el Fundamento cuarto.2 de la sentencia: «La cuestión planteada por el presente caso, por lo tanto, consiste en saber a qué ejercicio impositivo se debía imputar la renta obtenida por la sociedad... como consecuencia de la venta de la centrales hidroeléctricas». Y de este delito se hace responsable, en calidad de autor, al asesor fiscal porque actuaba como administrador de hecho de la sociedad.

Aunque en la sentencia se abordan otras cuestiones, relacionadas con motivos alegados por los acusados para oponerse a la condena, unas de tipo formal o procesal y otras material o sustantivo ¹, en este comentario nos vamos a centrar en las dos cuestiones que, desde nuestro punto de vista, mayor interés pueden suscitar: la valoración de la conducta efectivamente realizada por el sujeto como constitutiva del delito y la condena como autor a un asesor fiscal que no ostentaba la representación legal de la sociedad.

2. LA CONDUCTA DELICTIVA: IMPUTACIÓN DEL BENEFICIO OBTENIDO EN EL EJERCICIO IMPROCEDENTE

La sentencia, en la parte final del relato de los antecedentes, describe el delito cometido como la elusión del pago de tributos mediante «la engañosa presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades... relativa al año 1991» por parte de la entidad intermediaria, cuya consecuencia «fue que no tuviera que tributar por el Impuesto de Sociedades sino que tuviera que imputar los beneficios obtenidos a sus socios, de los cuales, el principal..., era una sociedad domiciliada en una zona franca y cuyos socios eran, a su vez, sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, lo que supuso en la práctica que el total de la plusvalía obtenida no tributara».

Así expone la sentencia el hecho delictivo. Dicho en otras palabras, el beneficio se declaró y, así lo da a entender la sentencia, por la entidad que lo debía declarar, pero se hizo en el ejercicio incorrecto, ya que debiendo haberse declarado en 1992 se anticipó al año anterior, incumpliendo los criterios de imputación previstos en la norma, con el fin de evitar la aplicación de la reforma introducida en ese año. Por tanto, simplificando, la acción consistió no en dejar de declarar o declarar un beneficio menor del real, sino declararlo en el ejercicio imprecendente. Esto es, un problema de imputación temporal de la renta.

El engaño se produce porque se manipula el sentido de los acuerdos suscritos entre las partes con el propósito de aparentar que la transacción se perfecciona en 1991. La finalidad de esta actuación era evitar la aplicación de la normativa sobre transparencia fiscal que iba a aprobar la Ley 18/1991 del IRPF, con efectos de 1 de enero de 1992, en virtud de la cual la parte de la base imponible correspondiente a los socios no residentes no sería objeto de imputación a los mismos, tributando por ella la propia sociedad transparente en el régimen normal del IS.

¹ Entre estas cuestiones se encuentran: la inadmisión como prueba de un dictamen pericial, el concepto en el que intervienen en el proceso los inspectores de la Agencia Tributaria, la predeterminación del fallo, la infracción de los principios de seguridad jurídica y de *non bis in idem* motivada por la existencia anterior de unas actas de inspección que son anuladas por la sentencia, la negación del dolo debido a la publicidad y transparencia con la que se realizaron los actos, etc.

Esta modificación obedecía a la laguna que ofrecía la normativa del régimen vigente hasta esa fecha en el caso de socios no residentes. Aunque la Dirección General de Tributos en contestación a consultas de los contribuyentes había afirmado que el socio no residente debe tributar en España por las rentas imputadas por sociedades transparentes de las que sea socio ², esta aseveración debe ser matizada en el supuesto de que sea de aplicación un convenio de doble imposición, pues según se ha interpretado en algunas sentencias de los tribunales, en los convenios no se prevé la tributación por las rentas imputadas sino únicamente por las rentas obtenidas efectivamente en forma de dividendos. ³

Dicho esto, se plantea el problema de la imputación temporal. ¿Por qué el tribunal entiende que el ejercicio procedente es 1992? Para la Audiencia Provincial de Barcelona, según se hace constar en la sentencia cuya casación es el origen de la que comentamos, la razón está en que el segundo contrato de compra, el que se celebra después de que el inicial hubiera que resolverlo por la denegación de la autorización al cambio de titularidad de la concesión, contenía una cláusula que los interesados calificaron de resolutoria y el tribunal considera suspensiva, lo cual, a su juicio, tiene trascendencia en cuanto al momento en que se entiende perfeccionada la compraventa y producida la traslación del dominio. De acuerdo con este criterio, la Audiencia Provincial entiende que la compra y el devengo de la renta se produce cuando se cumple la condición y se autoriza el cambio de titularidad de la concesión, esto es, en 1992.

El TS, en cambio, adopta una posición distinta. Considera que la circunstancia de que la condición sea suspensiva o resolutoria es irrelevante para el caso. Lo decisivo es el momento en que se produce la traslación del dominio y, corrigiendo a la Audiencia, entiende que conforme a la doctrina civilista esto no se deduce del carácter suspensivo o resolutorio de la condición.

En el plano fiscal, el TS acude a la norma aplicable en el momento de ocurrir los hechos, la Ley 18/1978 del IS, y reproduce lo establecido en el artículo 22 («Los ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos»).

² Consulta de 20 de julio de 1989 (NFC000135): «No procediendo calificar a los rendimientos obtenidos por no residentes de sociedades españolas transparentes como rendimientos obtenidos en España a través de establecimiento permanente, no cabe sino su consideración como rentas "separadas", y como tales sujetas al régimen previsto en la Ley 5/1983, para dichas rentas (gravamen al 20% sobre la total cantidad imputable al socio, sea o no efectivamente distribuida).

La anterior consideración no se ve desvirtuada por el hecho de que el artículo 17 de la mencionada ley utilice la expresión "obtenga rendimientos...", ni tampoco por el hecho de que el artículo 339 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades localice el devengo del impuesto "en el momento en que resulten exigibles los ingresos por la Entidad no residente en territorio español". Dado el carácter esencial que el devengo del impuesto tiene en el régimen de transparencia, la norma de devengo contenida en el artículo 339 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades debe entenderse referida a la exigibilidad de pago del impuesto que constituye el objeto de la obligación tributaria nacida con la imputación del beneficio a los socios, conforme al artículo 4.º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (párr. 2.º "en el régimen de Transparencia Fiscal se entenderán obtenidas las rentas por la imputación del rendimiento al sujeto pasivo") y artículo 5.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

³ Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2002 (NFJ012350): «En este caso, concretamente, lo establecido en el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino Unido de Gran Bretaña y el Reino de España, de fecha 21 de octubre de 1975, conforme al cual la entidad no residente no tributará en España por las rentas imputadas procedentes de transparencia fiscal, haciéndolo, sin embargo, por los dividendos cobrados. Por lo tanto, como también sostiene con acierto el TEAC, el no residente únicamente pagaría Impuestos en España por razón de los dividendos cobrados y no por las rentas imputadas procedentes del régimen de transparencia fiscal, ya que estas últimas exceden del ámbito cualitativo y cuantitativo de lo pactado en el Convenio para evitar la doble imposición de aplicación preferente».

Sin embargo, sorprende la conclusión que extrae a continuación: «Es evidente que la renta imponible se devengó en julio de 1992, pues en esas fechas se adquirió el derecho a la percepción que efectivamente se recibió». Adquirir el derecho a la percepción que se recibió parece querer decir cobro del precio. Si esto fuera así, si esto es lo que quiso decir el tribunal, se está afirmando lo contrario de lo que establece el artículo 22 («... con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos»).

Por consiguiente, para ajustarse a lo prevenido en la norma, habría que atender únicamente al momento del devengo y no al del cobro, y en la compraventa el devengo se sitúa en el momento en que tiene lugar la transmisión del dominio, esto es, el momento de la entrega de la cosa, que es el 1 de julio de 1992. De este modo, se alcanza la misma conclusión a la que llegó el tribunal, que la imputación corresponde efectuarla en 1992, pero a través de un argumento diferente.

En cualquier caso, en la sentencia se subraya que la conducta delictiva consistió en el engaño cometido al «afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido».

Entendido en esos términos, si el problema fuese exclusivamente de imputación temporal, aparte de constituir un enfoque novedoso, del que no tenemos constancia de precedentes en los pronunciamientos jurisdiccionales sobre el delito fiscal, si atendemos al ámbito administrativo, al de las infracciones y sanciones tributarias, los criterios de los tribunales, contenciosos y económico-administrativos, sobre la procedencia de sancionar la falta de ingreso por una cuestión de imputación temporal no ofrecen una respuesta uniforme. Así, la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 de abril de 2005 (NFJ020964), en un caso parecido al que estamos analizando, referido al momento en que se considera realizada la transmisión de una finca acordada mediante contrato privado, con inmediata entrega del bien al comprador, pero que se formalizó en escritura pública años más tarde, resuelve que procede la imputación del beneficio en el momento en que se perfecciona el contrato, es decir, cuando se firma el contrato privado y se entrega la cosa, y no cuando se eleva a escritura pública y consideró que no existió culpabilidad que diese lugar a sancionar esa forma de actuar ⁴. En otros casos, como en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de

⁴ En la sentencia se dice: «Pues bien, en el presente caso, la parte no ha acreditado, como era su obligación, que el incremento patrimonial que reconoce como consecuencia de la venta efectuada en 1993 y 1994 haya de ser relegado a 1997, sin perjuicio de los pagos recibidos con anterioridad a dicha fecha, pero no ha habido ningún tipo de ocultación, la cual sólo puede ser apreciada en toda su dimensión examinando no sólo un ejercicio considerado aisladamente, sino todos los demás que pudieran resultar afectados, como es el caso, ya que aquí el problema no es ni el relativo a la existencia ni al de la cuantía del incremento, sino el de cuándo debería ser gravado, cuestión que suscita o puede suscitar las dudas de un carácter lo suficientemente razonable al interesado como para aminorar, hasta hacer desvanecer completamente, su culpabilidad. A estos efectos debemos acudir al artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria que dispone: Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:... d) cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el 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.

Conclusión de todo lo expuesto es que debe estimarse la demanda en este punto, por considerar este Tribunal que resulta improcedente la imposición de la sanción de multa efectivamente liquidada, ante la ausencia del elemento de la culpabilidad, lo que por lo demás hace innecesario el análisis sobre el carácter más favorable o no del régimen sancionador establecido en la Ley General Tributaria de 2003, cuestión sobre la que fue dada audiencia a las partes».

20 de octubre de 2000 (NFJ010604), relativa a un supuesto de permuta de un solar a cambio de inmuebles a construir sobre el mismo, en la que se resolvió que el incremento de patrimonio se produce y debe calcularse en el momento de transmisión del terreno, pero se imputará al ejercicio en que se entreguen los inmuebles construidos, se estimó que la sanción impuesta era procedente «por cuanto queda acreditado que la obligada tributaria dejó de ingresar parte de la deuda tributaria sin estar amparada su conducta en una discrepancia razonable de la normativa aplicable».

No obstante, reducir el supuesto que estamos considerando a una mera cuestión de imputación temporal puede constituir, a nuestro juicio, una simplificación del problema planteado que podría conducir a conclusiones discutibles. En el caso examinado concurren ciertas circunstancias que lo hacen realmente singular:

1. La sociedad que compra las centrales y de manera inmediata las vende a otra compañía eléctrica es, como argumenta la sentencia, una sociedad «de despacho», es decir, inactiva hasta que realiza esa operación, de las que se crean o adquieren con el propósito de utilizarlas en operaciones especiales, ficticias o en algunos casos fraudulentas, y están a disposición del profesional que diseña las actuaciones para hacer uso de ellas cuando convenga. En el caso contemplado, además, la sociedad estaba domiciliada en el despacho profesional del asesor fiscal y se nombró una administradora aparente, ya que era una persona de precaria salud y escasa formación.
2. En el momento de realización de los actos, el socio principal de esta sociedad era una sociedad residente en un territorio de baja tributación, no estrictamente un paraíso fiscal, pero sí un territorio en el que existía un régimen de tributación de los beneficios muy privilegiado. Además, los socios o partícipes de esta última sociedad eran desconocidos, por ser residentes en paraísos fiscales o carecer de datos sobre su identidad.
3. Los pactos que suscriben la entidad vendedora y la mediadora son ciertamente inusuales, por cuanto en el contrato inicial de opción de compra, además de fijarse el precio que meses más tarde figurará en el contrato de compra, se satisface el importe íntegro del precio de compra.

A la vista de estos datos, cabe presumir que la interposición de la sociedad tenía como finalidad tapar u ocultar a los verdaderos beneficiarios de la renta obtenida en la operación. Éstos se valen de una sociedad inactiva, que no tiene sustancia real, como mera tapadera para esconder su identidad. ¿Quiénes son estas personas ocultas? El socio principal de la intermediaria es una sociedad no residente y ésta, a su vez, está participada por una sociedad residente en un paraíso fiscal y otra no residente cuyos socios no ha sido posible identificar. En definitiva, la sociedad puede ser calificada como una sociedad «pantalla» o ficticia, figura presente en muchos de los casos de entramados societarios diseñados para evitar el pago de impuestos.

Los tribunales se han pronunciado en numerosas ocasiones sobre estas sociedades interpuestas y las operaciones en las que han intervenido, aplicando la figura de la simulación. Así, en la STS de 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400), referida a la venta de un terreno a través de

sociedades constituidas por el condenado y su familia, varias de ellas transparentes, que mediante la realización de diversas operaciones consigue eludir el pago de los impuestos debidos, en la que el tribunal desmonta el entramado basándose en la existencia de simulación ⁵. En la Sentencia de 30 de abril de 2003 del mismo TS (NFJ013982) se alcanza la misma conclusión en relación con una compleja operación, diseñada con la participación de un asesor fiscal, para la venta de una empresa que utiliza una red de sociedades interpuestas y los agujeros que ofrecía la regulación de la transparencia fiscal ⁶. Otro ejemplo lo proporciona la STS de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), que resuelve el célebre caso Kepro.

Sin embargo, en esta sentencia no se alude a la simulación para explicar la existencia de la sociedad mediadora y de las operaciones en las que interviene. Únicamente se menciona para descartarla en relación con la considerada por las partes como condición resolutoria del segundo contrato de compra de las centrales (Fundamento cuarto.1).

En nuestra opinión, en cambio, habría elementos suficientes para apoyar la concurrencia de la simulación en los acuerdos que se producen dentro de la operación. No ya en cuanto al engaño o falsedad sobre el momento en que se generó el beneficio, sino fundamentalmente respecto a quiénes fueron las personas que realmente obtuvieron ese beneficio. La sociedad mediadora, que carece de sustancia, es un mero artificio para esconder la identidad de los verdaderos beneficiarios de la renta.

Como hemos visto, en otros supuestos de defraudaciones, que coincidían en muchos aspectos con el que se analiza en esta sentencia, a las que nos hemos referido anteriormente [las SSTs de 30 de abril de 2003 (NFJ013982) y 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400), referidas también a la venta de bienes y a la utilización de sociedades transparentes], haciendo uso de la simulación se desmontaron complejas redes societarias que utilizaban negocios diversos, redes creadas por la persona o personas que querían vender ciertos bienes sin soportar la carga impositiva. La diferencia es que en esos casos se sabía quién había creado o diseñado el entramado, el propietario o propietarios que querían vender el bien, y el tribunal aplicó la simulación para imputar a esas personas el beneficio total que se generaba en la operación. Aquí la entidad vendedora de las centrales fue investigada, sin que se encontrasen fundamentos para su imputación, por lo que se dictó el sobreseimiento y, por otro lado, no se pudo averiguar quién estaba detrás de la sociedad mediadora.

⁵ Se dice: «... todos los negocios jurídicos realizados por los acusados para encubrir el incremento patrimonial derivado de una operación que consistía pura y simplemente en la venta de unos terrenos (incremento patrimonial cifrado en 2.848.678.174 ptas.), y para eludir íntegramente el pago de los impuestos correspondientes por dicho incremento patrimonial y por el reparto familiar subsiguiente, son ficticios. Se trata de una cobertura formal, pura apariencia, carente de causa y de voluntad negocial, urdida únicamente con la finalidad de encubrir los contratos subyacentes de compraventa de terrenos y donación parcial de su importe, para poder así eludir los tributos correspondientes a estos negocios jurídicos reales de compraventa y donación bajo el manto de la simulación».

⁶ «... no fue una operación real sino simulada, un negocio jurídico nulo según el inobjetable razonamiento del Tribunal de instancia, por lo que, pese a toda la "puesta en escena" que hemos resumido, continuaron siendo los acusados los verdaderos deudores tributarios que, sin embargo, eludieron el pago de las cuotas del IRPF correspondientes al ejercicio 1992 que les correspondía pagar, en su condición de socios de la transparente M..., S.L., a consecuencia de los beneficios obtenidos por ésta en la venta de las acciones previamente agrupadas de V... La parte recurrente, en un ejercicio legítimo pero puramente voluntarista del derecho de defensa, insiste en llamar "diferimiento" a lo que es, pura y simplemente, una elusión fraudulenta del pago de un impuesto».

En definitiva, en este caso se da la circunstancia de que el beneficio obtenido por la intermediación en la compraventa no ha tributado, y no lo ha hecho porque se diseña una operación con el evidente propósito de evitar el pago del impuesto. Esa operación se realiza con engaño, elemento característico de la definición de la conducta delictiva, pero, a nuestro modo de ver, el engaño, aunque exista, no se halla tanto en la alteración del sentido de los acuerdos entre las partes para hacer figurar que la venta se produce en 1991, cuando en realidad tiene lugar en 1992, como en la utilización de una sociedad de «despacho», inactiva, y por debajo de ésta otras sociedades interpuestas que o residen en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación o su opacidad impide conocer los beneficiarios últimos de las rentas generadas.

Suponiendo que las cosas se hubiesen desarrollado de otra forma, bien porque no se hubiera aprobado la reforma del régimen de transparencia o bien porque se hubiera conseguido la autorización de la venta en 1991, el hecho de que fuera procedente la imputación al socio no residente, ¿significaría que no habría cometido delito? En nuestra opinión, el delito podría haberse apreciado en la medida en que a través de las pruebas e indicios que se constatan en la sentencia se demuestre que las entidades y negocios utilizados fueron ficticios o simulados, o bien, siempre que se hubiese podido identificar a los beneficiarios reales, emplear la teoría del levantamiento del velo.

3. RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL

Como indicábamos anteriormente, en la sentencia se confirma la de la Audiencia Provincial de Barcelona que condenó como autor del delito contra la Hacienda Pública a un asesor fiscal y como cómplice a un colaborador de su despacho profesional y se declara que la responsabilidad penal de los acusados deriva de su actuación como administradores de hecho de dicha sociedad. La defensa de éstos alegó que no había pruebas de la intervención de los mismos en nombre de la sociedad, pero el tribunal aporta una serie de datos y hechos que a su juicio prueban que ejercían la representación real de la entidad: que la sociedad estuviese domiciliada en el propio despacho profesional del acusado, el que figurase como autorizado en cuentas bancarias de la sociedad, que hubiera actuado como representante voluntario ante la Inspección en la comprobación que dio lugar a las actas que se anulan en la sentencia, etc.

Como sabemos, cuando la acción en que consiste el delito fiscal (la elusión del pago de los tributos) es realizada por una persona jurídica, como ésta no es responsable penalmente (*societas delinquere non potest*), el sujeto activo del delito será la persona física que toma la decisión de cometer el delito, es decir, el administrador, representante o persona a quien le corresponde jurídicamente manifestar la voluntad de la persona jurídica.

En principio, cuando se introdujo por primera vez este delito en nuestro ordenamiento, por la Ley 50/1977, el mismo artículo 319 del Código Penal (CP) que regulaba el delito establecía quiénes eran los responsables cuando la defraudación era cometida por una persona jurídica: «Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros

Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes».

Este precepto fue suprimido por la reforma de 1985, porque en el artículo 15 bis del CP se estableció una cláusula general de responsabilidad de los directivos o representantes de las personas jurídicas, cláusula que tras la reforma del año 1995 pasó al artículo 31 en los siguientes términos: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Este precepto, que recoge lo que se denomina «actuar en nombre de otro», identifica como responsable al administrador de la persona jurídica, pero no sólo al que formalmente, en derecho, le corresponde esa función, sino también al que la ejerce de hecho, aunque no esté investido de la representación legal.

En el caso que estamos examinando, la condena al autor del delito se basa en que, a juicio del tribunal, dicha persona ejercía la administración de hecho de la sociedad, aunque no figurase formalmente como representante o administrador, cargo que correspondía a otra persona («con importantes problemas de salud y que carecía tanto de la formación como de los recursos necesarios para dirigir la empresa»), que por esas circunstancias cabía entender que era un administrador ficticio o aparente.

Para situar el tema de la responsabilidad penal, de quién ocupa la posición de sujeto activo del delito, resulta obligado hacer mención a una vieja y no cerrada polémica sobre el carácter o naturaleza de este delito, la de si se trata de un delito común, que puede ser cometido por cualquier persona, o si es un delito especial o de «primera mano», en el sentido de que sólo puede ser cometido por quien se encuentra en una determinada posición respecto al deber protegido por la norma, en el caso del delito fiscal, en el que lo que se protege es el deber de cumplir la obligación de pago de los tributos por el deudor tributario. Para los defensores de la teoría del delito común, el autor puede ser cualquier persona que efectúa la defraudación, no se requiere que sea el obligado. Para los partidarios de la segunda teoría sólo el deudor puede ser autor del delito.

Una parte importante de la doctrina y, ante todo, la jurisprudencia del TS se han decantado por la teoría del delito especial, limitando la autoría del delito al que ostenta la posición de deudor tributario. El TS ha reiterado en numerosas ocasiones este criterio, entre otras, en las sentencias: de 29 de junio de 1985 (NFJ000099) ⁷, de 25 de septiembre de 1990 (NFJ000926) en la que de

⁷ «El delito ahora estudiado, defraudación por elusión de pago de impuestos o por el disfrute ilícito de beneficios fiscales, implica la responsabilidad, como sujeto activo, de todo aquel contribuyente, natural o jurídico, que en principio resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria».

acuerdo con esta limitación descarta el delito en caso de falta de ingreso de retenciones a cuenta ⁸, de 24 de febrero de 1993 (NFJ002513), también referida a un caso de falta de ingreso de retenciones pero en la que entiende, al contrario que la anterior, que hay delito fiscal porque el obligado es sustituto ⁹, la de 20 de mayo de 1996 (NFJ006882) y, para finalizar, la más reciente de 30 de abril de 2003 (NFJ013982), en la que se condena a un asesor fiscal que intervino decisivamente en la planificación de un delito como inductor y no como autor dado el carácter de delito especial, aunque a los considerados como autores se les declare absueltos por no haberse acreditado que tuvieran conocimiento de los efectos y finalidad de las operaciones realizadas. ¹⁰

Sin embargo, frente a este criterio predominante, y prácticamente unánime en el caso de la jurisprudencia, se alza una corriente doctrinal que defiende el carácter de delito común. Así, MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO señalan que: «... la descripción de la conducta típica no se opone a la posibilidad de que personas ajenas al círculo de obligados tributarios determine una reducción de ingresos fiscales mediante la elusión del pago de tributos. Esto es, el tenor literal del precepto en absoluto exige que se eluda el pago de tributos "propios", sino simplemente de tributos, tanto los propios como los ajenos. Consiguientemente, autor de defraudación fiscal puede ser todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para determinar una elusión del pago de tributos... el presentar una autoliquidación inexacta... o el pago por menor importe del que resulta de la ley fiscal... puede llevarla a cabo no sólo quien ocupa la posición de deudor tributario (por ejemplo el contribuyente) sino todo aquel que está en condiciones de ocasionar la elusión (por ejemplo, el representante del contribuyente, con o sin conocimiento de éste)» ¹¹. Otros autores adoptan una postura más matizada, en la que sin negar el carácter de delito especial, amplían el círculo de personas que pueden ser autores del delito. Para SIMÓN ACOSTA el delito lo comete el que «defraudare a la Hacienda», sin que requiera condición especial alguna, pero esto no quiere decir que cualquier persona, sin más, puede cometer el delito, ya que tiene que ser alguna persona que

⁸ «... al recurrente, sin perjuicio de haberse constituido en evidente deudor de la Hacienda Pública durante un determinado período de tiempo, no se le puede considerar como autor de los delitos fiscales de que venía acusado y por los que fue condenado, pues esa deuda, y por lo brevemente razonado con anterioridad, no tiene el carácter de deuda impositiva o tributaria "directa"...»

⁹ «El motivo... aduce la infracción del artículo 319 del Código Penal aplicado en la instancia porque, según los artículos 31 y 32 de la Ley General Tributaria, el obligado a retener y a ingresar el impuesto no es el contribuyente, sino el "sustituto" del contribuyente. En nuestro caso, dice, los contribuyentes son los empleados obligados a pagar a Hacienda, aunque el sujeto pasivo sea el "sustituto", es decir, la empresa obligada a retener las cantidades... Sin embargo, si en el caso de examen el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos, sujeto activo del delito sólo podría serlo quien está obligado al pago, que según el artículo 35 de la Ley General Tributaria corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y según el artículo 40 de la propia Ley, habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano...»

¹⁰ «El delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude... No pudo ser autor, ni directa ni mediatemente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía... A la luz de cuanto acabamos de decir no parece dudoso que el acusado debió ser condenado como inductor de los delitos contra la Hacienda Pública que realmente cometieron, aunque por ellos no les sea exigible responsabilidad criminal, las personas que estaban vinculadas a aquél por lazos familiares o laborales...»

¹¹ MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: *El delito fiscal*, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, 2004, págs. 39 y ss.

haya contraído un deber u obligación tributaria en sentido técnico o estricto, implicada en el cumplimiento de la obligación. Según este autor, autor del delito es quien tiene el deber de pagar, no siendo necesario que ese deber sea de naturaleza estrictamente tributaria, sin perjuicio además de la participación de otras personas en el delito como coautores o cómplices ¹². Dentro de esta misma tendencia, CHOCLÁN opina que también debe ser considerado autor del delito cuando una persona distinta del obligado tributario asume una posición de «dominio social típico» ¹³.

El asesor fiscal puede actuar como representante o como simple asesor sin poder de representación. Si no actúa como representante o administrador, sino como mero asesor que presta sus servicios profesionales a la empresa o persona que le contrata, y participa en alguna medida en un delito fiscal, la discusión gira en torno a si cabe la imputación como autor o las características de este delito impiden reconocer su autoría dado que no es el obligado tributario.

Hasta el momento, el criterio de los tribunales es que la naturaleza de delito especial, que puede ser cometido únicamente por el deudor tributario, representa una barrera infranqueable a la admisión de la autoría del asesor fiscal, aunque le pueda ser reconocida otra forma de participación. Así, en la STS de 26 de julio de 1999 (NFJ008173), en relación con la venta de un inmueble a través de una compleja operación para ocultar el beneficio obtenido por su propietario en la que tuvo una intervención decisiva el asesor fiscal, éste fue condenado como cooperador necesario ¹⁴. En otra Sentencia del mismo TS, de fecha 16 de febrero de 2001 (NFJ017895), relativa a un supuesto de facturas falsas para obtener una mayor devolución del IVA, aunque en la misma sentencia se admite que este asesor fue el que proporcionó las facturas al obligado, se manifiesta que no puede ser considerado autor aunque sí cooperador necesario ¹⁵. En la doctrina, en cambio, hay algunos autores que postulan una consideración más flexible de la autoría que pudiera incluir al asesor fiscal que, sin ostentar formalmente la administración o representación del obligado, «asume el dominio de la situación para el cumplimiento del deber, despojando correlativamente al obligado tributario por virtud del error al que fue inducido» ¹⁶.

¹² SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Aranzadi, 1998.

¹³ «Cuando el sujeto ajeno al *status* que define formalmente la autoría del delito especial es facultado para el ejercicio fáctico de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio social asume, sin duda, una posición material de autor equivalente a la de los intranei». CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Responsabilidad penal del asesor fiscal*, Impuestos (Compendio), Año 2003, pág 206.

¹⁴ «... la participación de Don M... fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó... Su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Don M...».

¹⁵ «Se alega que... "no puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación"... efectivamente, sólo puede considerarse autor directo del delito sancionado el obligado por ley tributaria... la conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible, en *pactum sceleris* con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal sancionado... cooperación eficaz... por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, si supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluye en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo...».

¹⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *op. cit.* pág. 207.

En la sentencia que ahora analizamos el asesor fiscal es condenado como autor del delito. Cabría entonces preguntarse si es que el tribunal ha modificado su criterio sobre la materia y aceptado los avances que defienden algunos comentaristas. Pero no creemos que esto sea así. En este caso no se trata de una intervención decisiva o fundamental por parte del asesor para provocar que el obligado tributario incumpla su deber, sino que lo que ocurre es que el acusado es condenado como autor de un tributo propio, en cuanto se le considera como el administrador o representante real de la sociedad que dejó de ingresar el IS debido por los beneficios de la operación. Por consiguiente, no se cuestiona si tiene naturaleza de delito especial o común, si el *extraneus*, como sería considerado en otro caso el asesor fiscal que no ostenta representación o administración, puede ser imputado como autor. Cuando el asesor actúa como representante, en principio, no debería haber ninguna especialidad por el hecho de que ejerza la profesión de asesor tributario frente a los representantes que no la ejerzan. Si opera como administrador o representante le será imputable la responsabilidad en virtud de lo prevenido en el artículo 31 del CP.

Para finalizar, la responsabilidad penal de los asesores fiscales es un tema candente que interesa a los estudiosos del derecho penal y tributario y preocupa a los profesionales que se dedican a esa función, por lo que el hecho de que se haya condenado a uno de ellos y, además, en concepto de autor pudiera interpretarse como un endurecimiento de las respuestas de los órganos jurisdiccionales a las actuaciones defraudadoras en las que pudieran participar los asesores. Sin embargo, esto sería una conclusión precipitada. Lo cierto es que en la sentencia el hecho de que fuera asesor fiscal, aparte de la evidencia de que por sus conocimientos técnicos tenía el «dominio de la situación» respecto a los efectos tributarios de la operación, no tuvo ninguna trascendencia. Se considera autor porque era el único al que se le reconoce poder de decisión en la entidad y porque se demuestra que ejercía de hecho la administración (autorizado en cuentas bancarias de la sociedad, destinatario de la correspondencia con los compradores, etc.).

FÉLIX LÓPEZ ITURRIAGA

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

PAOLO SAONA HOFFMANN

*Candidato a Doctor y Miembro investigador asociado del
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Extracto:

Los clásicos problemas de separación de la propiedad y el control de las empresas, básicamente plasmados en las conductas oportunistas de quienes gestionan los recursos de los propietarios, han dado lugar al desarrollo de una serie de mecanismos de control de tales conductas oportunistas. Estos mecanismos se encuentran básicamente canalizados a través de la política de endeudamiento, la política de dividendo y a través del desarrollo de mecanismos internos de gobierno como la concentración de la propiedad de las empresas. La conducta oportunista de quienes gestionan los recursos empresariales puede llegar a concretarse en problemas de sobreinversión, la asunción de riesgos por debajo del punto óptimo de la empresa o el consumo de *perquisites*. En este sentido, el trabajo intenta ahondar en la utilización de los mecanismos internos de control como forma de limar las distintas manifestaciones de la discrecionalidad directiva. En términos específicos, tratamos de analizar cómo la estructura de propiedad, la estructura de capital y la política de dividendos inciden sobre los costes de agencia derivados de la separación entre la propiedad y el control, y de la discrecionalidad directiva en materia contable. Los resultados del análisis señalan que mientras la estructura de propiedad de las empresas permite converger los intereses de directivos y propietarios, la estructura de capital no necesariamente es un eficiente mecanismo de control de la conducta directiva. Con relación a la política de dividendos, se presenta como un mecanismo particularmente apto para el control del comportamiento discrecional directivo.

Palabras clave: costes de agencia, dividendos, estructura de capital, estructura de propiedad, ajustes por devengo.

Sumario:

1. Introducción.
2. Discrecionalidad directiva y mecanismos internos de control.
 - 2.1. Costes de agencia de la relación directiva.
 - 2.2. Discrecionalidad contable.
 - 2.3. Mecanismos internos de control.
 - 2.3.1. La estructura de capital.
 - 2.3.2. Estructura de propiedad.
 - 2.3.3. Política de dividendos.
3. Datos y metodología.
 - 3.1. Muestra.
 - 3.2. Variables.
 - 3.3. Metodología.
4. Resultados.
 - 4.1. Decisiones financieras discrecionales.
 - 4.2. Discrecionalidad directiva en materia contable.
 - 4.3. Análisis de sensibilidad.
5. Resumen y conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Los problemas surgidos de la separación entre los propietarios de las empresas y los gestores que administran las mismas han sido una preocupación constante, no sólo entre los estudiosos de la economía, sino en el conjunto de la sociedad. La posible incompetencia o deslealtad hacia los poseedores de un patrimonio por parte de aquellas personas a las que se ha encomendado la custodia y aprovechamiento de dicho patrimonio ha estado en el centro de los desvelos de políticos, literatos y hombres de negocio.

Ya la mitología griega hizo famoso a Prometeo por robar chispas del fuego de los dioses del Olimpo y entregárselas a los hombres en forma de arte e inteligencia. Pero no debemos olvidar que Prometeo se vio obligado a actuar así por la torpeza de su hermano Epimeteo, quien había quedado al cuidado de las cualidades y facultades de los seres naturales. Prometeo había recibido el encargo de Zeus de repartir esas cualidades entre los seres vivos. Epimeteo, menos prudente que su hermano, rogó a Prometeo que le dejara al cuidado de esa distribución y, llevado por la ligereza y la torpeza, entregó a algunos animales la agilidad, a otros la velocidad, a otros la facilidad para ocultarse, a otros agudos sentidos, a otros aguijones venenosos, a otros duros caparazones, etc. La imprudencia de Epimeteo le hizo derrochar todas las facultades con los animales de modo que, cuando llegó el turno a los hombres, se encontró con que no le quedaba ni fuerza, ni velocidad, ni una gruesa piel para protegerse del frío, etc. Asustado por la embarazosa situación reclamó la ayuda de Prometeo quien, al ver al hombre desnudo y falto de recursos, quedó sobrecogido por un sentimiento de compasión y decidió arriesgar su vida por los hombres robando el fuego de la fragua de Hefesto para entregárselo al hombre en forma de chispazos de inteligencia.

La tradición cristiana nos ha legado también un ejemplo parecido en la parábola del administrador infiel recogida en el capítulo 16 del Evangelio de San Lucas. Jesucristo elogia en ese pasaje el comportamiento de un administrador que es acusado ante su amo de haber malversado la hacienda. En tal caso, antes de ser despedido, el mayordomo convoca a los deudores de su amo y les invita a modificar los recibos justificativos de la deuda sustituyendo las cien medidas de aceite o las cien cargas de trigo por una cantidad inferior.

Una preocupación semejante late en *La vida es sueño*. En esa obra, Calderón de la Barca relata la historia del rey Basilio, quien, por distintos motivos, confía su reinado a su hijo Segismundo. Este último no acierta a administrar correctamente tal responsabilidad y se comporta tiránicamente, llegando a rebelarse contra su padre. No obstante, la obra termina felizmente y se produce la reconciliación de ambos antes del final.

La conciencia de la brecha que separa a propietarios y administradores se ha hecho más patente en las últimas décadas, pues las necesidades del capitalismo moderno han conducido a una configuración del tejido empresarial en la que tales problemas se acentúan. Las cuantiosas cantidades de recursos financieros requeridos en la actividad económica, las formas jurídicas que garantizan la responsabilidad limitada de los accionistas, la dispersión de los títulos de propiedad entre un amplio accionariado, la necesidad de contar con gestores especializados, etc., han conducido a una situación caracterizada por la separación entre la propiedad y el control de los activos de las empresas (BERLE y MEANS, 1932). Las nuevas corporaciones se perfilan como instituciones en las que una considerable cantidad de recursos financieros se ponen a disposición de equipos de administradores, supuestamente capacitados para rentabilizar tales recursos. La distancia que separa a esos gestores de los propietarios de los recursos y la incapacidad de estos últimos para efectuar una apropiada supervisión de los primeros nos remiten a esa constante preocupación por la delegación del poder y la adecuada administración del patrimonio.

El último eslabón de esta cadena podría venir dado por la inquietud surgida en los últimos años por el gobierno corporativo, entendido este como el conjunto de restricciones que forman la negociación *ex post* sobre las cuasi-rentas generadas por la empresa (ZINGALES, 1998) o, en otros términos, el modo de asegurar a los aportantes de recursos la remuneración que les corresponde (SHLEIFER y VISHNY, 1997). Escándalos que en fechas no muy lejanas han ocupado las portadas de los medios de comunicación como el *affaire Maxwell*, el pinchazo de la *burbuja tecnológica*, el caso Enron y el rosario de empresas que hacen uso del eufemismo «contabilidad creativa», y la gran dificultad para lograr una valoración correcta de unas empresas en las que los activos intangibles tienen cada vez mayor peso en la valoración, han desatado las preocupaciones de gobernantes e inversores y han urgido a tratar de recuperar la confianza y los valores perdidos.

El epicentro de esta oleada puede localizarse en los países anglosajones, aunque ha cobrado gran extensión en los demás países (OLIVENCIA, 2004), sin que España se sustraiga de este movimiento. Se entiende así la proliferación de los documentos que, bajo la denominación de «Códigos de Buen Gobierno», tratan de salvaguardar los derechos de los accionistas garantizando un comportamiento responsable de los directivos y articular procedimientos para orientar la gestión de las empresas hacia la creación de valor para sus propietarios. Una enumeración exhaustiva de estos códigos es tarea poco menos que imposible (AGUILERA y CUERVO, 2004) pero, limitándonos a algunos países de nuestro entorno, podríamos citar los informes Treadway (EE.UU.), Cadbury (GB), Vienot (Francia), Peeters (Holanda), Dey (Canadá), Cardon (Bélgica) y OCDE (países miembros de dicha organización).

Desde un punto de vista formal, el movimiento de reforma del gobierno corporativo resulta interesante por su doble naturaleza. En primer lugar, existe una dimensión de autorregulación, pues estos códigos de buen gobierno no se hallan muy lejos de ser una desiderata o conjunto de recomendaciones dirigidas a las sociedades para que voluntariamente asuman las medidas en ellos sugeridas. En segundo lugar, hay una clara vertiente legal en cuanto que el legislador ha hecho suyo el espíritu del movimiento de reforma y ha incorporado algunas de estas recomendaciones a las normas legales de obligado cumplimiento.

España constituye un buen ejemplo de esta dualidad. Por una parte, el Consejo de Ministros, en su reunión de 28 de febrero de 1997, acordó la creación de una comisión especial para el estudio de

un código ético de los consejos de administración de las sociedades, que cristalizó en el comúnmente conocido como Informe Olivencia. Con un espíritu análogo, el 19 de julio de 2002 el Consejo de Ministros decidió la creación de una comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, fruto de la cual surgió el denominado Informe Aldama. Por otro lado, en su vertiente normativa, son varias las leyes que, inspiradas en sugerencias y consideraciones expuestas en los mencionados informes, han incorporado a nuestro ordenamiento legal diversos aspectos tendentes a mejorar el gobierno corporativo, entre las cuales se debe reseñar la Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español, y la Ley 26/2003, de Transparencia de las Sociedades Anónimas Cotizadas.

Pero, más allá del procedimiento formal elegido para impulsar la transparencia de los mercados financieros y retomando el núcleo de la filosofía del gobierno corporativo, es claro que, dada la variedad de la tipología de inversores (grandes accionistas, pequeños accionistas, acreedores financieros de naturaleza bancaria, poseedores de títulos de deuda, acreedores comerciales, trabajadores que realizan inversiones de capital humano, etc.), la tarea de garantizarles la oportuna remuneración reviste no poca complejidad. En consecuencia, no resulta fácil acotar el concepto de gobierno corporativo y un somero repaso de los mecanismos disponibles para procurar la gobernanza ¹ de las empresas puede ser pertinente.

La revisión de los mecanismos de control corporativo camina de la mano de la identificación de los puntos de fricción entre las diversas partes implicadas en la empresa. En un plano más académico, ese entramado de relaciones ha sido formalizado y explicado con más profundidad por los desarrollos científicos basados en la teoría de la agencia, una fundamentación conceptual de la empresa en la que se hace explícita consideración de los conflictos de intereses entre las diferentes partes implicadas (JENSEN y MECKLING, 1976; FAMA y JENSEN, 1983a y 1983b).

Como es sabido, las relaciones de agencia se establecen entre una figura denominada principal y otra que, obrando por cuenta de éste, recibe la calificación de agente. La relación de agencia se caracteriza por la posible divergencia de intereses entre las partes contratantes, pues es probable que el agente, en lugar de implicarse en la búsqueda de la utilidad del principal, obre por motivos distintos y busque su propia utilidad. La relación de agencia surge impregnada de asimetrías informativas en cuanto que el principal resulta incapaz de conocer con exactitud las aptitudes del agente previas a la celebración del contrato e incapaz de supervisar el estricto cumplimiento de las cláusulas concertadas en el contrato.

Los problemas de agencia o problemas contractuales surgidos a consecuencia de esta incompleta coincidencia de preferencias han recibido considerable atención en la investigación (BARNEA *et al.*, 1985; AZOFRA y DE MIGUEL, 1991), pudiéndose afirmar que la literatura financiera ha identificado

¹ La Real Academia Española define *gobernanza* como «arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía». En consonancia con OLIVENCIA (2004), y con la aguda e irónica opinión de Fernando LÁZARO CARRETER, anterior presidente de la Real Academia Española (véase *El nuevo dardo en la palabra*, 2003, Aguilar, Madrid), el vocablo *gobernanza* incorpora un matiz de desarrollo equilibrado y responsable ausente en el término *gobierno* y en la acepción que el Banco Mundial hace de *governance*, definido como el «modo de ejercer el poder en la gestión económica de un territorio y de los recursos para su desarrollo».

básicamente tres orígenes de problemas de agencia: los que se producen entre los directivos y los accionistas, los derivados de la relación entre acreedores y los accionistas y, más modernamente, los existentes entre los accionistas mayoritarios y los minoritarios ². Las consecuencias de estas tres clases de divergencias son variadas y, a pesar de lo inexacta que puede resultar tal simplificación, cabe afirmar que conducen a una pérdida de eficiencia en la asignación de recursos dentro de la empresa o, en un nivel mayor de concreción, se traducen en la gestión de la empresa por los directivos a espaldas de los aportantes de recursos financieros, en la toma de decisiones financieras que transfieren riqueza de accionistas a acreedores o viceversa y en la expropiación de riqueza de los accionistas minoritarios por parte de los mayoritarios (CUERVO, 2004).

No obstante lo anterior, la consideración conjunta de estos tres problemas de agencia resulta poco operativa, lo que aconseja a los estudiosos de las finanzas empresariales centrarse en uno de ellos para seguir el consejo de Sempronio quien, en su discusión con Celestina para repartirse las ganancias del encuentro entre Calixto y Melibea, repite el inveterado aforismo castellano de que quien mucho abarca, poco suele apretar ³. Obviamente, son argumentos de rigor académico –y no las razones de Sempronio– los que nos conducen a centrar nuestra atención a lo largo de las páginas siguientes en la primera de las relaciones anteriormente mencionadas, la que se entabla entre los directivos de la empresa y los accionistas propietarios de las mismas.

Ya es lugar común considerar que propietarios y administradores responden a diferentes motivaciones surgiendo un conflicto de intereses entre ambos. Mientras que los primeros desean la maximización de su patrimonio y priman las actuaciones orientadas a aumentar el valor de mercado de sus títulos, los objetivos de la gerencia están vinculados a su remuneración, su seguridad laboral o su ámbito de decisión. Se constata así una inclinación de los responsables de las empresas por comportamientos que, pese a ir en detrimento del valor de la empresa, resultan satisfactorios para su función personal de utilidad, como pueden ser una inversión en exceso sobre el nivel óptimo de la empresa (STULZ, 1990), una política de diversificación inadecuada (LANG y STULZ, 1994; DENIS *et al.*, 1996), la asunción de riesgos por debajo del punto óptimo para la empresa (AMIHUD y LEV, 1981), el consumo de beneficios no pecuniarios (JENSEN, 1986) o la elección de medios financieros basados en el aprovechamiento de las asimetrías informativas (MYERS y MAJLUF, 1984; HARRIS y RAVIV, 1991; SCHMID *et al.*, 2002).

Con el ánimo de atenuar tales ineficiencias se han diseñado diversos mecanismos de control a través de la imposición de mayor disciplina sobre el equipo directivo, siendo frecuente la distinción entre los denominados mecanismos externos a la empresa y los mecanismos internos. Mientras que entre los primeros se cuenta el mercado de control corporativo o el mercado de trabajo directivo (JENSEN, 1986), los mecanismos internos abarcan una pluralidad de instrumentos tales como la estructura de capital, la política de dividendos, la estructura de propiedad, la política de remuneración directiva o el funcionamiento del consejo de administración (JENSEN, 1993).

² Es obvio que existen muchas otras relaciones de agencia en la empresa como son las que ligan a los proveedores, a los trabajadores o al conjunto de la sociedad con la empresa. Sin embargo, a efectos de la toma de decisiones financieras, esas tres son las relaciones de agencia más notables.

³ Véase Fernando DE ROJAS, *La Celestina*, acto XII.

Aunque, en teoría, los distintos tipos de mecanismos de control pueden actuar simultáneamente, la realidad pone de manifiesto que el grado de utilización de cada uno de ellos está condicionado por el entorno institucional-legal en el que operan las empresas (FRANKS y MAYER, 1997). En un contexto como el español, caracterizado por una propiedad concentrada y la existencia de poseedores de grandes paquetes accionariales, los mercados de capitales desempeñan un débil papel en la imposición de mayor disciplina directiva (FANJUL, 1998), haciéndose patente la necesidad de recurrir a los mecanismos internos de control.

Nuestro trabajo se inserta en esta línea de investigación, pues busca ahondar en la utilización de los mecanismos internos como forma de limar las distintas manifestaciones de la discrecionalidad directiva. Más específicamente, tratamos de analizar cómo algunos mecanismos internos de control (la estructura de propiedad, la estructura de capital y la política de dividendos) inciden sobre dos aspectos de la relación directiva: los costes de agencia derivados de la separación entre propiedad y control, y la discrecionalidad directiva en materia contable.

Por lo que se refiere al primero de los mencionados aspectos, y a diferencia de muchas de las investigaciones anteriores, centradas en el efecto que los mecanismos de control tienen sobre el valor de la empresa, nosotros hemos optado por estimar el influjo de los mecanismos de control en los costes de agencia. Hasta el momento no existe un acuerdo sobre una medida omnicomprendensiva de dichos costes, lo que aconseja combinar varios indicadores de modo que, aunque ninguno de ellos incorpore la totalidad de costes de agencia —y sólo los costes— que pueden derivarse de la relación directiva, la conjunción de todos ellos nos permita valorar, con las oportunas cautelas, el modo en cómo operan los mecanismos de control. Por esta razón, los indicadores de costes de agencia que hemos elegido se estructuran en una doble vertiente: por un lado, analizamos la eficiencia en el uso de los activos (ANG *et al.*, 2000) y, por otro, nos centramos en aquellas partidas de costes que son más fácilmente susceptibles de uso discrecional por los directivos (SINGH y DAVIDSON, 2003).

En lo tocante a la discrecionalidad directiva en materia contable, tomaremos como punto de referencia la dirección de beneficios. Partiendo de una de las manifestaciones que puede adoptar la dirección de beneficios, como son los ajustes contables, nos planteamos hasta qué punto la combinación de la estructura de capital y de propiedad (en el sentido de utilización de endeudamiento de procedencia bancaria o de mercado) contribuye a disciplinar a los gerentes de la empresa y a minorar su capacidad de dirección de beneficios.

Los resultados de nuestro análisis se hallan en consonancia con investigaciones previas parcialmente relacionadas y ponen de manifiesto un funcionamiento variado de los mecanismos de control. Mientras que cabe albergar ciertas dudas en torno a la capacidad de la estructura de capital para reducir la discrecionalidad directiva, la estructura de propiedad cuenta con un indudable poder para hacer converger los intereses de directivos y propietarios. Asimismo, se observa que la deuda de mercado impone un marco de actuación más restrictivo, coartando las posibilidades de actuación discrecional, y, por el contrario, la deuda contraída con entidades de crédito se presta a facilitar el comportamiento oportunista de los directivos, si bien esta última circunstancia viene condicionada por el horizonte temporal de este endeudamiento. El reparto de dividendos, por su parte, se presenta como un mecanismo especialmente apto para el control del comportamiento discrecional de la dirección.

La tarea que acabamos de esbozar se desarrolla en cinco epígrafes. Tras la introducción, en el segundo de ellos se efectúa una revisión de las dos grandes corrientes teóricas de las que nuestro trabajo bebe: la toma de decisiones financieras por los directivos y la dirección de beneficios como expresión de la discrecionalidad directiva. Al hilo de ese repaso se exponen asimismo las hipótesis que trataremos de contrastar empíricamente. La descripción de la muestra y de la metodología que hemos utilizado para el análisis constituyen el objeto del tercer epígrafe, mientras que en el cuarto expondremos y comentaremos los resultados alcanzados. El trabajo se cierra con un apartado en el que se subrayan las conclusiones más importantes y se apuntan algunas líneas futuras de investigación en este campo.

2. DISCRECIONALIDAD DIRECTIVA Y MECANISMOS INTERNOS DE CONTROL

Como ya ha quedado dicho, la separación entre la propiedad y el control de los activos que componen la empresa lleva a los directivos a tomar decisiones que pueden menoscabar la utilidad o la riqueza de los accionistas, observándose comportamientos directivos que divergen o, incluso, colisionan abiertamente con la maximización del valor de la empresa que exigirían los accionistas. La respuesta de estos últimos ante tales conflictos implica la utilización de medios de control de la discrecionalidad directiva para hacer converger los intereses de ambos grupos o supervisar las decisiones del equipo gestor (DENIS *et al.*, 1999). De entre todos los mecanismos de control disponible, por razones ya apuntadas anteriormente, nosotros hemos centrado nuestra atención en los mecanismos internos y, más concretamente, en aquellos cuya utilización ha sido más ratificada por la literatura: la estructura de capital, la estructura de propiedad tanto de los recursos propios como ajenos y la política de dividendos.

2.1. Costes de agencia de la relación directiva.

Un aspecto clave del estudio de la eficiencia de los mecanismos de control es la correcta definición de los costes de agencia. En el estado actual de la investigación no se dispone de una definición omnicomprendensiva que incorpore la totalidad de conflictos que se producen en el entramado contractual de las empresas y sólo contamos con medidas que aportan una visión parcial. Más aún, la mayor parte de la investigación precedente ha estudiado los costes de agencia de manera indirecta, pues se ha centrado en los efectos sobre la valoración de la empresa en el mercado, lo que, lógicamente, está mediatizado por el valor de los costes de agencia (McCONNELL y SERVAES, 1990; CHEN y STEINER 1999; CHO, 1998).

Por el contrario, nosotros hemos decidido centrarnos en algunas medidas de los costes de agencia surgidos de la separación entre la propiedad y el control de la empresa, siguiendo a ANG *et al.* (2000) y SINGH y DAVIDSON (2003), quienes utilizan dos especificaciones distintas de los mismos. Ambos trabajos coinciden en definir una primera medida de costes de agencia en términos de eficiencia en la utilización de los activos de la empresa calculada como el cociente entre la cifra de negocios y el valor de los activos.

La segunda medida de los costes de agencia, aunque ligeramente distinta en ambos estudios, comparte muchas comunidades, se centra en la eficiencia de los costes de explotación y trata de

medir el control sobre los pagos por exceso y sobre el consumo de beneficios no pecuniarios. En consonancia con otros trabajos, este indicador constituye un intento de incorporar aquellos gastos susceptibles de más fácil utilización discrecional por los directivos y que les reportan más utilidad (LEE y KWOK, 1988; MARTÍNEZ, 1995; RODRÍGUEZ, 1997).

2.2. Discrecionalidad contable.

A consecuencia del asimétrico reparto de información que existe en la relación directiva y en aras de la protección de los derechos de los accionistas, no ha de extrañar que en las empresas se hayan arbitrado procedimientos para atenuar esos desequilibrios informativos, evaluar la eficiencia con la que los directivos desempeñan su cometido y establecer esquemas de remuneración (BRICKLEY *et al.*, 1995). Entre esos procedimientos para transmitir información fiable a las partes contratantes menos informadas podemos citar los estados financieros que reflejan la situación y actividad de la empresa. Tales estados permiten conocer fidedignamente el rendimiento empresarial y, por tanto, constituyen un elemento óptimo para valorar la gestión de la empresa. Son muchos los aspectos de la evaluación de los directivos que se hallan ligados a los resultados de la empresa y hoy en día asistimos a una generalización de esquemas de remuneración empresarial basados, con carácter preferentemente, en la eficiencia empresarial (WATTS y ZIMMERMAN, 1986; O'BYRNE, 1990).

Una reacción plausible por parte de los directivos será la elección de los métodos contables que se encuentren en consonancia con sus intereses para, de algún modo, orientar la cifra de resultados u otras medidas semejantes en su propio beneficio (SMITH, 1976; JENSEN, 2003). Surge de este modo la denominada dirección de beneficios, entendida como el intento de orientar el resultado contable no tanto para la transmisión de información veraz cuanto como para dar una impresión positiva de la eficiencia de los gestores de la empresa.

Estas decisiones suponen una modificación de los métodos contables (MOSES, 1987), de los criterios de valoración de existencias (NIEHAUS, 1989), de las partidas extraordinarias (BEATTIE *et al.*, 1994), de los gastos en I+D (BANGE y DeBONDT, 1998) o de los ajustes por devengo (BANNISTER y NEWMAN, 1996; DeFOND y PARK, 1997). Por lo tanto, existe una pluralidad de prácticas contables a disposición del equipo de dirección de la empresa susceptibles de ser usadas para alterar discrecionalmente la cifra de resultados, entre las cuales destacan los ajustes por devengo; no en vano estos últimos han recibido una atención preferente por parte de la literatura en los últimos años (McNICHOLS y WILSON, 1988; JONES, 1991; DeFOND y SUBRAMANYAN, 1998; ERIKSON y WANG, 1999).

La esencia de este tipo de arreglos contables es la mejora de la capacidad informativa de la contabilidad superando los desajustes temporales que se pueden producir entre las corrientes de cobros, pagos, ingresos y gastos. No obstante este empleo apropiado (HANSEN y NOE, 1998; BARTH *et al.*, 2001), cabe también un uso discrecional de los ajustes por devengo ya que, al modificar el momento de reconocimiento de los ingresos y de los gastos, permiten transferir resultados positivos o negativos de un período a otro y, consiguientemente, desvirtuar el contenido informativo de la cifra de beneficios. De hecho, este procedimiento destaca entre los anteriormente citados, puesto que concede mayor flexibilidad a la dirección debido a su menor coste y la dificultad de detección

(HEALY, 1985). Además, los ajustes por devengo tienen la virtud de resumir en una sola medida el efecto conjunto de varias decisiones contables (PEASNELL *et al.*, 2000b).

Si tal es el atractivo de los ajustes por devengo es lógico que hayan surgido numerosos intentos de identificación de su posible uso discrecional. Como pone de manifiesto DELGADO (2003), son variados los métodos de cuantificación de la dirección de resultados mediante ajustes por devengo, aunque muchos de ellos comparten como característica común la distinción de dos componentes dentro de los ajustes: la parte no discrecional y la discrecional (DECHOW, 1994; PEASNELL *et al.*, 2000a). Mientras que el componente no discrecional obedece al intento de mejorar el poder informativo de la contabilidad en el sentido anteriormente apuntado, el elemento discrecional –como su propia denominación indica– recoge el eventual uso de los ajustes contables para alterar la cifra de beneficios por motivos menos justificables. Esta dicotomía de motivos conduce también a un esquema diferenciado de elementos determinantes de uno u otro tipo de ajustes. Así, es probable que los ajustes no discrecionales respondan a factores relacionados con la actividad normal de la empresa, siendo habitual calcularlos a partir de la cifra de negocios de la empresa y de la depreciación de los elementos de activo fijo.

El componente discrecional de los ajustes por devengo, por su parte, se hallará condicionado por la capacidad e inclinación de los directivos a la alteración contable y, muy probablemente, dependerá de la eficacia del gobierno corporativo para atajar tal actuación. De ahí que el estudio de estas manipulaciones contables deba discurrir en paralelo con el análisis de los mecanismos de gobierno corporativo. De hecho, se ha comprobado empíricamente que la presencia de consejeros externos (PEASNELL *et al.*, 2001), la existencia de una comisión de auditoría dentro del consejo de administración (KLEIN, 2002), el tamaño del propio consejo (BEASLEY, 1996), el peso de los inversores institucionales en la estructura de propiedad (JAMBALVO *et al.*, 2002) y la concentración de la propiedad o la participación de los accionistas internos (DELGADO, 2003) contribuyen a reducir la dirección de beneficios.

2.3. Mecanismos internos de control.

2.3.1. La estructura de capital.

La utilización de recursos propios para la financiación de la empresa presenta ventajas para los directivos, pues les confiere una flexibilidad y un ámbito de discrecionalidad que no proporciona la deuda. Los aportantes de recursos propios no requieren necesariamente una remuneración tan rígida y sometida a un calendario de pagos tan estricto como los recursos ajenos, lo que facilita la utilización discrecional de recursos financieros por parte de los directivos (GROSSMAN y HART, 1982; HARRIS y RAVIV, 1991; BARCLAY y SMITH, 1996).

Desde esta perspectiva, la utilización de deuda supone un mecanismo de disciplina directiva y debería existir una relación inversa entre el nivel de endeudamiento de la empresa y los costes de agencia. Así ha sido confirmado por trabajos relativos tanto al entorno anglosajón (ANG *et al.*, 2000; SINGH y DAVIDSON, 2003) como a España (MENÉNDEZ, 2001). En consecuencia, podríamos formular nuestra primera hipótesis:

Hipótesis 1a: es de esperar una relación negativa entre los costes de agencia y el nivel de endeudamiento de una empresa.

Asimismo, la rígida estructura de compromisos financieros inherentes a la financiación vía deuda –y su consiguiente capacidad para limar la discrecionalidad directiva en el uso de los recursos financieros– permite suponer la existencia de una relación negativa entre el apalancamiento financiero de la empresa y la utilización interesada de los ajustes por devengo, pues los recursos ajenos implican una mayor supervisión de los acreedores sobre los directivos y un control más detallado sobre la información contenida en los estados financieros. No obstante, hay también evidencia empírica que muestra una ligazón positiva entre ambos aspectos (AZOFRA *et al.*, 2002), según la cual la presentación de registros contables optimistas permite la obtención de financiación ajena en condiciones más favorables, lo que aumenta los incentivos de los responsables de las empresas para alterar el resultado en su propio beneficio. Por lo tanto, el papel de la deuda como elemento restrictivo de la manipulación contable parece ser una cuestión empírica, pudiéndose apuntar razones justificativas en uno y otro sentido. La formulación de una hipótesis que ligue el nivel de ajustes por devengo y el grado de endeudamiento de la empresa queda, en consecuencia, abierta y podría tomar la forma del siguiente enunciado:

Hipótesis 1b: las prácticas de dirección de beneficios pueden hallarse relacionadas tanto positiva como negativamente con el nivel de endeudamiento de la empresa.

2.3.2. Estructura de propiedad.

El modo como se distribuye la propiedad también constituye un mecanismo de control que puede aliviar o exacerbar los problemas de agencia de las empresas. En este caso es oportuno considerar la distribución de propiedad de los recursos propios y de los ajenos.

Por lo que se refiere a los capitales propios, han sido dos los aspectos que han recibido una atención preferente: la concentración de la propiedad y la participación de los directivos de la empresa en la propiedad. La existencia de una estructura de propiedad más concentrada contribuye a la resolución de ciertos problemas de acción colectiva como el denominado *free-rider* al otorgar a esos principales accionistas unos incentivos de supervisión directiva con los que no cuentan los pequeños accionistas (BERGSTRÖM y RYDQVIST, 1990; GALVE y SALAS, 1992). Desde esta perspectiva, cabría suponer que los conflictos de agencia se atenúan a medida que las empresas presentan una propiedad más concentrada.

No obstante, como sugiere el enfoque *Law and Finance*, la distribución de propiedad no es independiente de la configuración del sistema financiero y las características de este último permiten explicar numerosos aspectos de las decisiones financieras tomadas por las empresas (LA PORTA *et al.*, 1997, 1999 y 2000). España pertenece al grupo de países de ley civil de influencia francesa, países en los que los derechos de los inversores no se encuentran adecuadamente protegidos, lo que puede conducir a una mayor concentración de la propiedad como mecanismo de defensa de los accionistas (LA PORTA *et al.*, 1998). Esta concentración de la propiedad y la configuración legal de nuestro sistema financiero provocan la aparición de un conflicto de intereses entre los accionistas mayoritarios y

los accionistas minoritarios tan relevante como el existente entre accionistas y directivos (BECHT y ROËLL, 1999; BIANCO y CASAVOLA, 1999).

En consecuencia, los beneficiosos efectos de convergencia de intereses y consiguiente reducción de los conflictos de agencia a que parecía dar lugar la propiedad quedan puestos en entredicho. Ello nos lleva a plantearnos la posibilidad de que la relación que une la concentración de la propiedad y la eficiencia directiva presente un perfil distinto, existiendo la posibilidad de una relación negativa entre ambas variables o, incluso, no lineal. Así lo expresa la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2: los costes de agencia estarán afectados por la concentración de la propiedad, aunque esta relación puede ser positiva, negativa o no lineal, combinando un efecto negativo con uno positivo.

El segundo aspecto de la propiedad de los recursos propios es el relativo a la propiedad directiva. Habitualmente la posesión de una proporción mayor de propiedad por los directivos hace coincidir sus intereses con los de los demás accionistas, como se ha probado en el contexto anglosajón y en el continental europeo (JENSEN, 1993; McCONNELL y SERVAES, 1990; SHORT y KEASEY, 1999; THOMSEN y PEDERSEN, 2000). Sin embargo, y de manera parcialmente coincidente con lo ya expuesto sobre la concentración de propiedad, cabría también pensar en una relación no lineal entre el nivel de propiedad directiva y la actuación discrecionalidad de los gestores combinando los denominados efectos de convergencia y de atrincheramiento (MORCK *et al.*, 1988; KOLE, 1995). Este razonamiento modela nuestra tercera hipótesis relativa a la influencia de la propiedad directiva:

Hipótesis 3: es de esperar una relación negativa entre la propiedad en manos de los directivos y los costes de agencia de la empresa. Cabría, incluso, plantearse una relación cuadrática entre ambos elementos, con un efecto inicialmente negativo que dejaría paso después al efecto positivo.

En lo referente a la propiedad de los recursos ajenos, más allá de la influencia del nivel de endeudamiento a la que antes hicimos mención, es oportuno analizar la procedencia de tales recursos, para lo cual distinguiremos la parte del endeudamiento proveniente de entidades de crédito de otro tipo de deuda. A las empresas que operan en el mercado español se les plantea la disyuntiva de recurrir al endeudamiento bancario o emitir títulos de deuda (básicamente obligaciones y pagarés) negociables en los mercados. En otras palabras, existe la alternativa de recurrir a un endeudamiento que podríamos calificar de privado —en cuanto que la relación se establece con uno o con un número muy limitado de acreedores— y un endeudamiento recabado en mercados públicos en los que la figura del acreedor se corresponde con una pluralidad amplia de tenedores de títulos. Si bien ambas formas de endeudamiento comparten las características comunes de la financiación ajena, es indudable que cada una de ellas presenta un perfil específico y que entraña implicaciones diversas en relación con el gobierno corporativo y, por tanto, con la discrecionalidad directiva.

El endeudamiento bancario se contrae con instituciones especializadas en la supervisión de los prestatarios que, de alguna manera, suplen las carencias supervisoras de los accionistas (CAMPBELL y KRACAW, 1980; PETERSEN y RAJAN, 1994; JOHNSON, 1997b), por lo que cabría suponer una reducción de la discrecionalidad directiva cuando la deuda procede de entidades de crédito. No obstante, existen también claras diferencias entre ambos tipos de deuda en lo relativo a la posibilidad de renegociación.

Habitualmente los convenios de las emisiones públicas de deuda suelen ser más estrictos que las cláusulas de deuda bancaria, pues los bancos se avienen a renegociar las deudas en caso de impago con más facilidad (JAMES y SMITH, 2000). Desde esta perspectiva, la deuda de mercado resulta más rigurosa e impone una mayor disciplina sobre los directivos. No debe olvidarse que el mayor coste que habitualmente lleva aparejada la deuda bancaria está motivado por la imposibilidad de las empresas de encontrar otro tipo de financiación, pudiéndose sospechar que las empresas con mayores costes de agencia no disponen de modos alternativos de financiación y se ven abocadas a pedir prestado a las entidades crediticias. En esas situaciones podría observarse una relación positiva entre el endeudamiento de procedencia bancaria y los costes de agencia, si bien la relación de causalidad podría ir de la segunda a la primera de las variables citadas. Todo ello nos lleva a afirmar que la influencia de la propiedad de la deuda es una cuestión que debe elucidarse empíricamente, pudiéndose encontrar argumentos tanto a favor como en contra de un efecto disciplinante de la deuda bancaria. Eso se concreta en nuestra cuarta hipótesis:

Hipótesis 4a: la procedencia bancaria de la deuda podría afectar a la eficiencia de los directivos. El signo de la influencia puede ser tanto positivo como negativo.

Igualmente, ha de tenerse en cuenta que la más estrecha relación entre prestamista y prestatario inherente a la financiación bancaria permite establecer lazos más duraderos y por eso la financiación bancaria tiende a tomar una dimensión de largo plazo (EBER, 2001). En tales casos, las empresas que reciben los créditos buscan labrarse una buena reputación como prestatarios (DIAMOND, 1991), por lo que no sería de extrañar un comportamiento tendente a alterar la cifra de beneficios y lograr, en consecuencia, mejores condiciones crediticias (DATTA *et al.*, 1999). Más aún, en esta cierta discrecionalidad podría radicar precisamente una explicación del endeudamiento bancario, pues no debe olvidarse que, en comparación con la deuda negociable, la financiación procedente de entidades de crédito presenta un mayor coste. De hecho, la utilización de deuda procedente de entidades de crédito ha sido recientemente explicada sobre la base de las asimetrías informativas (JOHNSON, 1997a; JAMES y SMITH, 2000). Más aún, podría ser oportuno un estudio diferenciado en función de la estructura de plazos de la deuda dada la disímil repercusión de la deuda de corto y de largo plazo sobre los estados financieros.

Hipótesis 4b: la distinta supervisión y facilidad de renegociación de la deuda contraída con entidades financieras en contraposición a la deuda negociable en mercados financieros guarda relación con la discrecionalidad directiva en materias contables, cabiendo presuponer una relación positiva entre esta última y la deuda de procedencia bancaria.

2.3.3. Política de dividendos.

El reparto de dividendos es otra de las decisiones financieras que puede hallarse vinculada a los costes de agencia que aquejan a las empresas. La relación se establece, más que con el reparto en sí mismo considerado, con las consecuencias que sobre la discrecionalidad directiva tiene el reparto de dividendos.

Como ya hemos apuntado, está probada la relación que existe entre el volumen de recursos a disposición discrecional de los directivos y la ineficiencia en el uso de los mismos (JENSEN, 1986;

LANG *et al.*, 1991; SZEWCZYK *et al.*, 1996). Por consiguiente, un mayor reparto de dividendos limita la discrecionalidad directiva y, por tanto, obliga a una mejor eficiencia asignativa, conduciendo a menores costes de agencia (LANG y LITZENBERGER, 1989; DEWENTER y WARTHER, 1998). En este caso podríamos esperar una relación negativa entre costes de agencia y ratio de *pay-out*:

Hipótesis 5: una mayor distribución de dividendos debería encontrarse negativamente relacionada con los costes de agencia.

3. DATOS Y METODOLOGÍA

3.1. Muestra.

La base de datos utilizada se halla formada por datos correspondientes a 178 empresas no financieras españolas que han cotizado en las Bolsas de valores durante el período 1991-2001. Al tratarse de empresas que cotizan en mercados de valores ha de entenderse que el tamaño de las compañías podría calificarse de grande o medio-grande. La conjunción de los 178 individuos con los once cortes transversales practicados permite la formación de un panel de datos desequilibrado que contiene 1.164 observaciones, que será tratado con la oportuna metodología de datos de panel.

TABLA 1. Distribución de la muestra por años y sectores de la actividad.

Años	Aliment. pesca y agric.	Cemento y construcc.	Inmob.	Transp y telecom.	Textil, papel y celulosa	Agua, luz, gas y petróleo	Servicios	Minería	Total
1991	12	23	9	7	10	13	5	15	94
1992	14	23	11	7	10	14	6	15	100
1993	14	24	11	8	9	15	6	15	102
1994	14	24	11	9	10	15	7	16	106
1995	12	21	10	8	9	15	7	15	97
1996	10	18	8	8	8	17	6	13	88
1997	11	18	8	8	8	17	6	13	89
1998	22	16	19	8	15	18	19	19	136
1999	21	13	19	8	14	12	19	19	125
2000	21	10	18	7	13	10	19	17	115
2001	20	10	17	7	13	10	19	16	112
Total observac.	171	200	141	85	119	156	119	173	1.164
N.º empresas	28	27	24	14	20	22	20	23	178

El panel formado inicialmente es un panel desequilibrado pues no todas las empresas se hallan incluidas en la base de datos durante los once años, si bien eso no impide la obtención de estimaciones consistentes (HSIAO, 1986). La información empleada es de carácter público y se obtuvo del registro de empresas, del registro de participaciones significativas en el capital y de los estados financieros auditados proporcionados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Estos datos incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, las participaciones de los principales accionistas y la participación en la propiedad de los miembros del consejo de administración.

3.2. Variables.

Las variables utilizadas y una descripción estadística de la muestra se detallan en las **tablas 2a** y **2b**. La **tabla 2a** recoge los valores medios, máximos y mínimos, la mediana y la varianza de cada variable, mientras que la **tabla 2b** coincide con la matriz de correlaciones de dichas variables.

Un elemento crítico en la enumeración de las variables es la especificación de los costes de agencia. La inexistencia de una definición completa de tales costes aconseja utilizar más de una medida que pueda servir como aproximación a distintos aspectos de los conflictos de intereses surgidos de la relación directiva. Lógicamente, ninguna de ellas informará totalmente sobre el funcionamiento de los mecanismos de control, pero, en su conjunto, el análisis de la influencia en las dos medidas puede proporcionar alguna pauta acerca de cómo intervienen esos mecanismos de control.

La primera de ellas (CAGENC1), de acuerdo con la literatura anteriormente expuesta, es la eficiencia en la utilización de los activos y la definimos como el cociente entre la facturación total y el volumen de activos. Se trata de una medida inversa de los costes de agencia, pues un mayor aprovechamiento de los activos de la empresa (en el sentido de mayor facturación sobre el activo total) probablemente trasluzca un mayor esfuerzo directivo. Un bajo valor de esta ratio indicaría que los directivos no aprovechan o explotan con suficiente interés los activos de la empresa o que realizan malas decisiones de inversión eligiendo activos improductivos y procediendo al denominado consumo de *perquisites*.

La segunda medida de los costes de agencia (CAGENC2) está relacionada con la eficiencia en los costes de la empresa y trata de centrarse en aquellas partidas cuyo uso discrecional puede proporcionar mayores cotas de utilidad a los directivos. De entre todas las partidas de los costes de explotación creemos que la cifra de gastos de personal reviste una importancia especial por dos motivos. En primer lugar, porque esa partida incluye la remuneración recibida por los directivos, quienes obviamente tienen inclinación por aumentar su retribución. En segundo lugar, porque uno de los elementos que los directivos tratan de evitar son los costes psicológicos derivados de la conflictividad laboral (SHARPE, 1994), y una forma de reducir esos conflictos es ofrecer elevadas remuneraciones, incluso por encima del nivel eficiente. En consecuencia, un elevado nivel de esta ratio pondría de manifiesto un elevado nivel de costes de agencia.

La variable que se utilizará como aproximación a la discrecionalidad directiva corresponde a los ajustes por devengo anormales (AA), como se señala en el apartado siguiente. Las variables

explicativas, en consonancia con las previsiones avanzadas en el apartado anterior, se hallan formadas por las medidas de apalancamiento en sus diversas expresiones. Entre ellas se cuentan el endeudamiento total sobre el valor total del activo (DTAB), la deuda contraída con instituciones bancarias sobre el valor total del activo (DBAB), la deuda contraída con instituciones bancarias sobre el total de deuda (DBDT) y la deuda negociada en los mercados, tanto sobre el valor total del activo (DPAB) como sobre el montante total de los recursos ajenos (DPDT). Asimismo, hemos construido un indicador del plazo de vencimiento de la deuda bancaria a través del cociente entre la deuda bancaria de largo plazo y el total de deuda bancaria (DBLDB).

La concentración de la propiedad ha sido medida a través de la proporción de acciones en manos del principal accionista (C1). No obstante, y como se indicará más tarde al efectuar el análisis de sensibilidad, hemos ampliado esa definición a la proporción poseída por los dos y los cinco principales accionistas (C2 y C5, respectivamente). La distribución de dividendos se ha medido a través de la cuantía total del dividendo distribuido relativizada por los capitales propios.

La propiedad directiva se ha cuantificado a través de la proporción del capital en manos de los consejeros (ALFA). Hubiera sido deseable contar con información sobre la propiedad de otros directivos de la empresa que no forman parte del consejo de administración pero, desafortunadamente, tal información no está disponible. En cualquier caso, creemos que ALFA es suficientemente informativa de algunos de los incentivos que tienen los consejeros para realizar apropiadamente su misión de supervisar las decisiones directivas y orientar la gestión de la empresa hacia la creación de valor. Esta variable ha sido depurada o ajustada para tener únicamente en cuenta la participación relativa a los individuos y no a las personas jurídicas (ALFAAJ), lográndose así otra aproximación a los incentivos de los consejeros para desempeñar eficientemente su tarea.

Es preciso reconocer que las medidas de discrecionalidad directiva que empleamos pueden hallarse muy afectadas por el sector en el que opera la empresa, dado que la estructura de costes y la utilización de activos puede variar mucho en función de las características propias del sector. Por este motivo hemos incluido en nuestro análisis, a modo de variables de control, ocho variables *dummy* que se corresponden con la estructura sectorial: Alimentación, pesca y agricultura; Cemento y construcción; Inmobiliarias; Transporte y telecomunicaciones; Textil, papel y celulosa; Agua, luz, gas y petróleo; Servicios y Minería. El grupo de variables de control cuenta también con la rentabilidad bruta del activo (ROA) y el tamaño de la empresa (LNTAB) medido a través del logaritmo de valor contable de los activos. No resulta fácil aventurar una dirección de influencia para esta última variable pues, por una parte, cabría pensar en la existencia de economías de escala o de alcance que condujeran a un aprovechamiento más eficiente de los activos (ANG *et al.*, 2000). Pero, sin embargo, un mayor tamaño de la empresa suele ir asociado a una mayor separación de la propiedad y el control y, en consecuencia, al agudizamiento de los problemas de agencia con el consiguiente aumento de la discrecionalidad directiva. Se trata, en consecuencia, de una cuestión de resolución empírica y sería de esperar una influencia del tamaño de la empresa tanto en uno como en otro sentido. En cualquier caso, la trascendencia de esta variable en nuestra investigación es limitada, ya que nuestro objetivo se centra en analizar el funcionamiento de los mecanismos de control —y no el tamaño— sobre la discrecionalidad directiva.

Por lo que respecta a ROA, los mayores niveles de rentabilidad de la empresa conducen a cuentas de resultados más favorables, haciendo menos necesaria la dirección de beneficios, y, en consecuencia, cabría esperar un signo negativo para la variable que recoge el efecto de la rentabilidad de los activos de la empresa sobre los ajustes por devengo.

TABLA 2a. Estadística descriptiva de las variables.

Principales estadísticos descriptivos de la muestra. Las columnas indican la media, mediana, valores mínimos, máximos y varianza de cada variable. Los valores de C1 reflejan la proporción de propiedad en manos del principal y de los cinco principales accionistas y se hallan expresados en porcentaje. AA representa los ajustes por devengo anormales, mientras que TA corresponde al total de ajustes por devengo, DTAB el nivel de endeudamiento, DBAB y DBDT la proporción de deuda bancaria, DPDT y DPAB la proporción de deuda negociable en mercados, DBLDB la estructura de plazos de la deuda bancaria, LNTAB el tamaño de la empresa, ROA la rentabilidad de los activos. La variable Δ FACT corresponde a las variaciones de la facturación entre un año y otro, mientras que INM equivale al activo inmovilizado total de la empresa. ALFA es la proporción de acciones poseída por los consejeros, PAYOUT el nivel de reparto de dividendos y CAGENC1 y CAGENC2 se corresponden con las dos especificaciones de los costes de agencia. Los valores se presentan en tanto por uno con la excepción de C1, C2 y ALFA, que se encuentran medidos en porcentaje

Variable	Media	Mediana	Mínimo	Máximo	Varianza
C1	38.680	32.560	0.011	99.200	668.253
AA	0.000	- 0.008	- 0.619	3.412	0.033
TA	- 0.017	- 0.027	- 0.798	3.739	0.224
DTAB	0.310	0.294	0.000	3.331	0.047
DBAB	0.167	0.133	0.000	1.000	0.023
DBDT	0.511	0.540	0.000	1.000	0.121
DPDT	0.032	0.000	0.000	0.999	0.014
DPAB	0.011	0.000	0.000	0.671	0.002
DBLDB	0.402	0.389	0.000	1.000	0.128
LNTAB	10.229	10.082	6.043	15.987	2.874

.../...

.../...

ROA	0.026	0.034	− 1.263	0.396	0.091
ΔFACT	0.031	0.007	− 5.251	5.366	0.382
ALFA	23.297	13.281	0.000	99.99	26.513
PAYOUT	0.020	0.000	0.000	0.135	0.000
CAGENC1	0.639	0.539	0.005	3.071	0.529
CAGENC2	0.227	0.208	0.000	0.84	0.145
DIFROA	0.000	− 0.004	− 0.437	1.176	0.007

TABLA 2b. Matriz de correlación de variables.

	C1	ALFA	AA	TA	DTAB	DBAB	LNTAB	ROA	PAYOUT	CAGENC1	CAGENC2
C1	1.000										
ALFA	0.861	1.000									
AA	− 0.088	− 0.061	1.000								
TA	− 0.101	− 0.076	0.803	1.000							
DTAB	0.005	− 0.017	− 0.020	0.010	1.000						
DBAB	− 0.101	− 0.122	0.078	0.038	0.667	1.000					
LNTAB	0.127	0.043	0.067	0.066	0.119	0.036	1.000				
ROA	− 0.014	0.000	0.065	0.102	− 0.374	− 0.314	0.075	1.000			
PAYOUT	0.037	0.049	− 0.002	0.002	− 0.059	− 0.107	0.131	0.201	1.000		
CAGENC1	0.154	0.126	− 0.205	− 0.050	0.117	− 0.078	− 0.009	0.034	0.031	1.000	
CAGENC2	− 0.059	− 0.065	0.001	− 0.006	− 0.042	− 0.015	− 0.032	0.029	− 0.008	− 0.060	1.000

3.3. Metodología.

Dada la doble caracterización que hemos hecho de la discrecionalidad directiva (toma discrecional de decisiones financieras y actuación discrecional en materia contable), es conveniente adaptar el procedimiento de análisis a ambos escenarios. En consecuencia, la aplicación –y correspondiente explicación– de la metodología seguida debe estructurarse en dos vertientes diferenciadas.

Por lo que se refiere a la influencia que los mecanismos de control tienen sobre la posible discrecionalidad directiva en la toma de decisiones financieras, realizaremos un análisis de regresión en el que la variable dependiente recoge las dos posibles especificaciones de los costes de agencia, mientras que las variables explicativas corresponden a los distintos mecanismos cuya posible influencia ya se adelantó. Esto supone el contraste de una estimación que toma la forma siguiente, donde el subíndice i identifica el individuo y el subíndice t indica el período. η_i representa el término de efectos fijos específico de cada individuo, e_t identifica al efecto temporal y ε_{it} es la perturbación aleatoria de cada observación.

$$\begin{aligned} \text{CAGENC}_{it} = & \alpha + \beta_1 \text{C1}_{it} + \beta_2 \text{C1}_{it}^2 + \beta_3 \text{ALFA}_{it} + \beta_4 \text{ALFA}_{it}^2 + \beta_5 \text{DTAB}_{it} + \\ & + \beta_6 \text{DBDT}_{it} + \beta_5 \text{PAYOUT}_{it} + \beta_5 \text{LNTAB}_{it} + \eta_i + e_t + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad [1]$$

La composición de la muestra permite la combinación de series temporales y cortes transversales con la consiguiente posibilidad de aprovechar las ventajas que entraña la formación de un panel de datos, especialmente el control de la denominada heterogeneidad inobservable constante (ARELLANO y BOVER, 1990; ARELLANO, 1993). El método de datos de panel descansa sobre la idea de que cada individuo tiene unas especificidades propias, que le distinguen de los otros individuos y que se mantienen a lo largo del tiempo. En nuestro caso, hay razones fundadas para pensar que cada una de las empresas incluidas en la muestra presenta características propias –ya sea en su forma de gestión, en la identificación que los directivos han mostrado tradicionalmente con los objetivos de los propietarios, etc.– que la distinguen de las otras empresas y que se mantienen a lo largo del tiempo. La consideración conjunta de todas las empresas sin atender a estas peculiaridades podría originar un sesgo de omisión y distorsionaría, por tanto, las estimaciones efectuadas.

La selección del procedimiento de estimación es un aspecto clave en el empleo de la metodología de datos de panel. No se debe olvidar que el término de efectos fijos es un efecto inobservable y, desde esta perspectiva, queda subsumido dentro de la perturbación aleatoria. En estos casos, es importante discernir el tipo de relación entre el elemento de efectos fijos y las demás variables explicativas, pues esa misma relación se establecerá entre las variables explicativas y la perturbación aleatoria.

En caso de que exista correlación –la situación más frecuente y a la que, como se indica en la exposición de resultados, se ajusta nuestra base de datos– se hace preciso eliminar el término de efectos fijos, para lo cual se recurre al método intra-grupos (*within-groups*). La existencia de tal correlación se detecta mediante el test de Hausman, con el cual se contrasta la hipótesis nula de

ausencia de correlación entre las variables independientes y el término de efectos fijos ⁴. De ahí que en las **tablas 3 a 9** se proporcione el valor de dicho test como forma de medir la pertinencia del procedimiento de estimación elegido.

Es preciso igualmente aclarar el sentido que adquiere el coeficiente de determinación ajustado (R^2 -aj.) que también se facilita en las estimaciones efectuadas, pues es frecuente juzgar la validez de dichas estimaciones basándose en los valores del citado coeficiente. Sin embargo, en los casos en los que se dispone de un número relativamente elevado de observaciones, el aumento de los grados de libertad puede hacer que, a pesar de que la regresión sea significativa en su conjunto, dicho coeficiente sea bajo. En esos casos, la validez de las estimaciones viene dada por el coeficiente F (que nos mide la significación conjunta de todos los estimadores) y por los coeficientes t de cada uno de los estimadores. Por este motivo, en las **tablas 3 a 9** se presenta el valor de dicho estadístico ⁵.

Por lo que respecta a la posible discrecionalidad directiva en materias contables, el procedimiento seguido se estructura asimismo en dos fases: en un primer momento procedemos a calcular los ajustes por devengo totales y a desagregar su componente discrecional del no discrecional para, en un segundo paso, tratar de identificar algunos de los aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la deuda que inciden sobre los ajustes discrecionales.

En lo relativo al cálculo del valor total de los ajustes, partiremos del modelo formulado por JONES (1991). Aunque existe una serie de métodos alternativos de identificación de la dirección de beneficios (DELGADO, 2003), la selección de cualquiera de ellos en detrimento de los otros no es una cuestión relevante, ya que no conduce a sesgos en los resultados (DECHOW *et al.*, 1995). En cualquier caso, dedicaremos una parte de nuestro análisis empírico a contrastar el efecto de las distintas formas de cuantificar la dirección de resultados.

El modelo de Jones de obtención de los ajustes por devengo parte del hecho de que resulta más fácil alterar las cifras de activos y pasivos de corto plazo no monetarios que las cuentas de cobros y pagos que tienen una repercusión directa en la tesorería de la empresa ⁶; asimismo, la posibilidad de elegir entre distintos métodos de cálculo de la depreciación del activo fijo introduce una discrecionalidad que ha de ser tenida en cuenta. Por dichos motivos en este modelo se definen los ajustes totales de un período (denotaremos esa variable a través de la expresión TA) como la variación en los elementos de activo circulante que no tienen la consideración de activos monetarios (existencias y derechos de cobro) minorada con la variación en los pasivos de corto plazo y la dotación a las amortizaciones del inmovilizado.

Una vez calculados de esa forma los ajustes totales es preciso proceder a su desglose en ajustes discrecionales y no discrecionales. Como ya quedó dicho, los ajustes por devengo tienen su razón de ser en la mejora de la capacidad informativa de la contabilidad, por lo que cabe preguntarse acerca de los elementos que condicionan el nivel de ajustes. La respuesta a esta cuestión ha de formularse

⁴ Dicho test sigue una distribución χ^2 con tantos grados de libertad como coeficientes estimados.

⁵ La hipótesis nula es la de un valor cero de los coeficientes testados. Un elevado valor de ese estadístico supondría un rechazo de la hipótesis nula y, consiguientemente, la aceptación de la significación conjunta de los coeficientes estimados.

⁶ Implícitamente se supone que la dirección de beneficios puede revestir la forma de modificación de la valoración de las existencias o alteración del reconocimiento de derechos de cobro u obligaciones de pago.

teniendo en cuenta que los principales condicionantes de los ajustes por devengo, tal y como los hemos definido, son la variación de la actividad operativa de la empresa (que conducirá a la modificación de activos y pasivos no monetarios de corto plazo) y el nivel de elementos de inmovilizado (que afecta a la dotación a las amortizaciones).

De este modo, estimaremos una regresión en la que el valor total de los ajustes por devengo (TA) se hace depender de la variación de la facturación respecto del período anterior (ΔFACT) y del valor del activo fijo (INM). La expresión de tal regresión, en la que todas las variables se normalizan dividiendo por el valor total del activo, será la siguiente, donde η_i representa el término de efectos fijos asociado a cada individuo:

$$\text{TA}_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta\text{FACT}_{it} + \beta_2 \text{INM}_{it} + \eta_i + \varepsilon_{it} \quad [2]$$

A partir de la definición de la ecuación [2] podría resultar oportuno aventurar los signos esperados de las variables independientes. En el caso del inmovilizado resulta obvio pronosticar una relación opuesta entre los ajustes contables y el valor del activo fijo, ya que no debe olvidarse que los ajustes por devengo se han definido como la variación en el fondo de rotación no monetario menos la dotación a las amortizaciones. Por el contrario, el signo de la variación de la cifra de negocios resulta más incierto; un incremento de la facturación comporta incrementos en las partidas de activo realizable a corto plazo pero, igualmente, puede conllevar un crecimiento del pasivo circulante, de modo que no se puede prever el sentido en que variarán los ajustes totales.

El valor previsto de TA en la ecuación [2] puede ser interpretado como la cifra de los ajustes por devengo que resultan normales a la vista de la actividad de la empresa y de la composición de su activo. Por tanto, el error de dicha regresión o diferencia entre el valor observado y el estimado de TA será la parte de los ajustes contables motivados por la discrecionalidad directiva y recibirá el nombre de ajustes anormales o discrecionales (AA).

$$\text{AA}_{it} = \text{TA}_{it} - (\alpha + \beta_1 \Delta\text{FACT}_{it} + \beta_2 \text{INM}_{it}) \quad [3]$$

donde α , β_1 y β_2 son los estimadores de los coeficientes de regresión α , β_1 y β_2 .

Los ajustes contables anormales permiten valorar la capacidad directiva para orientar los datos contables en su propio beneficio, por lo que resultan de gran utilidad a la hora de analizar la eficiencia de los mecanismos de gobierno corporativo. Trataremos, en consecuencia, de conocer el impacto que la estructura de propiedad de la deuda tiene en la posibilidad de modificación contable discrecional. Esto hace que la segunda fase de nuestro trabajo consista en explicar los ajustes por devengo anormales en función de las variables representativas de la estructura de propiedad de la deuda y otras variables de control. A modo de representación sintética, dicha regresión tomaría la siguiente expresión:

$$\text{AA}_{it} = \alpha + \beta_1 \text{DTAB}_{it} + \beta_2 \text{DBDT}_{it} + \beta_3 \text{C5}_{it} + \beta_4 \text{LNTAB}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \eta_i + \varepsilon_{it} \quad [4]$$

4. RESULTADOS

4.1. Decisiones financieras discrecionales.

A modo de introducción a los resultados del análisis explicativo ha de hacerse una referencia genérica a las relaciones existentes entre las variables elegidas, pues tales relaciones orientarán en cierto modo el análisis subsiguiente. A la vista de los datos expuestos en la **tabla 2b**, donde se presentan los coeficientes de correlación entre las principales variables utilizadas, dos comentarios resultan pertinentes.

TABLA 3

Resultados de la estimación de la ecuación [1] con el procedimiento intra-grupos. La variable dependiente es CAGENC1 en el panel A y CAGENC2 en el panel B. Las variables explicativas son el porcentaje de participación accionarial en manos del principal accionista (C1), la proporción del capital en manos de los consejeros (ALFA), la deuda total sobre el total de activos (DTAB), el total de deuda bancaria sobre el total de deuda (DBDT) y la ratio de pago de dividendos (PAYOUT). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

Panel A					
Intercept	0.5421 *** (0.0342)	0.4858 *** (0.0303)	0.5401 *** (0.0315)	0.5071 *** (0.0314)	0.4851 *** (0.0300)
C1	-0.0013 *** (0.0004)				
ALFA		0.0005 (0.0003)			
DTAB			-0.1374 *** (0.0345)		
DBDT				-0.0280 (0.0196)	
PAYOUT					0.2468 * (0.0550)
R ² ajust.	0.0311	0.0253	0.0397	0.0255	0.0274
F	24.01 ***	23.74 ***	23.31 ***	23.79 ***	23.82 ***
Hausman	14.30 ***	21.71 ***	28.80 ***	21.49 ***	19.62 ***

.../...

.../...

Panel B					
Intercept	0.1300 *** (0.0082)	0.1405 *** (0.0070)	0.1354 *** (0.0079)	0.1314 *** (0.0073)	0.1434 *** (0.0069)
C1	0.0003 ** (0.0001)				
ALFA		0.0001 (0.0007)			
DTAB			0.0164 ** (0.0110)		
DBDT				0.0184 *** (0.0050)	
PAYOUT					- 0.1183 (0.0548)
R ² ajust.	0.028	0.0204	0.026	0.0422	0.0234
F	21.02 ***	20.82 ***	20.9 ***	21.41 ***	20.91 ***
Hausman	18.21 ***	8.54 ***	19.32 ***	27.40 ***	12.70 ***

En primer lugar, hay que resaltar la escasa correlación entre las variables que miden la utilización de los mecanismos de control (C1, DTAB, PAYOUT y ALFA), lo que nos permite incorporar conjuntamente en nuestro modelo explicativo todas o algunas de dichas variables sin temor a incurrir en multicolinealidad. En segundo lugar, las dos variables identificativas de costes de agencia mantienen una correlación negativa. Se trata de un resultado conforme a lo esperado pues, mientras CAGENC1 mide el esfuerzo directivo en la utilización de activos, CAGENC2 informa sobre el nivel de utilización discrecional de los gastos operativos. En consecuencia, la incidencia de conflictos de agencia se traduce en un mayor valor de CAGENC2 y en un menor valor de CAGENC1 con la consiguiente correlación negativa entre ambas variables.

El primer paso del análisis explicativo viene dado por el estudio del efecto individual de cada uno de los mecanismos de gobierno recogidos en el modelo [1]. La **tabla 4** presenta los resultados de esas estimaciones y sugiere, a modo de comentarios muy genéricos –y, por tanto, aún carentes de la exactitud necesaria–, cuatro apreciaciones: 1) la concentración de la propiedad y el nivel de endeudamiento parecen actuar en un sentido contrario al propuesto, al incrementar los costes de agencia; 2) el reparto de dividendos contribuye a reducir el conflicto de intereses entre accionistas y directivos; 3) la utilización de deuda de procedencia bancaria facilita la discrecionalidad directiva, y 4) el nivel de propiedad directiva apenas modifica los incentivos de los directivos.

A partir de estos resultados hemos realizado estimaciones más completas introduciendo conjuntamente el efecto de varios mecanismos de disciplina. Este hecho resulta importante porque permite valorar hasta qué punto dichos mecanismos actúan simultáneamente o si la utilización de alguno de ellos

va en detrimento de la necesidad o de la aplicación de otros. Planteado en otros términos, se trata de dilucidar la cuestión del carácter complementario o sustitutivo de los mecanismos de control. Asimismo, la estimación del efecto conjunto de las distintas variables constituye un elemento de referencia más fiable que las anteriores apreciaciones al tener en cuenta las interacciones que se producen entre las mismas.

Como pone de manifiesto la primera columna de la **tabla 4**, la consideración conjunta de los distintos mecanismos proporciona una visión más completa de la relación accionistas-directivos. Por una parte, como se observa en las dos primeras columnas, la concentración de la propiedad y el endeudamiento se comportan contrariamente a lo esperado al incidir negativamente sobre la eficiencia directiva. Por otro lado, el reparto de dividendos responde a lo previsto y reduce significativamente la discrecionalidad directiva. La función del endeudamiento bancario es también bastante consistente e indica que el endeudamiento bancario está positivamente relacionado con la divergencia de intereses. Por su parte, la propiedad directiva tiene una influencia incierta ya que se relaciona positiva (columna 2) y negativamente (columna 1) con los costes de agencia.

TABLA 4

Resultados de la estimación de la ecuación [1] con el procedimiento intra-grupos. Las variables explicativas son el porcentaje de participación accionarial en manos del principal accionista (C1), la proporción del capital en manos de los consejeros (ALFA), la deuda total sobre el total de activos (DTAB), el total de deuda bancaria sobre el total de deuda (DBDT), la ratio de pago de dividendos (PAYOUT) y el logaritmo del valor contable del activo (LNTAB). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

Variable dependiente	CAGENC1 (1)	CAGENC2 (2)	CAGENC1 (3)	CAGENC2 (4)	CAGENC1 (5)	CAGENC2 (6)
Intercept	0.8957 *** (0.1124)	0.9092 *** (0.1494)	0.9561 *** (0.1141)	0.2217 *** (0.0261)	0.9545 *** (0.1160)	0.2169 *** (0.0265)
C1	-0.0014 *** (0.0014)	-0.0014 *** (0.0005)	-0.0047 *** (0.0014)	0.0009 *** (0.0003)	-0.0047 *** (0.0014)	0.0008 ** (0.0003)
C1 ²			0.00002 ** (0.0000)	-0.00001 * (0.0000)	0.00002 ** (0.0000)	0.0001 (0.0001)
ALFA	0.0006 * (0.0003)	0.0008 ** (0.0004)	0.0007 ** (0.0003)	0.0001 (0.0001)	0.0008 (0.0010)	0.0001 (0.0002)
ALFA ²					0.0001 (0.0001)	0.0001 (0.0001)

.../...

.../...

DTAB	- 0.1251 *** (0.0350)	- 0.1265 *** (0.0358)	- 0.1202 *** (0.0350)	0.0242 *** (0.0075)	- 0.1201 *** (0.0351)	0.0245 *** (0.0075)
DBDT	- 0.0530 *** (0.0199)	- 0.0528 *** (0.0201)	- 0.0504 ** (0.0200)	0.0205 *** (0.0044)	- 0.0504 ** (0.0200)	0.0205 *** (0.0044)
PAYOUT	0.5194 * (0.2445)	0.5007 * (0.2682)	0.5115 * (0.2442)	- 0.1505 ** (0.0686)	0.5117 * (0.2443)	- 0.1470 ** (0.0687)
LNTAB	- 0.0285 ** (0.0106)	- 0.0298 ** (0.0143)	- 0.0292 ** (0.0106)	- 0.0113 *** (0.0023)	- 0.0290 ** (0.0107)	- 0.0110 *** (0.0024)
R ² ajust.	0.0635	0.0645	0.0688	0.0885	0.0688	0.0892
F	23.49 ***	23.23 ***	23.54 ***	21.29 ***	23.34 ***	21.16 ***
Hausman	17.10 ***	19.23 ***	20.04 ***	26.60 ***	17.82 ***	21.94 ***

Por lo que se refiere al tamaño, su significado es confuso. Mientras que un mayor tamaño parece reducir significativamente el aprovechamiento de los activos, también se observa que los directivos de las empresas más grandes muestran menor discrecionalidad en la política de personal. Ambos hechos pueden hallarse explicados respectivamente por la existencia de una mayor separación entre propiedad y control o por la existencia de economías de escala conforme aumenta el tamaño de la empresa, pero, en cualquier caso, hay que recordar que se trata de una variable de control cuya finalidad principal es evitar el sesgo de omisión y que no se pretende su análisis como mecanismo de control.

En cuanto a la significación de la regresión, se observa que el coeficiente de determinación ajustado no presenta un valor demasiado elevado aunque, como ya se dijo, el elemento de referencia no es tanto dicho coeficiente, sino los estadísticos *t* y *F*. Este último indica que la regresión en su conjunto resulta significativa con un nivel de confianza superior al 99 por 100 y afirmaciones análogas podrían realizarse de varios de los coeficientes estimados.

Por lo tanto, podemos decir que los resultados hasta este momento expuestos no permiten ratificar las hipótesis del endeudamiento ni de la concentración de propiedad como mecanismos de control. La hipótesis de propiedad directiva recibe un apoyo muy limitado e, incluso, contradictorio, mientras que resultan confirmadas las hipótesis 4a y 5: se comprueba la eficacia que tiene la política de dividendos para reducir la discrecionalidad directiva y se observa la relación que existe entre el endeudamiento de procedencia bancaria y la facilidad de los directivos para decidir en su propio provecho.

No obstante, ha de recordarse que nuestro estudio pretende abordar el análisis de los costes de agencia y mecanismos de control en el contexto del sistema financiero español, caracterizado por la existencia de otros conflictos de intereses como son los que surgen entre los accionistas mayoritarios y los minoritarios. Por este motivo nos planteamos ahora ahondar en esta fuente de potenciales costes de agencia, lo que se concreta en distintas formas de influencia de la concentración de la propiedad. Además de la eventual expropiación de riqueza de los accionistas minorita-

rios por los mayoritarios, pudiera existir un efecto mixto que combinaría tal expropiación con una convergencia de intereses o mejor implicación de los accionistas minoritarios en la supervisión directiva para determinados niveles de propiedad.

Por este motivo hemos introducido en la tercera y la cuarta columna de la **tabla 4** una nueva variable ($C1^2$) que representa la propiedad del principal accionista elevada al cuadrado. Los resultados son muy reveladores, pues se observa que la concentración de propiedad tiene un efecto significativo y no lineal. En un primer momento una mayor propiedad de los principales accionistas puede reducir la eficiencia de la empresa y, en ese sentido, se produciría una expropiación de los minoritarios pero, llegados a un umbral, los intereses convergen en cuanto que los principales accionistas reciben una mayor participación en el rendimiento de la empresa y por eso se observa una reducción de los costes de agencia con el cuadrado de la concentración de la propiedad. Ésta es la principal modificación de la introducción de $C1^2$, permaneciendo sin cambios todos los demás resultados, por lo que no requieren comentarios adicionales. Desde esta perspectiva, el rechazo parcial que se hizo de la hipótesis 2 se transforma en una ratificación de la misma al observarse un comportamiento no lineal.

Un planteamiento semejante cabe formular en relación con la propiedad directiva a fin de testar un posible efecto diferenciado según los niveles de dicha variable. Esto explica que en la quinta y sexta columna de la **tabla 4** hayamos incorporado una especificación cuadrática de la variable ALFA ($ALFA^2$). Como puede observarse, la propiedad directiva pierde toda su capacidad explicativa, de modo que desaparecen las posibles dudas en torno a la formulación concreta de la hipótesis 3, y sólo se observa un efecto lineal en los términos anteriormente apuntados.

A la luz de todo lo anterior, y a modo de resumen parcial, se constata la influencia de la estructura de propiedad tanto de los recursos propios como de la deuda (hipótesis 2, 3 y 4a) y el efecto disciplinante de la política de dividendos (hipótesis 5) sobre los costes de agencia de la relación directiva. Por el contrario, no parece que el endeudamiento constituya un mecanismo de control eficaz. Asimismo, nuestro análisis pone de relieve la complementariedad de estos mecanismos de control, sin que la utilización de uno de ellos implique una menor utilización de los otros.

4.2. Discrecionalidad directiva en materia contable.

Como ya quedó indicado, el análisis empírico de esta cuestión se articula en dos estadios. La primera fase se orienta hacia la obtención del valor de los ajustes contables discrecionales, entendidos como el error de la regresión [2]. Los resultados de dicha estimación se muestran en la primera columna de la **tabla 5**. El análisis de los coeficientes de las dos principales variables utilizadas viene a confirmar las previsiones inicialmente apuntadas. De hecho, se observa cómo el peso del inmovilizado influye negativa y significativamente sobre los ajustes por devengo, mientras que el incremento de la cifra de negocios tiene una influencia en sentido contrario.

Una vez obtenida la cifra de ajustes por devengo discrecionales hemos procedido a estimar la incidencia del endeudamiento como mecanismo moderador de la discrecionalidad directiva. Para ello hemos tratado de explicar el volumen de los ajustes discrecionales a partir de los distintos elementos integrantes de la estructura de propiedad de la deuda, lo que se recoge en la **tabla 3**. En

la mencionada tabla no sólo se recogen los estimadores de cada variable sino también el test F de significación conjunta de los coeficientes, el coeficiente de determinación ajustado de cada regresión y el test de Hausman para la elección del tipo de regresión. Estos resultados ponen de relieve que, a pesar del reducido valor del coeficiente R^2 , los estimadores en su conjunto, y muchos de ellos individualmente, son estadísticamente significativos, y que debe utilizarse como procedimiento econométrico el método de estimación intragrupos.

TABLA 5. Resultados de la estimación de los ajustes contables totales.

Resultados de la estimación de la ecuación [2]. La primera columna corresponde al modelo de Jones y la segunda al modelo de Jones modificado. En ambos casos la variable dependiente es TA. Las variables explicativas son la variación de la facturación medida a través de ΔFACT o de ΔFACTm y la ratio entre el inmovilizado y el valor total del activo (INM). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar: estimación intragrupos cuando el test resulte significativo y estimación de efectos aleatorios en caso contrario. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

	(1)	(2)
CONS	0.0350 ** (0.0360)	0.0239 (0.1120)
ΔFACT	0.3242 *** (0.0000)	
ΔFACTm		- 0.0097 ** (0.0130)
INM	- 0.2019 *** (0.0000)	- 0.1099 *** (0.0020)
F	1.76 *** (0.0000)	
Hausman	11.35 *** (0.003)	1.26 (0.533)
R^2	0.3399	0.0112

Como pone de manifiesto la primera columna de la **tabla 6**, el endeudamiento total tiene una influencia negativa sobre la discrecionalidad directiva. Este resultado, que resulta muy robusto

y se repite en las distintas variantes del modelo que hemos formulado independientemente del resto de regresores incluidos, viene a ratificar la hipótesis 1b. Se puede afirmar, de acuerdo con investigaciones previas, que los recursos ajenos actúan como mecanismo de disciplina directiva y la asunción de los compromisos aparejados a la financiación ajena conduce a una supervisión más estrecha de los directivos, recortando la actuación discrecional de los mismos.

TABLA 6. Resultados de los modelos de regresión.

Resultados de la estimación de la ecuación [4] con el procedimiento intra-grupos. En todos los casos la variable dependiente es AA. Las variables explicativas son la deuda total sobre el total de activos (DTAB), el total de deuda bancaria sobre el total de activos (DBAB), el total de deuda bancaria sobre el total de deuda (DBDT), la deuda bancaria de largo plazo sobre la deuda bancaria (DBLDB), la deuda pública sobre el total de activos (DPAB), la deuda pública sobre el total de deuda (DPDT), el porcentaje de participación accionarial en manos del principal accionista (C1), el logaritmo del valor contable del activo (LNTAB) y la diferencia entre la rentabilidad de la empresa y la media de la industria a la que pertenece (DIFROA). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
CONS	- 0.61229 *** (0.0000)	- 0.6415 *** (0.0000)	- 0.6021 *** (0.0000)	- 0.6120 *** (0.0000)	- 0.5976 *** (0.0000)	- 0.6057 *** (0.0000)
DTAB	- 0.1107 *** (0.0030)	- 0.1036 *** (0.0060)	- 0.1536 *** (0.0000)	- 0.1106 *** (0.0030)	- 0.0938 ** (0.0170)	
DBDT		0.0416 ** (0.0300)				0.0513 *** 0.0100
DBAB			0.1293 ** (0.0320)			
DPDT				- 0.0161 (0.7630)		
DPAB					- 0.2127 (0.1740)	
DBLDB						- 0.0200 (0.3590)
C1	- 0.00087 ** (0.0420)	- 0.0007 * (0.0850)	- 0.0007 * (0.0910)	- 0.0009 ** (0.0450)	- 0.0008 ** (0.0470)	- 0.0008 * (0.0680)

.../...

.../...

LNTAB	0.06827 *** (0.0000)	0.0681 *** (0.0000)	0.0657 *** (0.0000)	0.0682 *** (0.0000)	0.0664 *** (0.0000)	0.0620 *** (0.0000)
DIFROA	0.00244 (0.9750)	0.0009 (0.9910)	- 0.0074 (0.9230)	0.0035 (0.9640)	0.0083 (0.9140)	- 0.0812 (0.2540)
R ²	0.0319	0.0361	0.0360	0.0320	0.0336	0.0300
Hausman	31.03 *** (0.0000)	28.830 *** (0.0000)	26.000 *** (0.0001)	31.790 *** (0.0000)	28.090 *** (0.0000)	23.590 *** (0.0003)
Test F	2.14 *** (0.0000)	2.0900 *** (0.0000)	2.0700 *** (0.0000)	2.1300 *** (0.0000)	2.1300 *** (0.0000)	2.0400 *** (0.0000)
n.º obs.	1279	1279	1279	1279	1279	1279

Tras contrastar el efecto restrictivo del endeudamiento sobre la discrecionalidad directiva nos planteamos ahora un estudio más pormenorizado del mismo en función de su estructura de propiedad. Como quedó anteriormente indicado, dos son los principales tipos de deuda en función del perfil de los acreedores: el endeudamiento contraído con entidades financieras y el endeudamiento recabado en mercados públicos. A este respecto, los modelos (2) y (3) de la **tabla 6** resultan muy ilustrativos pues ponen de relieve la positiva vinculación entre la discrecionalidad directiva y el endeudamiento bancario. El coeficiente de las variables que miden dicho tipo de endeudamiento (DBDT y DBAB) resulta altamente significativo y siempre aparece con signo positivo. Por lo tanto, coherentemente con las previsiones teóricas, la utilización de deuda bancaria aumenta los incentivos de los administradores de la empresa para la modificación de los estados financieros, les confiere un mayor margen de actuación discrecional y posibilita la renegociación futura de dicha financiación en condiciones más favorables (HEGE, 2003). Este positivo efecto no depende del modo en cómo se mida la proporción de deuda bancaria y resulta compatible con la mayor disciplina impuesta por el apalancamiento financiero.

En paralelo a los modelos anteriores, consideramos también la eventual influencia del endeudamiento articulado a través de valores negociables. Como aparece en las columnas (4) y (5) de la **tabla 6**, la deuda de mercado (medida a través de DPDT y DPAB) carece del efecto estimulante de la discrecionalidad directiva que se percibe en la deuda bancaria. En este caso, la mayor rigidez de las cláusulas contractuales habituales en tal tipo de financiación y la menor frecuencia con que se procede a su renovación parecen hallarse en la raíz de este resultado.

Resulta oportuno, a modo de conclusión parcial, destacar la necesidad de un marco más amplio de análisis de la deuda como mecanismo de disciplina. Siendo cierto, en términos generales, la mayor limitación de la discrecionalidad directiva aparejada al endeudamiento, es igualmente cierto que no todos los tipos de deuda tienen el mismo efecto; mientras que la naturaleza de las entidades de crédito conduce al establecimiento de unas relaciones financieras que pueden alentar en las empresas financiadas un comportamiento directivo desviado de los intereses accionariales, el endeudamiento contraído en mercados públicos parece encontrarse ajeno al mencionado problema.

Concatenada con el razonamiento anterior se halla la cuestión referente a la estructura de vencimientos de la deuda. Una vez constatada la positiva relación entre la deuda bancaria y la discrecionalidad directiva procede plantearse si el plazo de endeudamiento tiene algún efecto relevante. En pura teoría, la deuda bancaria de corto plazo ofrece mayores facilidades de renegociación, pues frecuentemente responde a la necesidad de cubrir desfases de liquidez, mientras que la deuda de largo plazo no tiene tal orientación. En consecuencia, podría esperarse un papel diferenciado de la deuda de procedencia bancaria en función de su plazo de vencimiento. Por este motivo, la columna (6) de la **tabla 6** presenta la estimación en la que se incluye la variable DBLDB, indicativa de la proporción de deuda bancaria contraída a largo plazo sin que los resultados logrados permitan respaldar la intuición mencionada.

En este epígrafe de resultados es menester comentar otros aspectos que, si bien se desvían del objetivo central del trabajo, se hallan en consonancia con investigaciones precedentes en nuestro país y son los referentes al efecto de las variables de control (DELGADO, 2003). En primer lugar, ha de hacerse referencia a la estructura de propiedad de los recursos propios. Como se advierte en la **tabla 6**, una mayor proporción de la propiedad en manos de los principales accionistas reduce la discrecionalidad directiva al conferir a aquéllos mayores incentivos para supervisar a los gerentes (SHLEIFER y VISHNY, 1986). De ahí que, de modo reiterado, el coeficiente de C5 resulte negativo y estadísticamente significativo. Aunque con cautela, ha de interpretarse dicho resultado como una evidencia en favor de la eficiencia de la concentración de propiedad como mecanismo de gobierno corporativo.

Por lo que respecta a la influencia del tamaño de la empresa, se observa una rotunda relación positiva entre el tamaño y la actuación discrecional directiva. Esta vinculación puede venir explicada por la agudización de los conflictos de agencia en las grandes empresas y las mayores dificultades ligadas a la supervisión directiva en ese contexto como consecuencia del espectro más amplio de decisiones susceptibles de utilización interesada (OZKAN, 2000). Y, aunque frecuentemente el efecto del tamaño puede enmascarar la influencia de la estructura de propiedad a consecuencia de la estrecha y opuesta vinculación existente entre ambas, la inclusión conjunta de ambas variables en nuestro modelo no minora su significación estadística.

La última variable de control incluida está relacionada con la rentabilidad de los activos. Sin embargo, en lugar de la variable ROA, hemos introducido una variable definida como la diferencia entre la rentabilidad bruta de la empresa y la media de las empresas del mismo sector (DIFROA), definido este sector en función de la clasificación de empresas de la Bolsa española. La razón que justifica esta elección es la tendencia a valorar la eficiencia de la empresa no tanto en términos absolutos sino en relación con otras empresas comparables (SCHARFSTEIN y STEIN, 1990). Dicha variable no parece desempeñar un papel reseñable aunque, en cualquier caso, ha sido incluida únicamente por motivos de control.

4.3. Análisis de sensibilidad.

Parece oportuno terminar la exposición de los resultados con algunos comentarios referentes a la robustez de los mismos. Es nuestro deseo analizar la sensibilidad de tales resultados a nuevas especificaciones de la discrecionalidad directiva o nuevas medidas de las variables utilizadas a fin de

determinar si las relaciones obtenidas están excesivamente condicionadas por aspectos metodológicos o, por el contrario, se pueden mantener en un entorno más amplio. Por este motivo hemos realizado una batería de estimaciones adicionales cuyos principales resultados vienen recogidos en las **tablas 7 a 9**.

TABLA 7

Resultados de la estimación de la ecuación [1] con el procedimiento intra-grupos. La variable dependiente es CAGENC1 en el panel A y CAGENC2 en el panel B. Las variables explicativas son el porcentaje de participación accionarial en manos de los dos (C2) y de los cinco mayores accionistas (C5), la proporción del capital en manos de los consejeros (ALFA), la deuda total sobre el total de activos (DTAB), el total de deuda bancaria sobre el total de deuda (DBDT), la ratio de pago de dividendos (PAYOUT) y el logaritmo del valor contable del activo (LNTAB). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

Panel A				
Intercept	0.9111 *** (0.1128)	0.9109 *** (0.1153)	0.9860 *** (0.1164)	0.9744 *** (0.1214)
C2	- 0.0016 *** (0.0004)		- 0.0043 ** (0.0008)	
C5		- 0.0011 ** (0.0004)		- 0.0028 (0.0016)
C2 ²			0.0001 * (0.0008)	
C5 ²				0.0001 (0.0001)
ALFA	0.0007 ** (0.0003)	0.0006 * (0.0003)	0.0008 ** (0.0003)	0.0006 * (0.0003)
DTAB	- 0.1213 *** (0.0350)	- 0.1248 *** (0.0350)	- 0.1200 *** (0.0351)	- 0.1257 *** (0.0351)
DBDT	- 0.0529 *** (0.0198)	- 0.0499 ** (0.0199)	- 0.0513 *** (0.0199)	- 0.0488 ** (0.0199)
PAYOUT	0.5097 * (0.2441)	0.5108 * (0.2445)	0.4428 * (0.2444)	0.4457 * (0.2444)

.../...

.../...

LNTAB	- 0.0279 ** (0.0106)	- 0.0287 ** (0.0106)	- 0.0281 ** (0.0106)	- 0.0296 ** (0.0106)
R ² ajust.	0.0666	0.0599	0.0474	0.0388
F	23.57 ***	23.38 ***	28.35 ***	27.92 ***
Hausman	18.20 ***	14.19 ***	16.92 ***	19.48 ***
Panel B				
Intercept	0.2307 *** (0.0258)	0.2308 *** (0.0262)	0.2415 *** (0.0265)	0.2468 *** (0.0262)
C2	0.0004 *** (0.0001)		0.0004 (0.0003)	
C5		0.0003 *** (0.0001)		0.0002 (0.0001)
C2 ²			0.0001 (0.0001)	
C5 ²				0.0001 (0.0001)
ALFA	0.0001 (0.0001)	0.0001 (0.0001)	0.0001 (0.0001)	0.0001 (0.0001)
DTAB	0.0237 *** (0.0075)	0.0239 *** (0.0075)	0.0234 *** (0.0075)	0.0237 *** (0.0075)
DBDT	0.0207 *** (0.0044)	0.0203 *** (0.0044)	0.0203 *** (0.0044)	0.0201 *** (0.0044)
PAYOUT	- 0.1476 ** (0.0686)	- 0.1496 *** (0.0687)	- 0.1459 ** (0.0687)	- 0.1475 ** (0.0687)
LNTAB	- 0.0118 *** (0.0023)	- 0.0116 *** (0.0023)	- 0.0122 *** (0.0023)	- 0.0122 *** (0.0023)
R ² ajust.	0.087	0.0805	0.0679	0.0616
F	21.33 ***	21.26 ***	26.62 ***	26.78 ***
Hausman	21.74 ***	19.00 ***	24.54 ***	21.33 ***

Hemos comenzado por sustituir la concentración del principal accionista por la concentración en manos de los dos y de los cinco principales accionistas de forma lineal. Como muestran las dos primeras columnas de la **tabla 6**, los resultados apenas sufren variación. Si, igual que hemos procedido anteriormente, se introduce una especificación cuadrática de la concentración de la propiedad

(cuya estimación se expone en la tercera y cuarta columna), los resultados, en líneas generales, se mantienen en los mismos términos. No hay que perder de vista que cuanto mayor sea el número de accionistas cuya propiedad se considera, esa variable resulta menos informativa de la concentración de la propiedad y, por tanto, los resultados con C5 son ligeramente más pobres que con C1 o C2.

TABLA 8

Resultados de la estimación de la ecuación [1] con el procedimiento intra-grupos. Las variables explicativas son el porcentaje de participación accionarial en manos del accionista mayoritario (C1), la proporción del capital en manos de los consejeros que son sólo personas naturales (ALFAAJ), la deuda total sobre el total de activos (DTAB), el total de deuda bancaria sobre el total de deuda (DBDT), la ratio de pago de dividendos (PAYOUT) y el logaritmo del valor contable del activo (LNTAB). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

	CAGENC1	CAGENC2	CAGENC1	CAGENC2
Intercept	1.0123 *** (0.1142)	0.2284 *** (0.0261)	0.9433 *** (0.1153)	0.2253 *** (0.0264)
C1	-0.0042 *** (0.0014)	0.0008 ** (0.0003)	-0.0041 *** (0.0014)	0.0008 ** (0.0003)
C1 ²	0.0001 ** (0.0000)	0.0001 (0.0001)	0.0001 ** (0.0000)	0.0001 (0.0001)
ALFAAJ	0.0001 (0.0003)	0.0001 (0.0001)	0.0023 ** (0.0011)	0.0002 (0.0002)
ALFAAJ ²			0.0001 ** (0.0000)	0.0001 (0.0001)
DTAB	-0.1192 *** (0.0351)	0.0241 *** (0.0075)	-0.1184 *** (0.0351)	0.0243 *** (0.0075)
DBDT	-0.0478 ** (0.0200)	0.0200 *** (0.0044)	-0.0481 ** (0.0200)	0.0200 *** (0.0044)
PAYOUT	0.4256 (0.2452)	-0.1406 ** (0.0686)	0.4444 * (0.2448)	-0.1395 ** (0.0686)

.../...

LNTAB	- 0.0326 ** (0.0106)	- 0.0113 *** (0.0023)	- 0.0271 * (0.0107)	- 0.0111 *** (0.0023)
R ²	0.0421	0.0706	0.0473	0.0709
F	27.97 ***	26.75 ***	27.83 ***	26.7 ***
Hausman	22.64 ***	19.67 ***	14.2 ***	19.72 ***

Otra variación que hemos incorporado ha sido usar la proporción de propiedad directiva poseída únicamente por los consejeros que representan a personas físicas (ALFAAJ), ya que podría ser un indicador incluso más nítido de los incentivos de los consejeros para supervisar la actuación gerencial. Los resultados de la **tabla 7** se mantienen en consonancia con los anteriormente obtenidos, si bien se advierten algunas diferencias en lo relativo a la forma de medir la propiedad directiva. El efecto disciplinante de esta última sobre CAGENC1 deja de ser lineal para pasar a exhibir una forma cuadrática como consecuencia del simultáneo cumplimiento de las hipótesis de convergencia y de atrincheramiento: en los niveles más bajos de propiedad predomina la convergencia de intereses entre directivos y propietarios hasta que, llegado un cierto nivel los directivos ejercen una posición hegemónica que, incluso, puede ir en perjuicio del resto de los accionistas.

En la misma línea de razonamiento, las columnas (1) y (2) de la **tabla 9** ofrecen los resultados de las estimaciones en las que el tamaño de la empresa se ha medido por el valor de mercado de los activos (LNTAM) y por la cifra de facturación (LNV) en lugar del valor contable del activo. Como puede observarse, los principales estimadores se mantienen en los términos obtenidos previamente con la única salvedad de la pérdida de significación de la concentración de la propiedad de los recursos propios.

Tratando de contrastar la consistencia de nuestras estimaciones, nos planteamos igualmente si pueden hallarse condicionadas por la medida de la rentabilidad escogida. Éste es el motivo que nos ha llevado a sustituir la variable DIFROA, indicativa de la diferencia entre la rentabilidad de la empresa y la media de su sector, por la rentabilidad bruta de la empresa (ROA) tal y como aparece en la columna (3). Los resultados presentan gran congruencia con los anteriormente obtenidos, por lo que no requieren comentarios adicionales. Del mismo modo, hemos introducido como medida de la concentración de propiedad la variable C1, representativa del porcentaje de propiedad en manos del principal accionista, sin que esto modifique notablemente los resultados [columna (4) de la **tabla 9**].

Las dos últimas columnas de la **tabla 9** corresponden a estimaciones en las que hemos procedido a una nueva definición de los ajustes por devengo. En lugar de utilizar el modelo de Jones, hemos incorporado la definición de los ajustes discrecionales propuesta en el modelo de DeAngelo (1986), según la cual los ajustes no discrecionales de un período se corresponden con los ajustes totales por devengo del período anterior. La utilización de esta nueva medida de discrecionalidad directiva, tal y como aparece en la columna (5), no parece modificar nuestros resultados básicos en lo relativo a la propiedad de la deuda.

TABLA 9. Resultados del análisis de sensibilidad.

Resultados de la estimación de la ecuación [3]. En todos los casos la variable dependiente es AA. Las nuevas variables explicativas son el valor de mercado del activo definido como suma del valor de mercado de los recursos propios y el valor contable de la deuda (LNTAM), la cifra de ventas (LNV), el valor contable del activo (LNTAB), la rentabilidad bruta (ROA) y la proporción de propiedad poseída por el principal accionista (C1). Se proporciona el valor del coeficiente y el valor-p o nivel crítico de significación de cada coeficiente individual, el test F de significación conjunta de los regresores y el coeficiente de determinación ajustado de la regresión. El test de Hausman permite contrastar la hipótesis nula de ausencia de correlación entre la perturbación aleatoria y el término de efectos fijos y, en consecuencia, indica el tipo de estimación de panel a utilizar. Emplearemos *** para denotar un nivel de confianza del 99 por 100, ** para un nivel del 5 por 100 y * para el 10 por 100.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
CONS	0.0399 (0.3640)	- 0.2399 ** (0.0290)	- 0.6408 *** (0.0000)	- 0.6561 *** (0.0000)	- 1.2125 *** (0.0000)	- 1.6440 *** (0.0000)
DBDT	0.0426 ** (0.0300)	0.0469 ** (0.0160)	0.0426 ** (0.0270)	0.0431 ** (0.0250)	0.0599 ** (0.0190)	0.0571 ** (0.0180)
DTAB	- 0.0636 * (0.0860)	- 0.0891 ** (0.0200)	- 0.0979 *** (0.0080)	- 0.1049 *** (0.0050)	- 0.0201 (0.6800)	- 0.1845 *** (0.0000)
C5	- 0.0006 (0.1550)	- 0.0006 (0.1450)	- 0.0007 * (0.0870)		- 0.0009 (0.1250)	- 0.0006 (0.3010)
C1				- 0.0005 (0.3080)		
ROA			0.0308 (0.6650)			
LNTAB			(0.0677) *** (0.0000)	(0.0669) *** (0.0000)	(0.1193) *** (0.0000)	(0.1689) *** (0.0000)
LNTAM		0.0276 *** (0.0090)				
LNV	- 0.0006 (0.8870)					
DIFROA	- 0.0045 (0.9540)	0.0114 (0.8830)		0.0025 (0.9740)	- 0.1241 (0.2000)	0.0342 (0.7250)
R ²	0.0116	0.0148	0.0363	0.0344	0.0561	0.0941
Hausman	6.64 *** (0.0000)	10.95 *** (0.0000)	30.08 *** (0.0000)	26.87 *** (0.0000)	34.01 *** (0.0000)	28.83 *** (0.0000)
F	1.9200 *** (0.0000)	1.9600 *** (0.0000)	2.0700 *** (0.0000)	2.0700 *** (0.0000)	2.2500 *** (0.0000)	2.3800 *** (0.0000)

También hemos probado la definición de los ajustes discrecionales del modelo de Jones modificado (DECHOW *et al.*, 1995). Este nuevo modelo resulta especialmente apropiado en caso de que la discrecionalidad se realice en la facturación y por eso se ajusta la cifra de ventas mediante la variación en las cuentas a cobrar que dichos ingresos han originado (ΔFACTm). De ahí que la segunda columna de la **tabla 5** muestre los resultados de la estimación de la ecuación [2] con la nueva variable ⁷. A partir de los residuos de esa regresión hemos obtenido los resultados recogidos en la columna 6, plenamente coherentes con los anteriores, pudiéndose confirmar el efecto disciplinario de la deuda sobre la discrecionalidad directiva y la positiva relación entre esta última y el endeudamiento de procedencia bancaria.

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES

La concepción de la empresa como conjunto de relaciones contractuales constituye el basamento conceptual que permite analizar los conflictos de intereses entre los distintos partícipes en la empresa. De entre los posibles costes de agencia que surgen como consecuencia de tales divergencias hemos centrado nuestro estudio en las consecuencias de la discrecionalidad directiva derivada de la separación entre propiedad y control. En este contexto, se admite que los directivos pueden gestionar la empresa guiados por motivaciones distintas de la creación de valor para sus propietarios y, en consecuencia, proceder a una gestión ineficiente de los recursos de la empresa. Igualmente, es interesante destacar que la separación entre propiedad y control puede conducir a los responsables de la gestión de las empresas a elecciones contables que, de alguna manera, pueden desvirtuar la finalidad informativa de los estados financieros.

Desde esta perspectiva, el objetivo del presente trabajo es doble. Por un lado, nos hemos planteado la influencia que algunos mecanismos tradicionales de control tales como la estructura de capital, la estructura de propiedad y la política de dividendos tienen sobre la discrecionalidad directiva. A diferencia de otros estudios, relativos al efecto de los mismos sobre el valor de la empresa, nosotros hemos tratado de identificar algunas manifestaciones de los costes de agencia y hemos examinado el efecto que sobre ellos tienen los mecanismos de control. Al no existir una medida universal de costes de agencia de la relación directiva hemos optado por emplear dos medidas distintas: una de ellas se refiere a la eficiencia de los directivos en las decisiones de aprovechamiento de los activos mientras que la segunda atañe a la eficiencia en aquellos costes de uso más discrecional.

Por otra parte, hemos abordado otra manifestación de la divergencia de intereses como es la denominada dirección de beneficios o alteración de las cuentas de resultados con la finalidad intencionada de transmitir información sobre la eficiencia de la empresa en provecho de los directivos. De entre las múltiples formas en que se puede manifestar la dirección de beneficios, nuestro trabajo se basa en los ajustes por devengo, entendidos éstos como arreglos contables para corregir los desfases temporales entre las corrientes de cobros, pagos, ingresos y gastos.

⁷ La diferencia reseñable entre las estimaciones de ambas columnas de la **tabla 2** es la referente al signo de la variación de la facturación. Como ya indicamos en su momento, existen razones que justifican una relación tanto negativa como positiva entre ajustes por devengo y variación de las ventas, máxime cuando dicha facturación se halla atenuada por la variación del crédito comercial concedido.

Los ajustes por devengo tienen un componente no discrecional cuya finalidad es mejorar el contenido informativo de la contabilidad y un componente discrecional, resultado de la utilización arbitraria por parte de la dirección. Consiguientemente, este último elemento posee suma importancia a la hora de valorar la eficiencia de los mecanismos de gobierno corporativo. En ese contexto, nuestro trabajo se ha centrado en uno de dichos mecanismos como es la deuda y, más en concreto, hemos analizado el efecto que sobre la discrecionalidad directiva posee la estructura de propiedad de los recursos ajenos.

Nuestros resultados revelan distintos aspectos del funcionamiento de los mecanismos de control. En primer lugar, es de resaltar el carácter complementario de los mismos, pues se constata que las empresas españolas utilizan varios mecanismos de control de modo simultáneo. Asimismo, se observa que la estructura de endeudamiento desempeña un papel heterogéneo, ya que no actúa como mecanismo eficiente de disciplina directiva en la toma de decisiones financieras directiva pero limita la utilización interesada por parte de los directivos de la información contable al reducir el nivel de utilización de los ajustes por devengo discrecionales.

Esta heterogeneidad de funciones se advierte igualmente entre los elementos integrantes del endeudamiento. Partiendo de una clasificación dicotómica de la deuda financiera en deuda de procedencia bancaria y deuda negociable en los mercados, se observa que el endeudamiento con entidades de crédito no contribuye a la supervisión directiva y, más bien, facilita la actuación ineficiente de los directivos. Es quizás éste un resultado contrario a la intuición, y la justificación del mismo podría encontrarse en la naturaleza de la financiación bancaria, pues su mayor coste origina un efecto de selección adversa porque es probable que las empresas con mayores costes de agencia se vean abocadas a este tipo de financiación ante la imposibilidad de recabar recursos ajenos en los mercados de capitales. Asimismo, las características de las entidades de crédito como prestamistas, la mayor facilidad para la renegociación de este tipo de deuda y los mayores incentivos de los directivos para labrarse una reputación durante un periodo prolongado hacen que la deuda bancaria favorezca la alteración de beneficios. Por el contrario, la deuda negociable no parece producir ningún efecto reseñable sobre la dirección de beneficios. Este efecto se mantiene independientemente de la estructura de plazos de la deuda.

La estructura de propiedad de los recursos propios también origina algunos hechos dignos de mención en función de los dos aspectos analizados: la concentración de la propiedad y la propiedad directiva. La concentración de la propiedad posee un efecto no lineal, de modo que en los niveles iniciales parece producirse una expropiación de los accionistas minoritarios por parte de los mayoritarios y, para niveles suficientemente elevados, se observa una convergencia de los intereses de todos los propietarios. Asimismo, se observa que la proporción de la propiedad de los directivos tiene una relativa y disímil influencia incentivándoles a tomar decisiones más eficientes cuanto mayor sea su participación en la empresa, aunque en algunos casos esta convergencia de intereses se torna en atrincheramiento para elevados niveles de propiedad directiva. Finalmente, el reparto de dividendos presenta un indudable efecto disciplinante, reduciendo el margen de actuación discrecional de los directivos.

Nuestro trabajo sugiere varias posibilidades futuras de extensión. En primer lugar, es deseable profundizar en la dirección de causalidad a fin de conocer si son los mecanismos de control quienes modelan los costes de agencia o, por el contrario, el nivel de utilización de los primeros viene dado por estos últimos. En segundo lugar, la pluralidad de manifestaciones de la discrecional-

lidad directiva aconseja utilizar indicadores adiciones de los costes de agencia que incorporen otros aspectos de la actuación directiva. Finalmente, podría ser conveniente ampliar el análisis para dar cabida a otros conflictos de intereses que surgen en el seno de las empresas tales como los resultantes de las relaciones entre accionistas y acreedores o entre accionistas mayoritarios y minoritarios, a pesar de la mayor complejidad y dificultad de interpretación de esos modelos.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILERA, R.V. y CUERVO-CAZURRA, A. [2004]: «Codes of good governance worldwide: what is the trigger?». *Organizations Studies*, vol. 25, n.º 3, págs. 417-446.
- AMIHUD, Y. y LEV, B. [1981]: «Risk reduction as a managerial motive for conglomerate mergers». *Bell Journal of Economics*, vol. 12, págs. 605-617.
- ANG, J.S.; COLE, R.A. y WUH LIN, J. [2000]: «Agency costs and ownership structure». *Journal of Finance*, vol. 55, n.º 1, págs. 81-106.
- ARELLANO, M. [1993]: «Introducción al análisis econométrico con datos de panel». *La industria y el comportamiento de las empresas españolas. Ensayos en homenaje a Gonzalo Mato*. Alianza Editorial, Madrid, págs. 23-47.
- ARELLANO, M. y BOVER, O. [1990]: «La econometría de datos de panel». *Investigaciones Económicas (Segunda época)*, vol. 14, n.º 1, págs. 3-45.
- AZOFRA, V. y MIGUEL, A. [1991]: «Teoría financiera de la agencia, endeudamiento y estructura de la propiedad». *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 1, n.º 2, págs. 135-146.
- AZOFRA, V.; CASTRILLO, L.A. y DELGADO, M.M. [2002]: «Ownership concentration, debt financing and the investment opportunity set determinants of accounting discretion: empirical evidence from Spain». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 115.
- BANGE, M.M y DeBONDT [1998]: «R&D budgets and corporate earnings targets». *Journal of Corporate Finance*, vol. 4, págs. 153-184.
- BANNISTER, J. y NEWMAN, H.A. [1996]: «Accrual usage to manage earnings toward financial analyst's forecasts». *Review of Quantitative Finance and Accounting*, vol. 7, págs. 259-278.
- BARCLAY, M. J. y SMITH, C. W. [1996]: «On financial architecture: Leverage, maturity and priority». *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 8, n.º 4, págs. 4-17.
- BARNEA, A.; HAUGEN, R.A. y SENBET, L.W. [1985]: *Agency problems and financial contracting*. Prentice Hall, New Jersey.
- BARTH, M.E.; CRAM, D.P. y NELSON, K.K. [2001]: «Accruals and the prediction of future cash flows». *The Accounting Review*, vol. 76, n.º 1, págs. 27-58.
- BEASLEY, M.S. [1996]: «An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud». *The Accounting Review*, vol. 71, n.º 4, págs. 443-465.
- BEATTIE, V.; BROWN, S.; EWERS, D.; JON, B.; MANSON, S.; THOMAS, D. y TURNER, M. [1994]: «Extraordinary items and income smoothing: a positive accounting approach». *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 21, n.º 6, págs. 791-811.

- BECHT, M. y RÖELL, A. [1999]: «Blockholdings in Europe: An international comparison». *European Economic Review*, n.º 43, págs. 1.049-1.056.
- BERGSTRÖM, C. y RYDQVIST, K. [1990]: «The determinants of corporate ownership». *Journal of Banking and Finance*, n.º 14, págs. 237-253.
- BERLE, A.A. y MEANS, G.C. [1932]: *The modern corporation and private property*. Macmillan Publishing, Nueva York.
- BIANCO, M. y CASAVOLA, P. [1999]: «Italian corporate governance: Effects on financial structure and firm performance». *European Economic Review*, n.º 43, págs. 1.057-1.069.
- BRICKLEY, J.; SMITH, C. y ZIMMERMAN, J. [1995]: «The economics of organizational architecture». *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 8, n.º 2, págs. 19-31.
- CAMPBELL, T.S. y KRACAW, W.A. [1980]: «Information production, market signalling, and the theory of financial intermediation». *Journal of Finance*, vol. 35, n.º 4, págs. 863-882.
- CHEN, C.R. y STEINER, T.L. [1999]: «Managerial ownership and agency conflicts: A nonlinear simultaneous equation analysis of managerial ownership, risk taking, debt policy, and dividend policy». *Financial Review*, n.º 34, págs. 119-136.
- CHO, M.H. [1998]: «Ownership structure, investment, and the corporate value: an empirical analysis». *Journal of Financial Economics*, vol. 47, págs. 103-121.
- CUERVO GARCÍA, A. [2004]: «El gobierno de la empresa. Un problema de conflicto de intereses». BUENO CAMPOS, E. (ed.). *El gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*. Pirámide, Madrid, págs. 115-135.
- DATTA, S.; ISKANDAR-DATTA, M. y PATEL, A. [1999]: «Bank monitoring and the pricing of corporate public debt». *Journal of Financial Economics*, vol. 51, págs. 435-449.
- DEANGELO, L.E. [1986]: «Accounting numbers as market valuation substitutes: a study of management buyouts of public stockholders». *The Accountig Review*, vol. 61, págs. 400-420.
- DECHOW, P.M. [1994]: «Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance. The role of accounting accruals». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 18, págs. 3-42.
- DECHOW, P.M.; SLOAN, R.G. y SWEENEY, A.P. [1995]: «Detecting earnings management». *The Accounting Review*, vol. 70, n.º 2, págs. 193-225.
- DEFOND, M.L. y PARK, C.W. [1997]: «Smoothing income in anticipation of future earnings». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 25, págs. 115-139.
- DEFOND, M.L. y SUBRAMANYAM, K.R. [1998]: «Auditor changes and discretionary accruals». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 25, págs. 35-67.
- DELGADO HURTADO, M.M. [2003]: *Factores determinantes de la discrecionalidad contable: Una aplicación empírica a las empresas cotizadas españolas*. Universidad de Burgos, Burgos.
- DENIS, D.J.; DENIS, D. K. y SARIN, A. [1996]: «Agency problems, equity ownership, and corporate diversification». *Journal of Finance*, vol. 52, n.º 1, págs. 135-160.
- [1999]: «Agency theory and the influence of equity ownership structure on corporate diversification strategies». *Strategic Management Journal*, vol. 20, págs. 1.071-1.076.
- DEWENTER, K.L. y WARTHER, V.A. [1998]: «Dividends, asymmetric information, and agency conflicts: Evidence from a comparison of the dividend policies of Japanese and U.S. firms». *Journal of Finance*, vol. 53, n.º 3, págs. 879-904.
- DIAMOND, D. [1991]: «Monitoring and reputation: The choice between bank loans and directly place debt». *Journal of Political Economy*, vol. 99, págs. 689-721.

- EBER, N. [2001]: «Les relations bancaires de long terme. Une revue de la littérature». *Revue d'Économie Politique*, vol. 111, n.º 2, págs. 195-246.
- ERIKSON, M. y WANG, S. [1999]: «Earnings Management by Acquiring Firms in Stock for Stock Mergers». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 27, n.º 2, págs. 149-176.
- FAMA, E.F. y JENSEN, M.C. [1983a]: «Separation of ownership and control». *Journal of Law and Economics*, vol. 26, págs. 301-325.
- [1983b]: «Agency problems and residual claims». *Journal of Law and Economics*, vol. 26, págs. 327-349.
- FANJUL, O. [1998]: «Mercado de capitales y gobierno de las empresas». *Moneda y Crédito*, n.º 206, págs. 193-210.
- FRANKS, J. y MAYER, C. [1997]: «Corporate ownership and control in the U.K., Germany, and France». *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 9, n.º 4, págs. 30-45.
- GALVE, C. AND SALAS, V. [1992]: «Propiedad y resultados de la gran empresa española». *Investigaciones Económicas*, vol. 17, n.º 2, págs. 207-238.
- GROSSMAN, S.J. y HART, O.D. [1982]: «Corporate financial structure and managerial incentives». *The economics of information and uncertainty*. J.J. McCall (ed.): *The University of Chicago Press*. Chicago, págs. 107-140.
- HANSEN, G.A. y NOE, C.F. [1998]: «Do managers' accrual decisions speak louder than words?». *SSRN Working Paper*.
- HARRIS, M. y RAVIV, A. [1991]: «The theory of capital structure». *Journal of Finance*, vol. 46, n.º 1, págs. 297-355.
- HEALY, P.M. [1985]: «The effect of bonus schemes on accounting decisions». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 7, págs. 85-107.
- HEGE, U. [2003]: «Workouts, court-supervised reorganizations and the choice between private and public debt». *Journal of Corporate Finance*, vol. 9, págs. 233-269.
- HSIAO, C. [1986]: *Analysis of panel data*. Cambridge University Press. Cambridge.
- JAMES, C. y SMITH, D.C. [2000]: «Are banks still special? New evidence on their role in the corporate capital-raising process». *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 13, n.º 1, págs. 52-63.
- JENSEN, M.C. [1986]: «Agency costs of free cash flow, corporate finance and takeovers». *American Economic Review*, vol. 76, n.º 2, págs. 323-329.
- [1993]: «The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems». *Journal of Finance*, vol. 48, n.º 3, págs. 831-880.
- [2003]: «Paying people to lie: The truth about the budgeting process». *European Financial Management*, vol. 9, n.º 3, págs. 379-406.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. [1976]: «Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure». *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n.º 4, págs. 305-360.
- JIAMBALVO, J.; RAJGOPAL, S. y VENKATACHALAM, M. [2002]: «Institutional ownership and the extent to which stock prices reflect future earnings». *Contemporary Accounting Research*, vol. 19, n.º 1, págs. 117-145.
- JOHNSON, S.A. [1997a]: «An empirical analysis of the determinants of corporate debt ownership structure». *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, vol. 32, n.º 1, págs. 47-69.
- [1997b]: «The effect of bank debt on optimal capital structure». *Financial Management*, vol. 26, n.º 4, págs. 47-56.

- JONES, J.J. [1991]: «Earnings management during import relief investigations». *Journal of Accounting Research*, vol. 29, n.º 2, págs. 193-228.
- KLEIN, A. [2002]: «Audit committee, board of director characteristics and earnings management». *Journal of Accounting & Economics*, vol. 33, n.º 3, págs. 375-400.
- KOLE, S.R. [1995]: «Measuring managerial equity ownership: A comparison of sources of ownership data». *Journal of Corporate Finance*, vol. 1, págs. 413-435.
- LA PORTA, R.; LÓPEZ DE SILANES, F. y SHLEIFER, A. [1999]: «Corporate ownership around the world». *Journal of Finance*, vol. 54, n.º 2, págs. 471-517.
- LA PORTA, R.; LÓPEZ DE SILANES, F.; SHLEIFER, A. y VISHNY, R. [1997]: «Legal determinants of external finance». *Journal of Finance*, vol. 52, n.º 3, págs. 1.131-1.150.
- [1998]: «Law and finance». *Journal of Political Economy*, vol. 106, págs. 1.113-1.155.
 - [2000]: «Investor protection and corporate governance». *Journal of Financial Economics*, vol. 58, págs. 3-27.
- LANG, L.H.P. y LITZENBERGER, R. [1989]: «Dividend announcements: Cash-flow signalling vs. Cash-flow hypotheses». *Journal of Financial Economics*, vol. 24, n.º 1, págs. 181-191.
- LANG, L.H.P. y STULZ, R.M. [1994]: «Tobin's q, corporate diversification and firm performance». *Journal of Political Economy*, vol. 102, págs. 1.248-1.280.
- LANG, L.H.P.; STULZ, R.M. y WALKING, R. [1991]: «A test of the gree cash flow hypothesis: The case of bidder returns». *Journal of Financial Economics*, vol. 29, n.º 2, págs. 315-336.
- LEE, K. y KWOK, L. [1988]: «Multinational corporations vs. domestic corporations: international environmental factors and determinants of capital structure». *Journal of International Business Studies*, vol. 19, n.º 2, págs. 195-217.
- MARTÍNEZ BOBILLO, A. [1995]: *Empresas multinacionales. Estructura organizativa y función financiera*. Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Valladolid, Valladolid.
- MCCONNELL, J.J. y SERVAES, H. [1990]: «Additional evidence on equity ownership and corporate value». *Journal of Financial Economics*, vol. 27, págs. 595-612.
- MCNICHOLS, M. y WILSON, G.P. [1988]: «Earnings management from the provision of bad debts». *Journal of Accounting Research*, vol. 26, págs. 1-31.
- MENÉNDEZ REQUEJO, S. [2001]: «Estructura de capital de la empresa española ante problemas de riesgo moral y selección adversa». *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas*, n.º 10, págs. 485-498.
- 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.
- MOSES, O.D. [1987]: «Income smoothing and incentives: empirical tests using accounting choices». *The Accounting Review*, vol. 62, n.º 2, págs. 358-377.
- MYERS, S.C. y MAJLUF, N.S. [1984]: «Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have». *Journal of Financial Economics*, vol. 13, n.º 2, págs. 187-221.
- NIEHAUS, G.R. [1989]: «Ownership structure and inventory method choice». *The Accounting Review*, vol. 64, n.º 2, págs. 569-584.
- O'BYRNE, S. [1990]: «Shareholder return and management performance». *Compensation and Benefits Review*, January, págs. 30-37.
- OLIVENCIA RUIZ, M. [2004]: «El gobierno de las sociedades y el código de buen gobierno». BUENO CAMPOS, E. (ed.). *El gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*. Pirámide, Madrid, págs. 21-39.

- OZKAN, A. [2000]: «An empirical analysis of corporate debt maturity structure». *European Financial Management*, vol. 6, n.º 2, págs. 197-212.
- PEASNELL, K.; POPE, P.F. y YOUNG, S. [2000a]: «Detecting earnings management using cross-sectional abnormal accruals models». *Accounting and Business Research*, vol. 30, n.º 4, págs. 313-326.
- [2000b]: «Accruals management to meet earnings targets: Did Cadbury make a difference?». *British Accounting Review*, vol. 32, págs. 415-445.
 - [2001]: «Board monitoring & earnings management: Do outside directors influence abnormal accruals?». *Lancaster University Management School Working Paper, LUMSWP2001/016*.
- PETERSEN, M.A. y RAJAN, R.G. [1994]: «The benefits of lending relationships: evidence from small business data». *Journal of Finance*, vol. 49, págs. 3-38.
- RODRÍGUEZ SANZ, J.A. [1997]: *Capital, control y resultados en la gran empresa*. Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Valladolid. Valladolid.
- SCHARFESTEIN, D.S. y STEIN, J.C. [1990]: «Herd behavior and investment». *American Economic Review*, vol. 80, n.º 3, págs. 465-479.
- SCHMID, L.; O'BRIEN, T. y PETERS, S. [2002]: «Debt vs. equity and asymmetric information: A review». *The Financial Review*, vol. 37, n.º 3, págs. 317-349.
- SHARPE, S.A. [1994]: «Financial market imperfections, firm leverage, and the cyclicalities of employment». *American Economic Review*, vol. 84, n.º 4, págs. 1.060-1.074.
- SHLEIFER, A. y VISHNY, R.W. [1986]: «Large shareholders and corporate control». *Journal of Political Economy*, vol. 94, n.º 3, págs. 461-488.
- [1997]: «A survey of corporate governance». *Journal of Finance*, vol. 52, 2, págs. 737-783.
- SHORT, H. y KEASEY, K. [1999]: «Managerial ownership and the performance of firms: Evidence from the UK». *Journal of Corporate Finance*, vol. 5, págs. 79-101.
- SINGH, M. y DAVIDSON, W.N. [2003]: «Agency costs, ownership structure and corporate governance mechanisms». *Journal of Banking & Finance*, vol. 27, págs. 793-816.
- SMITH, E.D. [1976]: «The effect of the separation of ownership from control on accounting policy decisions». *The Accounting Review*, vol. 51, n.º 4, págs. 707-723.
- STULZ, R.M. [1990]: «Managerial discretion and optimal financing policies». *Journal of Financial Economics*, vol. 26, págs. 3-27.
- SZEWCHYK, S.H.; TSETSEKOS, G.P. y ZANTOUT, Z. [1996]: «The valuation of corporate R&D expenditures: Evidence from investment opportunities and free cash flow». *Financial Management*, vol. 25, n.º 1, págs. 105-110.
- THOMSEN, S. y PEDERSEN, T. [2000]: «Ownership structure and economic performance in the largest European companies». *Strategic Management Journal*, vol. 21, págs. 689-705.
- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. [1986]: *Positive accounting theory*. Prentice Hall. Englewood Cliffs.
- ZINGALES, L. [1998]: «Corporate governance». En P. NEWMAN (ed.): *The New Palgrave Dictionary of Economics and Law*. Stockton Press, New York.

INMACULADA DE BENITO CÁMARA
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ

Profesores del CEF

Sumario:

- SUPUESTO 1.** Contabilidad de sociedades: reparto de beneficios, ampliación de capital, accionistas morosos. Contabilidad financiera: contabilidad de un inversor.
- SUPUESTO 2.** Contabilidad financiera: provisión para grandes reparaciones, permuta.
- SUPUESTO 3.** Contabilidad de sociedades: fusión de sociedades, cálculo del patrimonio real, cálculo del número de acciones a emitir por la sociedad absorbente y anotaciones contables de la fusión.
- SUPUESTO 4.** Impuesto sobre Sociedades: liquidación del impuesto y cálculo de gasto devengado. Asientos contables.
- SUPUESTO 5.** Operaciones financieras. Préstamo de anualidades constantes: cálculo del tipo de interés y de algunos datos del cuadro de amortización.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda, convocadas por Resolución de 25 de mayo de 2005 (BOE de 8 de junio de 2005)].

SUPUESTO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: REPARTO DE BENEFICIOS, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, ACCIONISTAS MOROSOS.

CONTABILIDAD FINANCIERA: CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

La sociedad anónima «EL RESBALÓN», que se dedica al comercio, presenta el 31 de diciembre de 20X4 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

ACTIVO		PASIVO	
Accionistas desembolsos no exigidos	1.200.000	Capital social.....	20.000.000
Gastos de ampliación de capital	30.000	Prima de emisión de acciones	1.600.000
Inmovilizado inmaterial neto	8.000.000	Reserva legal.....	3.000.000
Inmovilizado material neto	19.000.000	Reserva de revalorización	1.000.000
Inmovilizado financiero neto	2.000.000	Reservas voluntarias	2.000.000
Existencias	2.800.000	Pérdidas y ganancias	3.000.000
Deudores	2.000.000	Acreedores a largo plazo.....	2.000.000
Inversiones financieras temporales	1.000.000	Acreedores a corto plazo.....	6.400.000
Tesorería	2.970.000		
Total Activo	39.000.000	Total Pasivo.....	39.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El capital social está formado por aportaciones dinerarias efectuadas por los accionistas. Hasta el momento sólo ha realizado una ampliación de capital, en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 antiguas. Todas las acciones tienen el mismo valor nominal: 10 euros. Las acciones de esta sociedad no cotizan en Bolsa.
- La sociedad tiene en marcha un procedimiento de investigación y desarrollo. Al cierre del ejercicio el valor activado se eleva a 3.000.000 de euros, encontrándose amortizado en el 20 por 100. Posee además un fondo de comercio con un valor neto de 1.000.000 de euros.

- Con fecha 1 de septiembre de 20X2 prestó a la sociedad «LA CAÍDA» 3.000.000 de euros a un plazo de 4 años, a cobrar en la misma fecha 750.000 euros cada año. El préstamo devenga unos intereses del 3 por 100 anual, a cobrar por semestres vencidos.
- La sociedad posee como inversión permanente 2.000 acciones de la sociedad «LA CAÍDA», de valor nominal 5 euros, que le costaron 16.000 euros.

APARTADO 1

Operaciones efectuadas por la sociedad «EL RESBALÓN» en el ejercicio 20X5:

1. El 8 de febrero de 20X5 la sociedad adquirió a un accionista 30.000 acciones propias, abonando por bancos 420.000 euros, de los que 400 euros son gastos de la compra. El objetivo de la compra es proveer de liquidez al accionista y vendérselas más adelante al mismo.
2. El 1 de marzo de 20X5 la sociedad cobra por bancos el interés correspondiente por el préstamo concedido el 1 de septiembre de 20X2.
3. El 10 de marzo de 20X5 la sociedad exige un dividendo pasivo a los accionistas, por la totalidad del desembolso pendiente, para lo que concede el plazo de un mes para hacer efectivo su importe.
4. El 1 de abril de 20X5 se reúne la Junta General de Accionistas y aprueba, entre otros acuerdos, repartir el máximo dividendo permitido por la ley con cargo al beneficio, una vez cumplidos todos los requisitos legales. Además acuerda ampliar capital más adelante, mediante emisión de acciones nuevas en la proporción de 1 acción nueva, de nominal 10 euros, por cada 2 antiguas que se encuentren en circulación; los accionistas tendrán derecho preferente de suscripción. Esta ampliación se efectuará con cargo a la reserva de revalorización y la reserva legal en la cuantía máxima permitida por la ley, el resto se desembolsará en el momento de la suscripción en metálico por los accionistas. La ampliación se hará efectiva con las acciones que se suscriban.
5. El 10 de abril de 20X5 todos los accionistas han cumplido con su obligación, a excepción de uno poseedor de 5.000 acciones. Este accionista comunica a la sociedad las dificultades para hacer frente al desembolso, y solicita el aplazamiento en el pago por un período de dos meses, que la sociedad aprueba.
6. El 15 de abril de 20X5 procede al pago del dividendo acordado en la Junta General de Accionistas, operación realizada a través de bancos.
7. El 20 de mayo de 20X5 la sociedad inscribe en el Registro Mercantil la ampliación acordada en los términos aprobados en la Junta General de Accionistas. Todos los accionistas ejercieron el derecho preferente de suscripción, de acuerdo a la legalidad. Los gastos de ampliación se elevaron a 20.000 euros, abonados por bancos. La empresa procede a su imputación al ejercicio.

8. El 10 de junio de 20X5 el accionista moroso y la sociedad proceden a la cancelación de sus derechos y obligaciones recíprocas. El accionista moroso abona además los intereses pendientes por el aplazamiento, fijados a un tipo de interés del 6 por 100 anual.
9. El 1 de septiembre de 20X5 la sociedad cobra por bancos los intereses y el principal de la deuda, previsto en esta fecha.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA CAÍDA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «EL RESBALÓN»:

1. El 1 de marzo de 20X5 la sociedad abona por bancos el interés correspondiente por el préstamo contratado el 1 de septiembre de 20X2.
2. El 10 de marzo de 20X5 la sociedad tiene conocimiento del dividendo pasivo exigido por la sociedad «EL RESBALÓN». La sociedad «LA CAÍDA» posee 4.000 acciones de la sociedad «EL RESBALÓN», adquiridas a 8 euros cada una y pertenecientes a la ampliación de capital.
3. El 1 de abril de 20X5 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos adoptados por la Junta General de Accionistas de la sociedad «EL RESBALÓN».
4. El 8 de abril de 20X5 abona por bancos el dividendo pasivo pendiente de desembolso.
5. El 15 de abril de 20X5 la sociedad cobra por bancos el dividendo correspondiente a las acciones que posee.
6. El 20 de mayo de 20X5 la sociedad suscribe las acciones que le corresponden a la emisión de acciones de la sociedad «EL RESBALÓN», abonando el importe por bancos.
7. El 1 de septiembre de 20X5 la sociedad paga por bancos los intereses y el principal préstamo previsto para este año, concedido por la sociedad «EL RESBALÓN».

SE PIDE:

Teniendo en cuenta la información contenida en los dos apartados anteriores, realice las anotaciones contables que procedan siguiendo el orden establecido en los puntos anteriores en las dos sociedades, para el ejercicio 20X5.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 1

Análisis de la información complementaria referida al contenido del balance:

1. Capital social: $20.000.000 = 2.000.000 \times 10$

Capital de constitución $(20.000.000/5 \times 4)$: $16.000.000 = 1.600.000 \times 10$

Capital de la ampliación $(16.000.000/4)$: $4.000.000 = 400.000 \times 10$

Los desembolsos pendientes que figuran en el balance se refieren al capital de la ampliación, puesto que para poder realizar ésta es necesario que esté totalmente desembolsada la cifra de capital anterior.

Accionistas por desembolsos no exigidos: $1.200.000 = 30\% \times 400.000 \times 10$

2. Gastos de investigación y desarrollo: 3.000.000

Amortización acumulada inmovilizado inmaterial: $600.000 = 20\% \times 3.000.000$

Valor neto contable: 2.400.000

Valor neto contable Fondo de comercio: 1.000.000

Ambas partidas se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Inmovilizado Inmaterial neto» que figura en el activo del balance.

3. Créditos a largo plazo: 750.000 (Vencimiento 1 de septiembre de 20X6)

Se encuentra contabilizado dentro de la rúbrica «Inmovilizado financiero neto» que figura en el activo del balance.

Créditos a corto plazo: 750.000 (Vencimiento 1 de septiembre de 20X5)

Intereses a corto plazo de créditos: $15.000 = 3\% \times 1.500.000 \times 4/12$

Ambas partidas se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Deudores» que figura en el activo del balance.

4. Acciones de «LA CAÍDA»: $16.000 = 2.000 \times 8 = 2.000 \times 5 \times 160\%$

Se encuentran contabilizadas dentro de la rúbrica «Inmovilizado financiero neto» que figura en el activo del balance.

Nota: en la solución del supuesto se va a trabajar con denominaciones de cuentas y no con las rúbricas que aparecen en el Balance de Situación.

APARTADO 1

Operaciones realizadas por la sociedad «EL RESBALÓN» en el ejercicio 20X5:

1. 8 de febrero de 20X5. Compra de acciones propias.

420.000,00 Acciones propias
(30.000 × 14)

a Tesorería 420.000,00
x

Los gastos de la compra constituyen mayor precio de adquisición, según se establece en la Norma 8.^a del PGC.

420.000,00 Reservas voluntarias

a Reserva para acciones propias 420.000,00
x

Las acciones adquiridas sólo pueden corresponder al capital de constitución, por ser el único que está totalmente desembolsado.

El límite de autocartera fijado por la Ley es, para sociedades que no cotizan en Bolsa, del 10 por 100 del capital.

$$10\% \times 20.000.000 = 2.000.000 = 200.000 \times 10$$

Las acciones adquiridas no superan el límite indicado, por lo que la sociedad las podrá mantener el tiempo que considere necesario.

Se ha procedido a dotar la reserva indisponible que establece la Ley, puesto que no se conoce cuánto tiempo se va a mantener la autocartera.

2. 1 de marzo de 20X5. Cobro de los intereses del préstamo.

22.500,00 Tesorería
(0,03 × 1.500.000 × 6/12)

a Intereses a corto plazo de
créditos 15.000,00

<i>a Ingresos de créditos a corto plazo</i>	3.750,00
(0,03 × 750.000 × 2/12)	
<i>a Ingresos de créditos a largo plazo</i>	3.750,00
(0,03 × 750.000 × 2/12)	
_____ x _____	

3. 10 de marzo de 20X5. Se exige un dividendo pasivo por los desembolsos pendientes.

1.200.000,00	<i>Accionistas por desembolsos exigidos</i>	
	<i>a Accionistas por desembolsos no exigidos</i>	
	(30% × 400.000 × 10)	1.200.000,00
_____ x _____		

4. 1 de abril de 20X5. Reparto del beneficio.

3.000.000,00	<i>Pérdidas y ganancias</i>	
	<i>a Reserva legal</i>	300.000,00
	(0,10 × 3.000.000)	
	<i>a Reservas voluntarias</i>	250.000,00
	<i>a Dividendo activo a pagar</i>	2.450.000,00
_____ x _____		

Comprobación del artículo 194 del TRLSA:

Cuentas limitativas del reparto de dividendos:

Gastos de investigación y desarrollo (0,80 × 3.000.000)	2.400.000
Fondo de comercio	1.000.000
Gastos de ampliación de capital	30.000
Suma	3.430.000

Reservas disponibles:

Prima de emisión de acciones	1.600.000
Reservas voluntarias	1.580.000
Suma	3.180.000

Para poder repartir dividendos es necesario dotar «Reservas voluntarias» por importe de 250.000 (3.430.000 – 3.180.000).

- Capital retribuable: 18.500.000

Capital de constitución [(1.600.000 – 30.000) × 10]	15.700.000
Capital de la ampliación [0,70 × 400.000 × 10]	2.800.000

- Rentabilidad efectiva a percibir por el accionista:

$$2.450.000/18.500.000 \times 100 = 13,243243\%$$

5. 10 de abril de 20X5. Vencimiento del dividendo pasivo exigido.

1.185.000,00 Tesorería
(30% × 395.000 × 10)

15.000,00 Accionistas morosos
(30% × 5.000 × 10)

a Accionistas por desembolsos
exigidos 1.200.000,00

_____ x _____

6. 15 de abril de 20X5. Pago del dividendo.

2.445.364,86 Dividendo activo a pagar
(2.450.000 – 4.635,14)

a Tesorería 2.445.364,86

_____ x _____

De acuerdo con lo establecido en el artículo 44 del TRLSA, los dividendos activos correspondientes al moroso no se le pagarán en tanto no cumpla con la sociedad:

$$0,70 \times 5.000 \times 10 \times 13,243243\% = 4.635,14$$

7. 20 de mayo de 20X5. Ampliación de capital.

- Proporción de la ampliación:

$$1 \text{ acción nueva} \times 2 \text{ acciones antiguas en circulación}$$

- Acciones antiguas en circulación:

$$2.000.000 - 30.000 = 1.970.000$$

- Acciones antiguas en circulación que pueden acudir a la ampliación:

$$1.970.000 - 5.000 = 1.965.000$$

Según el artículo 44 del TRLSA, los accionistas que se hallaren en mora no tendrán derecho a la suscripción preferente de nuevas acciones.

- Acciones suscritas en la ampliación:

$$1.965.000/2 = 982.500$$

- Capital a ampliar:

$$982.500 \times 10 = 9.825.000$$

- Capital ampliado:

$$20.000.000 + 9.825.000 = 29.825.000$$

$$10\% \text{ capital ampliado} = 2.982.500$$

- Reserva legal a utilizar:

$$3.300.000 - 2.982.500 = 317.500$$

- Reserva de revalorización a utilizar: 1.000.000

- Importe a desembolsar por el accionista:

$$9.825.000 - 317.500 - 1.000.000 = 8.507.500$$

- Importe a desembolsar por cada acción suscrita:

$$8.507.500/982.500 = 8,659033078$$

1.000.000,00 *Reserva de revalorización*

317.500,00 *Reserva legal*

8.507.500,00 *Tesorería*

a *Capital social* 9.825.000,00

x

20.000,00 *Otros servicios*

a *Tesorería* 20.000,00

x

8. 10 de junio de 20X5. Liquidación con el moroso.

15.150,00 *Tesorería*

a *Accionistas morosos* 15.000,00

(0,30 × 5.000 × 10)

a *Otros ingresos financieros* 150,00

(0,06 × 15.000 × 2/12)

x

4.635,14 *Dividendo activo a pagar*

a *Tesorería* 4.635,14

x

El accionista moroso no puede reclamar la suscripción preferente de acciones por haber finalizado el plazo para su ejercicio.

9. 1 de septiembre de 20X5. Cobro de los intereses y del principal de la deuda. Reclasificación a corto plazo.

772.500,00 *Tesorería*

*a Ingresos de créditos a corto
plazo* 11.250,00
($0,03 \times 750.000 \times 6/12$)

*a Ingresos de créditos a largo
plazo* 11.250,00
($0,03 \times 750.000 \times 6/12$)

a Créditos a corto plazo 750.000,00

x

750.000,00 *Créditos a corto plazo*

a Créditos a largo plazo 750.000,00

x

10. 31 de diciembre de 20X5. Contabilización de los intereses devengados y no vencidos del crédito.

7.500,00 *Intereses a corto plazo de
créditos*

*a Ingresos de créditos a corto
plazo* 7.500,00
($0,03 \times 750.000 \times 4/12$)

x

11. Amortización del procedimiento de investigación y desarrollo.

600.000,00 *Amortización inmovilizado
inmaterial*

*a Amortización acumulada del
inmovilizado inmaterial* 600.000,00
($0,20 \times 3.000.000$)

x

El procedimiento de investigación y desarrollo se ha amortizado en un 20 por 100, suponiendo que se amortiza en el plazo máximo legal permitido de cinco años; en relación con el fondo de comercio no se amortiza por desconocerse el período durante el cual se ha estimado que generará ingresos.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «LA CAÍDA» en el ejercicio 20X5, relacionadas con la sociedad «EL RESBALÓN»:

1. 1 de marzo de 20X5. Pago de los intereses del préstamo concedido por la sociedad «EL RESBALÓN».

15.000,00	Intereses a corto plazo de deudas		
3.750,00	Intereses de deudas a corto plazo		
	$(0,03 \times 750.000 \times 2/12)$		
3.750,00	Intereses de deudas a largo plazo		
	$(0,03 \times 750.000 \times 2/12)$		
		a Tesorería	22.500,00
		$(0,03 \times 1.500.000 \times 6/12)$	
		x	

2. 10 de marzo de 20X5. Desembolso exigido por la sociedad «EL RESBALÓN».

Acciones de «EL RESBALÓN»: $4.000 \times 8 = 32.000$

Desembolsos pendientes sobre acciones: $30\% \times 4.000 \times 10 = 12.000$

12.000,00	Desembolsos pendientes sobre acciones		
		a Desembolsos exigidos sobre acciones	12.000,00
		x	

3. 1 de abril de 20X5. Reconocimiento del dividendo acordado.

3.708,11	Dividendo activo a cobrar		
		a Ingresos de participaciones en capital	3.708,11
		$(13,243243\% \times 4.000 \times 10 \times 0,70)$	
		x	

4. 8 de abril de 20X5. Pago del desembolso pasivo exigido.

12.000,00 *Desembolsos exigidos sobre acciones*

a *Tesorería* 12.000,00

_____ x _____

5. 15 de abril de 20X5. Cobro de los dividendos activos.

3.708,11 *Tesorería*

a *Dividendo activo a cobrar* 3.708,11

_____ x _____

6. Suscripción de las acciones que le corresponden en la ampliación.

- Acciones poseídas: 4.000
- Proporción de la ampliación: $1\text{ N} \times 2\text{ A}$
- Acciones suscritas: 2.000

17.318,06 *Acciones «EL RESBALÓN»*
(2.000 $\times$ 8,659033078)

a *Tesorería* 17.318,06

_____ x _____

7. 1 de septiembre de 20X5. Pago de los intereses del préstamo, devolución del principal y reclasificación del plazo.

750.000,00 *Deudas a corto plazo*

11.250,00 *Intereses de deudas a corto plazo*
(0,03 $\times$ 750.000 $\times$ 6/12)

11.250,00 *Intereses de deudas a largo plazo*
(0,03 $\times$ 750.000 $\times$ 6/12)

a *Tesorería* 772.500,00

_____ x _____

750.000,00 *Deudas a largo plazo**a Deudas a corto plazo*

750.000,00

x

8. 31 de diciembre de 20X5. Reconocimiento de los intereses devengados.7.500,00 *Intereses de deudas a corto plazo* $(0,03 \times 750.000 \times 4/12)$ *a Intereses a corto plazo de deudas*

7.500,00

x

SUPUESTO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA: PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES, PERMUTA

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA INDECISA», que se dedica al comercio, realiza las siguientes operaciones:

La sociedad adquirió el día 1 de mayo de 20X2 una nave industrial para el almacenaje de mercaderías, siendo el precio de adquisición de 1.200.000 euros, la vida útil estimada de 20 años, y el valor residual es cero. Los costes de destrucción serán absorbidos por el ayuntamiento de la localidad a cambio de que ceda a éste la totalidad de los materiales de escombros, previsto para la construcción de un carril-bici. La sociedad sigue el procedimiento de amortización lineal. La póliza de seguros anual asciende a 9.000 euros y se abona en la misma fecha todos los años (el día 1 de mayo). En el momento de la compra la sociedad estimó unos costes de 36.000 euros en el año 20X8 para hacer frente a una reparación extraordinaria; en consecuencia, la sociedad procedió a dotar la correspondiente provisión, de forma lineal, en cada ejercicio, con el fin de generar un fondo de ahorro, que se encuentra invertido en acciones de otra sociedad que cotiza en Bolsa.

El 1 de mayo de 20X8 la sociedad somete la nave a la reparación extraordinaria prevista, abonando por dicho concepto ese día 36.000 euros. Para hacer frente al pago enajena la totalidad de las acciones, donde se encontraban invertidos los fondos dotados por la sociedad a lo largo del tiempo, obteniendo en la venta 37.000 euros que cobra por Bancos. Esta reparación supone que se alargue la vida útil del bien 2 años más de los inicialmente previstos (contados a partir del día 1 de mayo de 20X8). Durante el tiempo que duró la reparación, la sociedad no vio interrumpida su actividad en la nave.

Debido a que la mejora en el inmueble alarga su vida útil, provocada por la reparación, la póliza de seguros se incrementa en 300 euros/año, abonándose el 1 de mayo de 20X8, tal como se viene haciendo cada año.

El 1 de septiembre de 20X8 llega a un acuerdo con otra sociedad para permutar la nave por otra en distinto ayuntamiento, por resultar más operativa y más amplia. La nave nueva se valora en 1.000.000 de euros, se establece su vida útil en 20 años, el valor residual se estima que será cero y está previsto que empiece a funcionar en el próximo ejercicio. La compañía de seguros mantiene los mismos plazos anuales de la prima y la misma cuantía.

SE PIDE:

Realice las operaciones contables correspondientes a la sociedad «LA INDECISA», de acuerdo con la información referida anterior, para todo el ejercicio 20X8, que coincide con el año natural.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 2

Las cuentas y los saldos que figurarán a 1 de enero de 20X8 en la sociedad «LA INDECISA», en relación con la nave industrial adquirida el 1 de mayo de 20X2, se presentan a continuación:

Cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
Construcciones	1.200.000	—
Amortización acumulada de construcciones	—	340.000 [1.200.000/20 × (5 + 8/12)]
Provisión para grandes reparaciones	—	34.000 [36.000/6 × (5 + 8/12)]
Gastos anticipados	3.000 (9.000 × 4/12)	—
Inversión financiera permanente en capital	34.000	—

Se ha considerado, a la vista de los datos del enunciado, que la reparación extraordinaria tendrá lugar a los seis años de la adquisición (1 de mayo de 20X2 a 1 de mayo de 20X8).

• **1 de mayo de 20X8. Se realiza la reparación extraordinaria.**

En primer lugar, se va a proceder a efectuar las dotaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril, así como a registrar la adquisición de las acciones en las que viene invirtiendo, para generar el fondo de ahorro necesario para poder llevar a cabo la reparación, tal y como se ha venido haciendo en los ejercicios anteriores.

Por la dotación a la provisión para grandes reparaciones:

2.000,00	<i>Reparación y conservación</i>		
		<i>a</i>	<i>Provisión para grandes reparaciones</i> $(36.000/6 \times 4/12)$
			2.000,00
_____		x	_____

Por la adquisición de los valores negociables:

2.000,00	<i>Inversión financiera permanente en capital</i>		
		<i>a</i>	<i>Tesorería</i>
			2.000,00
_____		x	_____

Por la venta de los valores negociables para disponer de medios líquidos para pagar la reparación:

37.000,00	<i>Tesorería</i>		
		<i>a</i>	<i>Inversión financiera permanente en capital</i>
			36.000,00
		<i>a</i>	<i>Beneficio en valores negociables</i>
			1.000,00
_____		x	_____

Por el pago de la reparación:

36.000,00	<i>Provisión para grandes reparaciones</i>		
		<i>a</i>	<i>Tesorería</i>
			36.000,00
_____		x	_____

Por la imputación de las primas correspondientes al primer semestre del ejercicio:

3.000,00	<i>Primas de seguros</i>		
		<i>a</i>	<i>Gastos anticipados</i>
			3.000,00
_____		x	_____

Por la amortización de inmovilizado hasta la fecha de la reparación, a partir de la cual se modifica su vida útil:

20.000,00	<i>Amortización inmovilizado material</i>		
		<i>a Amortización acumulada de construcciones</i>	20.000,00
		(1.200.000/20 × 4/12)	
Construcciones		1.200.000	
– Amortización acumulada de construcciones		360.000	
Valor neto contable		840.000	
Vida útil pendiente (20 + 2 – 6).....		16 años	
_____	x	_____	

Por el pago, el día 1 de mayo de prima anual de seguros y su correspondiente periodificación:

6.200,00	<i>Primas de seguros</i>		
	(9.300/12 × 8)		
3.100,00	<i>Gastos anticipados</i>		
	(9.300/12 × 4)		
		<i>a Tesorería</i>	9.300,00
_____	x	_____	

• **1 de septiembre 20X8. Permuta de la nave industrial.**

En primer lugar se realiza la amortización correspondiente al ejercicio deducida la de los cuatro primeros meses que se efectuó al tiempo que la reparación:

17.500,00	<i>Amortización inmovilizado material</i>		
		<i>a Amortización acumulada de construcciones</i>	17.500,00
		(840.000/16 × 4/12)	
Construcciones		1.200.000	
– Amortización acumulada de construcciones		377.500	
Valor neto contable		822.500	
Valor de la nave recibida en la permuta		1.000.000	
_____	x	_____	

En la contabilización de la permuta se ha aplicado la Resolución del Inmovilizado Material del ICAC, según la cual el bien recibido se contabiliza por el menor de los valores anteriores.

377.500,00 Amortización acumulada de
construcciones

822.500,00 Construcciones en curso

a Construcciones

1.200.000,00

x

SUPUESTO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES: FUSIÓN DE SOCIEDADES, CÁLCULO DEL PATRIMONIO REAL,
CÁLCULO DEL NÚMERO DE ACCIONES A EMITIR POR LA SOCIEDAD ABSORBENTE Y ANOTACIONES CONTABLES DE LA FUSIÓN

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA ABSORBENTE» acuerda con la sociedad anónima «LA ABSORBIDA» la fusión de ambas sociedades por absorción de ésta por parte de aquélla.

La operación tiene lugar en el ejercicio 20X3.

El balance de situación que presenta la sociedad «LA ABSORBIDA» a 13 de febrero de 20X3 es el siguiente, expresado en euros:

ACTIVO		PASIVO	
Gastos formalización deudas	16.000	Capital social	600.000
Terrenos y bienes naturales	300.000	Reserva legal	120.000
Construcciones	600.000	Reservas voluntarias	40.000
Mobiliario	80.000	Deudas a largo plazo Entidades de crédito	120.000
(Amortiz. acum. inmov. material).....	(180.000)	Acreedores comerciales	60.000
Mercaderías.....	40.000	Deudas con Administraciones públicas	40.000
Deudores a corto plazo	60.000	Provisión otras operaciones tráfico	40.000
Acciones de la S.A. «LA ABSORBENTE»	20.000		
Bancos	84.000		
Total Activo	1.020.000	Total Pasivo	1.020.000

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA:

- El capital social según balance está formado por acciones de nominal 10 euros.
- La sociedad refleja en balance la propiedad de 2.000 acciones de la Sociedad «LA ABSORBENTE».

La sociedad anónima «LA ABSORBENTE» tiene un capital social de 180.000 acciones, de nominal 10 euros. Posee como inversión financiera 3.000 acciones de la sociedad «LA ABSORBIDA», adquiridas por un importe total de 45.000 euros.

Reunidos los administradores de ambas sociedades toman los siguientes acuerdos a efectos de fusión, una vez efectuados el reparto del beneficio y pago del dividendo correspondiente:

1. En relación con los valores de la sociedad «LA ABSORBIDA»:
 - Se estima que del saldo de deudores 4.000 euros son incobrables.
 - Las mercaderías se valoran en 120.000 euros.
 - El dinero en bancos se eleva a 84.000 euros.
 - Las construcciones se encuentran amortizadas en el 20 por 100 de su coste histórico. Se aprueba un valor para las mismas, de acuerdo con el mercado, de 580.000 euros.
 - El mobiliario se valora en 30.000 euros.
 - Las deudas se reconocen por el valor que figura en el balance.
 - La provisión para otras operaciones de tráfico se estima en 20.000 euros.
 - La partida de gastos de formalización de deudas carece de valor.
 - Los terrenos y bienes naturales se valoran en la misma cuantía, 300.000 euros.
 - La inversión de acciones de la sociedad «LA ABSORBENTE» se valora por la cuantía que resulta de la fusión.
 - Se reconoce un fondo de comercio de 210.000 euros.
2. A efectos de fusión, las acciones de la sociedad «LA ABSORBENTE» se valoran en 30 euros cada una. Esta sociedad deberá emitir las acciones que corresponda, teniendo en cuenta que posee acciones de la sociedad «LA ABSORBIDA», valoradas por la cuantía que resulta de la fusión. Las acciones nuevas se emitirán con el mismo valor nominal que las antiguas.

SE PIDE:

1. Calcule el valor real de la deuda de la sociedad absorbente con la sociedad absorbida.
2. Calcule el número de acciones a emitir por la sociedad absorbente. Las acciones se emiten con un valor nominal de 10 euros cada una.
3. Realice las anotaciones contables de todo el proceso de fusión de la sociedad «LA ABSORBENTE».

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales de las operaciones.)

SOLUCIÓN Supuesto núm. 3

1. Cálculo del valor real de la deuda de la sociedad absorbente con la sociedad absorbida.

Cuentas	Importes
Capital social	600.000
Reserva legal	120.000
Reservas voluntarias.....	40.000
Patrimonio contable	760.000
+/- Ajustes	
Deudores	(4.000)
Mercaderías (120.000 – 40.000)	80.000
Construcciones [580.000 – (0,80 × 600.000)]	100.000
Mobiliario [30.000 – (80.000 – 60.000)]	10.000
Provisión otras operaciones tráfico	20.000
(40.000 – 20.000)	
Gastos de formalización de deudas	(16.000)
Fondo de comercio.....	210.000
Acciones de «LA ABSORBENTE»	(20.000) + (2.000 × 30)
Patrimonio real	1.200.000
Número de acciones	60.000
Valor a efectos de fusión	20

2. Cálculo del número de acciones a emitir por la sociedad absorbente.

$$(N + 2.000) \times 30 = (60.000 - 3.000) \times 20$$

$$(N + 2.000) \times 30 = 1.140.000$$

$$N + 2.000 = 38.000$$

$$N = 36.000$$

3. Realizar las anotaciones contables de todo el proceso de fusión de la sociedad «LA ABSORBENTE».

Por la apertura de la contabilidad se hará un asiento del siguiente tipo aunque se desconoce el importe, ya que el enunciado no facilita el balance de la sociedad «LA ABSORBENTE»:

Cuentas deudoras

a Cuentas acreedoras

_____ x _____

Por el ajuste de las acciones que la sociedad «LA ABSORBENTE» posee de la sociedad «LA ABSORBIDA»:

Valor contable de las acciones de «LA ABSORBIDA»..... 45.000

Valor a efectos de fusión de las acciones de «LA ABSORBIDA» 60.000

(3.000 × 20)

Plusvalía 15.000

15.000,00 *Acciones de «LA ABSORBIDA»*

*a Resultados de fusión o Prima
de emisión de acciones*

15.000,00

_____ x _____

Por la emisión de las acciones:

1.080.000 *Acciones emitidas*

(36.000 × 30)

a Capital social

360.000

(36.000 × 10)

a Prima de emisión de acciones

720.000

(36.000 × 20)

_____ x _____

Por la recepción del patrimonio de la sociedad «LA ABSORBIDA»:

300.000	Terrenos y bienes naturales	
700.000	Construcciones	
90.000	Mobiliario	
120.000	Mercaderías	
56.000	Deudores a corto plazo	
60.000	Acciones propias (2.000 × 30)	
84.000	Bancos	
210.000	Fondo de comercio	
	<i>a</i>	<i>Amortización acumulada</i>
		<i>inmovilizado material</i> 180.000
		<i>Deudas l/p entidades crédito</i> 120.000
		<i>Acreedores comerciales</i> 60.000
		<i>Deudas con Administraciones públicas</i> 40.000
		<i>Provisión otras operaciones tráfico</i> 20.000
		<i>Accionistas sociedad «LA ABSORBIDA»</i> 1.200.000
		(60.000 × 20)

_____ x _____

Por la entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad «LA ABSORBIDA» y por la cancelación de la cuenta representativa de la inversión de la sociedad «LA ABSORBENTE» en la sociedad «LA ABSORBIDA»:

1.200.000	Accionistas sociedad «LA ABSORBIDA»	
	<i>a</i>	<i>Acciones sociedad «LA ABSORBIDA»</i> 60.000
	<i>a</i>	<i>Acciones propias</i> 60.000
		(2.000 × 30)
	<i>a</i>	<i>Acciones emitidas</i> 1.080.000
		(36.000 × 30)

_____ x _____

SUPUESTO NÚM. 4

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO Y
CÁLCULO DE GASTO DEVENGADO. ASIENTOS CONTABLES

ENUNCIADO

La sociedad «SOL» presenta la siguiente información referida al ejercicio 20X4:

- Resultado contable antes de impuesto: 73.000 euros.
- Las únicas diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible son las que se pudieran derivar de la siguiente información:
 - CARTA DE VALORES PERMANENTE: en enero de 20X4 la sociedad adquirió el 80 por 100 del capital de la sociedad «LUNA» por importe de 32.000 euros. La evolución de los fondos propios de «LUNA» ha sido:

	31-12-20X3	31-12-20X4
Capital	8.000	8.000
Reservas.....	5.000	7.000
Pérdidas y ganancias	2.000	– 1.000

A efectos del cálculo de la provisión, «SOL» considera que en la fecha de la compra de las acciones, el valor contable de los elementos patrimoniales de «LUNA» coincidía con su valor de mercado, y que en el caso de que exista fondo de comercio financiero, éste se deprecia linealmente en 10 años. Según la normativa fiscal, la provisión de depreciación deducible de este tipo de acciones no puede exceder de la diferencia entre el valor teórico al inicio y al final del ejercicio.

- ARRENDAMIENTO FINANCIERO: el 1 de enero de 20X3 la sociedad contrató una operación de *leasing* con las siguientes cuotas:

Fecha	Cuota de recuperación	Intereses
1-1-20X3.....	25.000	6.000
1-1-20X4.....	25.000	4.500
1-1-20X5	25.000	3.000
1-1-20X6 (opción)	25.000	—

El contrato de *leasing* cumple los requisitos del régimen fiscal especial del arrendamiento financiero (art. 128 LIS). En el inmovilizado objeto del contrato se amortiza contablemente un 10 por 100, dicho elemento tiene un coeficiente de amortización fiscal máximo del 15 por 100.

- BASES IMPONIBLES PENDIENTES DE COMPENSAR: la sociedad tiene bases imponibles pendientes de compensar por importe de 100.000 euros.
- Deducciones: la sociedad no ha producido deducciones en el ejercicio.
- Retenciones y pagos fraccionados: 1.000 euros.
- Política contable del Impuesto sobre Sociedades:
 - En ejercicios anteriores no ha reconocido el efecto impositivo de las bases negativas.
 - En el ejercicio 20X4:
 - Reconoce todos los activos y pasivos fiscales producidos en el ejercicio, incluidos los derivados de la cartera de acciones permanente, ya que está tramitando su venta.
 - Además, dado que considera que ha mejorado su situación y que es prácticamente seguro que va a compensar todo el importe de las bases negativas, la sociedad registra en el activo el importe total acumulado de las bases negativas.

SE PIDE:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver, considerando un tipo impositivo del 35 por 100.
2. Asientos contables del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre el impuesto sobre beneficios y Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

SOLUCIÓN Supuesto núm. 4**Cartera de valores permanente.***Enero 20X4*

Precio de adquisición de la cartera de valores permanente: ..	32.000
Valor de la participación deducida de los fondos propios [0,80 × (8.000 + 5.000 + 2.000)]	12.000
Fondo de comercio financiero	20.000
Depreciación anual	2.000

31 de diciembre de 20X4

En contabilidad se habrá aplicado la Norma 8.^a del PGC, en lo que se refiere a participaciones en empresas del grupo (porcentaje de participación: 80%), según la cual el precio de adquisición se compara con la evolución de los fondos propios, corregido en las plusvalías tácitas existentes cuando se adquirió la participación y que subsistan en el momento de la valoración posterior.

Precio de adquisición de la cartera de valores permanente ...	32.000
Valor de la participación deducida de los fondos propios [0,80 × (8.000 + 7.000 – 1.000)]	11.200
+ Fondo de comercio financiero que subsiste (20.000 – 2.000)	18.000
Suma	29.200
Provisión a dotar [2.000 + (0,80 × 1.000)]	2.800

Por su parte, la normativa fiscal no permite deducirse como provisión un importe superior a la diferencia entre el valor teórico al inicio y al final del ejercicio.

Valor teórico al inicio del ejercicio	12.000
[0,80 × (8.000 + 5.000 + 2.000)]	
Valor teórico al final del ejercicio	11.200
[0,80 × (8.000 + 7.000 – 1.000)]	
Diferencia	800

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X4	2.800	800	+ 2.000	+ 700

En consecuencia, se produce una diferencia temporal positiva que genera un impuesto anticipado, que según se establece en el enunciado se ha decidido contabilizar, puesto que la empresa está tramitando la venta de la participación.

Arrendamiento financiero.

Valor al contado del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero: 100.000 (igual a la suma de las cuotas de recuperación a satisfacer).

El gasto contable por amortización anual es de 10.000 ($0,10 \times 100.000$).

Fiscalmente, al aplicarse el artículo 128 de la LIS, se puede deducir en concepto de recuperación del coste del bien el duplo del coeficiente de amortización fiscal máximo.

Año 20X3

Gasto fiscalmente deducible ($2 \times 0,15 \times 100.000$)	30.000
Importe pagado por cuota de recuperación	25.000
Importe deducible fiscalmente	25.000

Año 20X4

Gasto fiscalmente deducible ($2 \times 0,15 \times 100.000$)	30.000
Importe pagado por cuota de recuperación	25.000
Importe deducible fiscalmente	25.000

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X3	10.000	25.000	(15.000)	(5.250)
20X4	10.000	25.000	(15.000)	(5.250)

En ambos ejercicios se ha generado una diferencia temporal negativa que genera un impuesto diferido que se contabiliza en todo caso.

A continuación se va a proceder a efectuar la liquidación del impuesto, para determinar cuál es el importe de la base imponible de ejercicios anteriores que puede ser efectivamente compensada, aunque la empresa ha decidido aflorar la totalidad del crédito correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Liquidación del impuesto.

Beneficio antes de impuestos.....	73.000
+ / – Diferencias permanentes	–
+ / – Diferencias temporales	
Cartera de valores permanente	2.000
Arrendamiento financiero	(15.000)
Base imponible previa	60.000
– Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(60.000)
Base imponible	–
× Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra	–
– Deducciones	–
Cuota líquida	–
– Retenciones y pagos a cuenta	(1.000)
Cuota diferencial a devolver	(1.000)

Afloración del crédito por bases imponibles negativas efectivamente compensadas.

21.000,00 *Créditos por pérdidas a compensar*
 (0,35 × 60.000)

a *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*

21.000,00

_____ x _____

Cálculo del gasto por el Impuesto sobre Sociedades.

Beneficio antes de impuestos	73.000
+ / – Diferencias permanentes	–
Resultado contable ajustado	73.000
× Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	25.500
– Deducciones	–
Impuesto devengado	25.550

Contabilización del Impuesto sobre Sociedades del año 20X4.

25.550,00 *Impuesto sobre beneficios*

700,00 *Impuesto sobre beneficios
anticipado*
(0,35 × 2.000)

1.000,00 *Hacienda Pública, deudas por
devolución de impuestos*

a *Hacienda Pública, retencio-
nes y pagos a cuenta* 1.000,00

a *Impuesto sobre beneficios
diferido* 5.250,00
(0,35 × 15.000)

a *Créditos por pérdidas a com-
pensar* 21.000,00
(0,35 × 60.000)

_____ x _____

Afloración del crédito por bases imponible negativas pendientes de compensar para ejercicios siguientes.

14.000,00	Créditos por pérdidas a compensar		
(0,35 × 40.000)			
	a Ajustes positivos en la im-		
	sición sobre beneficios	14.000,00	
_____	x _____		

Regularización de las cuentas relativas al Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo el gasto del ejercicio de los ajustes positivos de ejercicios anteriores.

35.000,00	Ajustes positivos en la im-		
	sición sobre beneficios		
	a Impuesto sobre beneficios	25.550,00	
	a Pérdidas y ganancias	9.450,00	
_____	x _____		

Beneficio del ejercicio:

$$73.000 + 9.450 = 79.450$$

SUPUESTO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS. PRÉSTAMO DE ANUALIDADES CONSTANTES:

CÁLCULO DEL TIPO DE INTERÉS Y DE ALGUNOS DATOS DEL CUADRO DE AMORTIZACIÓN

ENUNCIADO

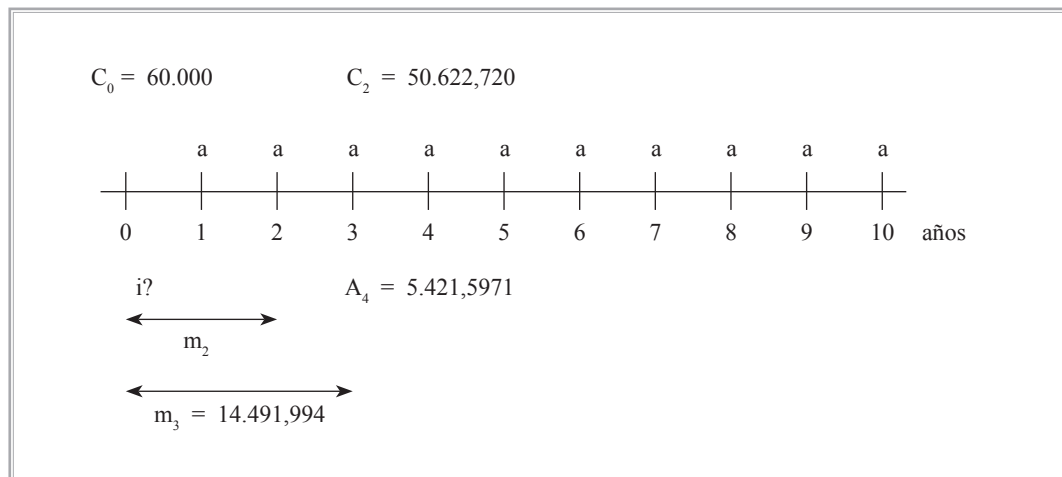
Se ha concedido un préstamo por importe de 60.000 euros. La duración es de 10 años. El capital vivo después de haber pagado la segunda anualidad es 50.622,720 euros. En las tres primeras anualidades se ha pagado por la amortización 14.491,994 euros y el capital que se ha amortizado en la cuarta anualidad es 5.421,5971 euros.

SE PIDE:

- Determinar el tipo de interés de dicho préstamo.
- Calcular los intereses satisfechos en la cuarta anualidad.
- Suponiendo que el tipo de interés de mercado a principios del cuarto año es el 5 por 100, calcular el usufructo una vez pagada la tercera anualidad.

SOLUCIÓN Supuesto núm. 5

Se trata de un préstamo francés, con anualidad y tipo de interés constante. La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:

**a) Tipo de interés del préstamo.**

Teniendo en cuenta que en un préstamo francés las cuotas de amortización varían en progresión geométrica de razón $1 + i$, podemos establecer una relación entre A_4 (conocida) y A_3 (que se puede obtener a partir de la información del problema). Así:

$$A_4 = A_3 \times (1 + i)$$

de donde:

$$i = \frac{A_4}{A_3} - 1$$

Además, podemos hacer las siguientes consideraciones:

- El total amortizado al final del año 2 será la diferencia entre el importe del préstamo (C_0) y el capital pendiente a principios del año 3 (C_2).

$$m_2 = C_0 - C_2 = 60.000 - 50.622,720 = 9.377,28$$

- La cuota de amortización del año 3 será la diferencia entre el total amortizado en el año 3 (m_3) y el total amortizado en el año 2 (m_2).

$$A_3 = m_3 - m_2 = 14.491,994 - 9.377,28 = 5.114,714$$

Así pues, podemos despejar el tipo de interés de la operación:

$$i = \frac{A_4}{A_3} - 1 = \frac{5.421,5971}{5.114,714} - 1 = 0,06$$

$$i = 6\%$$

b) Intereses satisfechos en la cuarta anualidad (I_4).

Los intereses del cuarto año los genera el capital pendiente en el momento 3 (C_3), al tipo vigente durante el período (6%).

A su vez, el capital vivo en 3 (C_3) resulta de disminuir el capital vivo del período anterior (C_2) en la cuota de amortización del año 3 (A_3).

Por tanto:

$$C_3 = C_2 - A_3 = 50.622,720 - 5.114,714 = 45.508,006$$

$$I_4 = C_3 \times i = 45.508,006 \times 0,06 = 2.730,480$$

$$I_4 = 2.730,48 \text{ euros}$$

c) Usufructo a principios del año cuarto (U_4).

El usufructo del préstamo se puede obtener como diferencia entre el valor y la nuda propiedad del préstamo en ese momento:

$$U_4 = V_4 - N_4$$

Por su parte, el valor del préstamo se obtendrá actualizando al tipo de interés del mercado (5%) las anualidades pendientes.

$$a = I_4 + A_4 = 2.730,48 + 5.421,5971 = 8.152,077$$

Por tanto:

$$V_4 = 8.152,077 \times a_{\overline{7}|0,05} = 47.170,964$$

La nuda propiedad (N_4) se calcula actualizando las cuotas de amortización pendientes al tipo de interés del mercado, que al ser un préstamo francés constituye el valor actual de una renta en progresión geométrica:

$$N_4 = A_{(A_4; 1,06) \overline{7} - 0,05} = 5.421,5971 \times \frac{1 - 1,06^7 \times 1,05^{-7}}{1 + 0,005 - 1,06} = 37.193,21$$

Finalmente:

$$U_4 = V_4 - N_4 = 47.170,964 - 37.193,21 = 9.977,747$$

$$U_4 = 9.977,75 \text{ euros}$$

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

La revocación en la Ley General Tributaria

César GARCÍA NOVOA

Ed. Aranzadi, Navarra, 2005, 154 págs.

Este nuevo título de César GARCÍA NOVOA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, con el que da comienzo la «Serie Estudios Prácticos Ley General Tributaria» de la Editorial Aranzadi, se refiere a una de las principales novedades de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, como resulta la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones (art. 219 de la LGT), figura con la que se pretende prevenir y reducir la conflictividad en los procedimientos tributarios.

El libro, que se ha estructurado en diez capítulos, presenta tres partes diferenciadas. En la primera se analiza la revocación en el Derecho Administrativo; después en el Derecho Tributario y, finalmente, se consideran los diversos aspectos relacionados con el procedimiento de aplicación de la revocación.

Al principio aparecen unas cuantas puntualizaciones sobre la figura estudiada que, genéricamente, equivaldría a la retirada del acto anterior por otro de signo contrario y se fundaría en una oposición entre las dos causas de retirada de los actos: la simple legalidad y la oportunidad. Al diferenciar la revocación por uno u otro motivo, el autor sale al paso de visiones que ignoran que aquella no tiene otro fundamento que los intereses públicos presentes en todas las leyes que atribuyen potestades a la Administración. De esta manera, «incluso en los sectores de la actividad administrativa más intensamente condicionados por el peso del principio de legalidad, como puede ser el tributario..., la vinculación a la ley del acto resolutorio no presupone que para la adopción de dicho acto la Administración deba estar dotada únicamente de potestades regladas, pudiendo disponer también de potestades discrecionales siempre que la Ley prevea expresamente su presupuesto de aplicación».

En el capítulo segundo se plantea la aplicación de la revocación del artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), al ámbito tributario, que toparía con el límite establecido en la disposición adicional quinta de dicho cuerpo legal. A este respecto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (LGT), que hizo público su informe en julio de 2001, razonaba que la regulación que se hiciese en el código tributario debería inspirarse en el precepto de la LRJ-PAC, pero sin trasladarlo de manera automática. Así, el fundamento de la regulación en la LGT sería doble: «Primero, el acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC, que permite, además, su adaptación a los procedimientos tributarios. Segundo, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión».

Antes de analizar el contenido de la figura introducida por el artículo 219 de la LGT, se recuerda la jurisprudencia del Tribunal Supremo partidaria de vincular la revocabilidad de los actos al resultado favorable para el particular, que la sitúa como una tercera vía frente a la nulidad de pleno derecho, y la declaración de lesividad, al haber suprimido el nuevo texto legal las vías de revisión por infracción manifiesta de ley y por aplicación de nuevas pruebas. También se da cuenta del proceso de gestación de la revocación en materia tribu-

taria con antelación al proceso de elaboración parlamentaria de la disposición –pronunciamientos favorables del Consejo para la Defensa del Contribuyente y Dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de LGT– y durante este mismo, que ha terminado por desvirtuar el sentido que inicialmente se quería dar a la revocación, apareciendo en el citado precepto legal como una suerte de «anulabilidad cualificada».

En el capítulo cuarto se recorren los presupuestos que legitiman la aplicación de la revocación:

- 1.º *Actos que infrinjan manifiestamente la ley.* Como con esta incorporación viene casi a reinstaurarse la revisión de oficio de actos anulables (art. 154 de la LGT de 1963), el autor propone una interpretación correctora, apuntando no a una infracción ostensible y patente, sino a una vulneración del ordenamiento de una gravedad tal que justifique la habilitación de esta medida excepcional.
- 2.º *Circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación particular y revelen la improcedencia del acto.* Se recorren en el trabajo situaciones que pueden sobrevenir de carácter fáctico y jurídico, haciendo una especial referencia al surgimiento de una nueva doctrina jurisprudencial favorable a la posición del contribuyente. En este ámbito se revela la aptitud de la revocación para reducir la litigiosidad, siendo razones de justicia y de estricta igualdad las que permiten defender que la misma se comporte como una vía complementaria de la extensión de los efectos de las sentencias firmes a quienes no hubiesen sido parte en el proceso. También se alude a otras circunstancias sobrevenidas como la producción de una consulta vinculante favorable al contribuyente o la reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 3.º *Indefensión a los interesados en la tramitación del procedimiento.* Como señala el autor, este elemento no ha de resolverse en el sentido de que la indefensión a que alude el artículo 219 de la LGT tenga que manifestarse necesariamente como una violación del artículo 24 de la Constitución.

El siguiente capítulo se dedica al comentario de los límites a la posibilidad de revocación de actos tributarios, a saber:

- *La revocación no puede suponer* –no puede tener un efecto semejante– *dispensa o exención no permitida por las normas tributarias*; interpretándose que con este reconocimiento es posible revocar actos por razones de oportunidad, siempre que ello no sea contrario a la ley.
- *La revocación no puede ser contraria al principio de igualdad*, lo que se traduciría en una obligación positiva a cargo de la Administración: practicada la revocación respecto a una situación jurídica particular, la Administración tiene que revocar todas las situaciones similares de las que tenga noticia. Y para garantizarlo, el profesor GARCÍA NOVOA alude a la iniciativa de los particulares para solicitar la extensión de la revocación a casos semejantes y que haya unos mínimos instrumentos de publicidad de las resoluciones de revocación adoptadas.
- *La revocación no puede ser contraria al interés público.* Frente a la consideración general –el ejercicio de la revocación está guiado por el interés general y no por el interés de la propia Administración–, el autor trata de ver en qué supuestos concretos el interés general puede limitar el recurso a la revocación, lo que obliga a centrarse en las facultades de aplicación del tributo y en la dimensión real de las mismas. Así, la indeterminación del lenguaje, la falta de plenitud de la norma tributaria, el uso de conceptos jurídicos indeterminados y la existencia de facultades en las que concurre un margen de apreciación por parte de la Administración permiten entender que la aplicación del tributo conlleva una evaluación del interés público tutelado por la norma tributaria; interés que no es otro que la efectividad de la finalidad recaudatoria de acuerdo con la diversa capacidad contributiva.

-
- *La revocación no puede ser contraria al ordenamiento jurídico.* Acudiendo a la significación del mismo en la teoría general del Derecho, el autor deduce que la revocación no podrá ejercerse como un poder carente de fundamento –arbitrario–, sino fundado en una regla o criterio jurídico.

De manera complementaria se hace alusión, también, a la buena fe, así como a la existencia de una sentencia con fuerza de cosa juzgada que ratifique el contenido del acto que se pretende revocar y a la «cosa juzgada administrativa». Sobre la base de lo dispuesto por el artículo 213.3 de la LGT, el profesor de Santiago considera que el legislador ha querido limitar, en relación a las resoluciones económico-administrativas, las facultades revocatorias a los supuestos que no hayan adquirido firmeza y aún quepa interponer recurso contra las mismas. Igualmente, del artículo 213.2 de la LGT se desprende la irrevocabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiese recaído resolución económico-administrativa; pero también la revocabilidad de los actos que hayan sido objeto de recurso o reclamación y aún no se haya dictado resolución al respecto.

Los capítulos restantes (seis a diez) del libro se ocupan de los aspectos procedimentales de la revocación: órgano competente para declararla –siendo en el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo corresponderá al director general o director del departamento de la Agencia Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto, o a su superior jerárquico inmediato–; modos de iniciación (siempre de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por medio de un escrito dirigido al órgano administrativo que dictó el acto); el papel del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el impulso del procedimiento de revocación; límite temporal de la facultad de revocar, que será el plazo de prescripción y duración máxima del procedimiento de revocación, que será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento, produciéndose la caducidad del mismo si transcurre aquél sin haber notificado resolución expresa.

También se ocupa el autor de la instrucción del procedimiento de revocación, refiriéndose al trámite de audiencia a los interesados –que será de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, pudiendo alegar y presentar los documentos y justificantes que se estimen pertinentes– y posterior intervención del órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre la procedencia de la revocación.

Finalmente, se comenta la resolución del procedimiento de revocación, la necesaria motivación de las resoluciones que se adopten y la posibilidad de que, iniciado el procedimiento de revocación del acto de liquidación o de imposición de sanciones, la Administración acuerde la suspensión de su ejecución si el objeto de revocación es susceptible de ser ejecutado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104 de la LRJ-PAC, pese a que sobre ello guarde silencio la LGT y el Reglamento general de desarrollo de la misma, en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 27 de mayo), que dedica los artículos 10 a 12 a la regulación del procedimiento de revocación.

Miguel Ángel Martínez Lago



Infracciones y Sanciones Tributarias

ANÍBARRO PÉREZ, S. Y SESMA SÁNCHEZ, B.

Ed. Lex Nova, 2005.

La regulación de las infracciones y sanciones tributarias es una de las materias que mayores modificaciones ha sufrido respecto del régimen anterior tras la entrada en vigor de la LGT/2003, lo que es de agradecer tanto por los profesionales como por los estudiosos del Derecho Tributario. Ni qué decir de la Administración Tributaria.

Como es sabido, con la anterior ley eran cada vez más las voces que clamaban una modificación integral del régimen sancionador en materia tributaria previsto en la anterior ley. Las dudas interpretativas y de aplicación práctica que generaban eran numerosísimas. La reforma, sin embargo, y en términos globales, no parece ser satisfactoria. Si bien las sanciones han ganado en importancia y autonomía (ya no se consideran un componente de la deuda tributaria y tienen un tratamiento diferenciado del que se aplica a las obligaciones tributarias) y se trata de contener una regulación completa, una lectura final lleva a opinar a las autoras que las pretensiones han sido fallidas. Quizás la causa de este vano intento no sea otra que la dificultad de la materia, siempre a dos aguas entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

Sea como fuere, las profesoras ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ afrontan con valentía un estudio serio de los aspectos que han sido modificados y del régimen legal tras la reforma. Este estudio cuenta con el respaldo y la carta de presentación que les confieren sus años de experiencia en labores de investigación y de docencia. Ambas son profundas conocedoras de la materia que se está tratando. Muestra de ello son las constantes alusiones a la doctrina, a la jurisprudencia, a la doctrina administrativa y a la tramitación parlamentaria de la nueva ley. De este modo, dividen la obra en seis capítulos lo que, desde un punto de vista sistemático, e incluso lógico, es correcto.

Sin ánimo de aturdir al lector con un análisis exhaustivo de la obra, queremos destacar algunos aspectos que ponen de relieve el importante número de deficiencias, omisiones o sencillamente interrogantes que han dejado de cubrirse, perdiendo así la oportunidad que supone toda reforma legislativa. Éste es el caso del **ámbito de aplicación** de las normas que regulan las infracciones y sanciones. En concreto, si son aplicables a las Comunidades Forales.

Otro bloque de omisiones o deficiencias que se denuncian en la obra afectan a los principios de la potestad sancionadora. Bien es cierto que en materia de principios la LGT ha supuesto un gran avance y equipara, de alguna forma, la infracción tributaria al ilícito penal. También lo es, sin embargo, que su aplicación al ámbito tributario genera numerosos problemas. Hay que destacar la nueva regulación del **principio de responsabilidad y de las causas eximentes**. En primer lugar, de cómo entre ellas se incluye la actuación ajustada a los criterios manifestados por la Administración [art. 179.2 d)]. No obstante, como advierten las autoras, «el problema que plantea la declaración que este precepto hace con relación a las consultas es el encaje con lo dispuesto en el artículo 89.1, párrafo tercero, de donde se extrae que la contestación a las consultas en la nueva LGT vincula a la Administración, no sólo en relación con el propio consultante, sino también con respecto a otros obligados tributarios distintos del consultante, siempre que exista una "identidad de situaciones"».

En segundo término, las autoras destacan que sigue sin resolverse el **alcance de la exoneración de la responsabilidad**, concretamente el de la procedencia o no de exigir el interés de demora.

Por último, y también en relación con las causas eximentes, las autoras critican el **tratamiento dispar de la regularización** respecto a las infracciones relativas a incumplimientos de obligaciones formales. En su opinión, lo más lógico hubiese sido establecer una regla general según la cual la regularización voluntaria operase en todos los casos como atenuante.

En el capítulo tres, dedicado a los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias la obra también resulta fructífera. En relación con la subjetividad, las autoras se ocupan de la **extensión de la responsabilidad por infracción tributaria a otros sujetos distintos del propiamente considerado como infractor**: responsables y sucesores de las sanciones. Se trata, sin duda, de una cuestión compleja como se pone de relieve en el estudio de la transmisión de las sanciones a las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas.

El **análisis de las diferentes infracciones y de sus correspondientes sanciones**, al que se dedica el capítulo cuatro, explica también con sumo realismo lo vertiginoso de la nueva regulación: son hasta dieciséis tipos los que se contienen en la nueva LGT. El problema, tal y como se advierte en la obra, es que este exhaustivo listado no soluciona de forma adecuada todos los supuestos en los que puede verse afectado, a su vez, el principio de no concurrencia: sigue sin resolverse el clásico problema de los concursos de normas y de la infracción continuada que tantos problemas plantea en relación con las infracciones de obligaciones formales.

El **procedimiento sancionador**, y sus distintas fases, no está exento tampoco de críticas. En primer lugar, la polémica tramitación separada reconocida por la Ley y por el Reglamento General del Régimen Sancionador en el que, curiosamente, como advierten las autoras, el renunciar a la tramitación separada del procedimiento se considera un derecho del obligado como si fuese perjudicial o gravosa.

En segundo término, la LGT sigue sin resolver si el procedimiento puede iniciarse respecto de un procedimiento de gestión que ha caducado. En opinión de las autoras, no podrá iniciarse procedimiento sancionador porque no existe notificación de liquidación o resolución expresa del procedimiento, que es el momento a partir del que se computan los tres meses. No obstante, son conscientes de que esta situación no planteará excesivos problemas dado que la caducidad sigue el régimen establecido en el artículo 104.5 de la LGT, y podría iniciarse de nuevo el procedimiento caducado y, posteriormente, el procedimiento sancionador.

Mayores problemas van a surgir en la **imposición de sanciones en las actas con acuerdo**. Las autoras, después de analizar con profundidad la relevancia de este tipo de actas, concluyen en que no se respeta «la garantía de procedimiento que exige el artículo 134 de la Ley 30/1992 ni, por consiguiente, los derechos de defensa del presunto infractor, no sólo por la identidad orgánica entre los órganos que comprueban, los que instruyen y los que resuelven, sino porque aquí no se informa formalmente ni de forma separada de la acusación, no hay fase de instrucción, ni trámite de alegaciones, ni audiencia, lo cual significa que la imposición de sanciones se hace "de plano" tomando en consideración elementos de prueba obtenidos exclusivamente durante el procedimiento de inspección».

Para finalizar, hay que destacar el estudio del régimen transitorio previsto en la ley. Los problemas en esta materia son numerosísimos. Bien es cierto que la aplicación retroactiva de la nueva ley es limitada, en el sentido de que llegará un momento en que los casos planteados se agoten. Sea como fuere, mientras llegue dicho momento, el análisis del régimen y su comparación con el anterior para determinar cuál es el más favorable son de un interés indiscutible. Ya no sólo de cara a la aplicación de la nueva norma sino, también, para poder emitir un juicio global sobre la nueva ley y la materia analizada en esta obra.

Por todo lo expuesto, hay que reconocer el valor añadido de la obra culminada por las profesoras ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ. Nos adherimos a la recomendación efectuada en el prólogo por el profesor MENÉNDEZ MORENO (y también a la felicitación a la editorial Lex Nova que, una vez más, deposita su confianza en la investigación en una muestra de generosidad encomiable). Es preciso, por tanto, sugerir su estudio a todas aquellas personas cercanas al fenómeno tributario: a los que aplican la norma, a los que la interpretan y a aquellos otros que se preguntan constantemente sobre dicho fenómeno y cuyas inquietudes son plasmadas en la paleta del investigador.

Mercedes Ruiz Garijo
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense



Tributos sobre las aguas (estatales, autonómicos y locales)

Joan PAGÈS i GALTÉS

Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, 394 págs.

Diez años después de que la misma editorial publicase la obra *Fiscalidad de las aguas*, también de Joan PAGÈS, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, aparece esta nueva monografía relacionada con la misma problemática y que se ha estructurado en cinco capítulos, seguidos de la habitual relación bibliográfica.

En el primero se alude en general y de modo muy breve a la actividad financiera ejercida en torno al ciclo completo del agua, cuya utilización y consumo –pero también la evacuación de las aguas residuales, su tratamiento y recuperación– han de facilitarse por los poderes públicos a través del prisma constitucional de la protección y mejora de la calidad de vida y restauración de medio ambiente.

El segundo capítulo se dedica a la observación de los tributos locales que aparecen regulados en el Título VI del Texto Refundido de la Ley de Aguas (aprobado por RD Leg. 1/2001, de 20 de julio), y demás recursos previstos en el Capítulo II del Título IV de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, amén de una referencia final al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los primeros recursos estudiados son el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua (art. 114 TR Ley de Aguas), que tienen por objeto, respectivamente, los especiales beneficios que producen las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas financiadas, total o parcialmente, a cargo del Estado y los derivados –en el caso de la tarifa– del aprovechamiento o disponibilidad del agua facilitada por obras hidráulicas específicas, también financiadas en todo o en parte por el Estado. Ambas figuras tienen naturaleza tributaria y suelen encuadrarse dentro de la especie de las contribuciones especiales. El autor recorre los siguientes aspectos de estos tributos parafiscales: 1.º Normativa; 2.º Objeto; 3.º Naturaleza; 4.º Hecho imponible; 5.º Exenciones; 6.º Sujeto activo; 7.º Sujeto pasivo; 8.º Cuota tributaria; 9.º Período impositivo y devengo; 10.º Gestión, y 11.º Infracciones y sanciones tributarias.

Esos mismos elementos resultarán estudiados también en relación con los demás gravámenes comprendidos en las Leyes de Aguas y Costas. Por un lado, los cánones de vertidos (arts. 113 TR Ley de Aguas y 85 Ley de Costas), con clara preocupación medioambiental, consistente en la protección y mejora de la calidad de las aguas, y que gravan los beneficios que a determinados sujetos depara la autorización de los vertidos (en el caso del canon de control de vertidos regulado por la Ley de Aguas, incluso si no están autorizados).

Aunque el autor reconoce que existen argumentos para considerar que estaríamos ante impuestos, entiende que deben primar los argumentos que caracterizan a estos cánones de vertidos como tasas por ocupación del dominio público hidráulico de carácter parafiscal, por encontrarse especialmente afectados a organismos ajenos a la Administración financiera.

Por otro lado, los cánones de utilización de los dominios públicos hidráulico y marítimo terrestre (arts. 112 TR Ley de Aguas y 84 Ley de Costas) son también tasas cuyo hecho imponible consiste en la expedición del acto administrativo de concesión o autorización para la ocupación, la utilización o el aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico relativos a los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas, y a los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos que requieran concesión o autorización administrativas. El canon de ocupación previsto por la Ley de Costas grava

la ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante.

La misma sistemática advertida más atrás se emplea en relación a las tasas que prevén los artículos 86 y 87 de la Ley de Costas, y que se exigen como contraprestación a las siguientes actividades administrativas: a) Examen del proyecto en la tramitación de solicitudes de autorizaciones y concesiones; b) Replanteo y su comprobación en las obras que se realicen sobre el dominio público marítimo-terrestre y sus zonas de servidumbre, y su inspección y reconocimiento final; c) Aportación de estudios o documentación técnica, a solicitud de interesados; d) Práctica de deslindes, delimitaciones y otras actuaciones técnicas y administrativas, a instancia de los peticionarios, y e) Copias de documentos.

Fuera de la citada legislación, también se comentan en la obra de la que damos noticia los cánones y tarifas derivados de trasvases de agua –en concreto, las tarifas de conducción, peaje y distribución de caudales del acueducto Tajo-Segura (arts. 7, 10 y 11 de la Ley 52/1980, de 16 de octubre, de regulación del régimen económico de la explotación del mismo); las tarifas para la mejora del aprovechamiento del trasvase Tajo-Segura relativo al abastecimiento del Guadiana (art. 5 del Decreto-Ley 8/1995, de 4 de agosto) y los cánones del trasvase Guadiario-Guadalete (art. 2 de la Ley 17/1995, de 1 de junio) y de derivación del agua del delta del Ebro (art. 3 de la Ley 18/1981, de 1 de julio), aparte de hacer referencia al canon del trasvase entre el bajo Ebro y las cuencas internas de Cataluña, del Júcar, del Segura y del Sur, que regulaba la Ley 10/2001, de 5 de julio, por la que se aprobó el Plan Hidrológico Nacional, y que ha sido derogado por el Decreto-Ley 2/2004, de 18 de junio–, así como los cánones por vertidos nocivos a la riqueza piscícola (art. 6 de la Ley de 20 de febrero de 1942, de fomento y conservación de la pesca fluvial) y de ocupación de los saltos a pie de presa (previsto por el art. 133 del RD 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico).

En el capítulo tercero se consideran los principales tributos creados por las Comunidades Autónomas. Se trata de figuras que en unos casos tienen naturaleza impositiva y en otros se trata de tasas, creadas por autorización de vertidos y el saneamiento y depuración de aguas residuales. Las observaciones que realiza PAGÈS I GALTÈS se limitan a enunciar su hecho imponible y, en su caso, el régimen de incompatibilidades que les afectan, exponiendo después la posibilidad de que las Comunidades Autónomas exijan recursos creados por la legislación estatal.

De manera específica, el capítulo cuarto de la obra se dedica al estudio de los siguientes tributos sobre las aguas establecidos en la Comunidad Autónoma de Cataluña: 1.º Canon del agua; 2.º Canon de regulación y tarifa de utilización del agua; 3.º Canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico, y 4.º Contribución económica para la promoción y ejecución de riegos. Todas estas figuras se regula actualmente en el Texto Refundido de la legislación sobre aguas de dicha Comunidad, aprobado por Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre.

El último capítulo, que resulta el de mayor amplitud, se refiere a recursos financieros de las Entidades Locales en materia de agua. El autor comienza estudiando las tarifas por los servicios de prestación obligatoria para todos los municipios, consistentes en la distribución domiciliaria del agua potable y de alcantarillado, figuras en las que se observan aspectos como su naturaleza, el órgano competente para fijar las tarifas, sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, su posible exacción por la vía de apremio en caso de impago y un amplio conjunto de situaciones puntuales que pueden darse en la aplicación de las mismas.

Después se estudian los requisitos para el establecimiento de contribuciones especiales que financien la realización por las Entidades Locales de las obras precisas destinadas a la distribución y vertido de las aguas, así como diversos aspectos relacionados con la posición del sujeto pasivo de las mismas.

Finalmente, se alude a la relación con las Entidades Locales de los cánones de ocupación y de vertidos relativos a los dominios públicos hidráulico y marítimo terrestre que regulan las Leyes de Aguas y de Costas; tras lo cual se considera de manera particularizada la naturaleza y recursos financieros de la Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos de Barcelona, y se efectúan unas últimas observaciones sobre aquellos impuestos locales que, de una u otra forma, también tienen cierta incidencia en el ciclo completo del agua, concretamente, los Impuestos sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas y sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Miguel Ángel Martínez Lago