

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- **El retraso en la resolución de los procedimientos tributarios y el interés de demora** 9
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- **El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario** 19
Ramón Falcón y Tella
- **Crónica de la RIC en el 2003** 33
Salvador Miranda Calderín.
- **La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano** 55
José A. Rozas Valdés
- **Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario** 67
Miguel Ángel Sánchez Huete.
- Análisis jurisprudencial**
- **La Sentencia del TC 47/2001, de 15 de febrero. Las unidades familiares en la Ley de Renta de 1991** 97
José Javier Parra Aramendia

3. JURISPRUDENCIA:

- **STS de 1 de febrero de 2003. Régimen económico del matrimonio. Bienes gananciales. Notificación realizada a un cónyuge.** 113
- **STS de 3 de octubre de 2003. ICIO. Obras realizadas por la Iglesia Católica. Eficacia retroactiva de las normas interpretativas.** 115
- **STS de 6 de octubre de 2003. Responsables tributarios. Deudas derivadas de retenciones sobre los rendimientos del trabajo.** 122
- **STS de 14 de noviembre de 2003. Valor en Aduana de mercancías. "Valor de transacción" y "valor aceptable".** 125
- **SAN de 4 de octubre de 2003. IVA. Prestaciones pactadas en Convenio a favor de empleados jubilados: sujeción.** 117

4. UNION EUROPEA:

- **Selección y comentario de Jurisprudencia.**
Coordinación: Luis Docavo Alberti.

- **STJCE de 4 octubre de 2001 (Asunto C-294/99). Impuesto sobre los beneficios de las sociedades – Sociedades matrices y filiales – Directiva 90/435/CEE – Concepto de retención en origen.** 130

- **STJCE de 4 octubre de 2001 (Asunto C-326/99). Sexta Directiva IVA – Competencia de un Estado miembro para considerar ciertos derechos reales sobre un inmueble como bienes corporales objeto de entrega – Ejercicio de dicha competencia limitado al supuesto en el que el precio del derecho real sea al menos igual al valor económico del inmueble – Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Exenciones.** 135

- **STJCE de 9 octubre de 2001 (Asunto C-409/98). Sexta Directiva sobre el IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Compromiso de asumir la condición de arrendatario.** 141

- **STJCE de 9 octubre de 2001 (Asunto C-108/99). Sexta Directiva sobre el IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Prestación de servicios – Subrogación a título oneroso de un tercero en un contrato de arrendamiento.** 149

- **STJCE de 11 octubre de 2001 (Asunto C-267/99). Sexta Directiva IVA – Concepto de profesión liberal – Administrador de fincas.** 153

- **STJCE de 25 octubre de 2001 (Asunto C-78/00). Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva IVA – Devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado – Categoría de sujetos pasivos titulares de un crédito fiscal.** 157

- **STJCE de 8 noviembre de 2001 (Asunto C-338/98). Incumplimiento de estado – Artículo 17, apartado 2, letra a), y artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA – Normativa nacional que permite al empresario deducir, en concepto de impuesto soportado, un determinado porcentaje de la compensación pagada al empleado por la utilización de su vehículo particular con fines profesionales.** 161

- **STJCE de 22 noviembre de 2001 (Asunto C-184/00). Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Subvenciones directamente vinculadas al precio.** 166

- **STJCE de 13 diciembre de 2001 (Asunto C-235/00). Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra d), número 5 – Operaciones exentas – Operaciones relativas a títulos valores – Negociación – Prestación de un servicio denominado call center (centro de llamadas).** 171



PRESENTACIÓN

■ **La potestad administrativa sancionadora en el orden tributario**

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

A pesar del periodo de *vacatio legis* transcurrido desde el 17 de diciembre pasado, se ha producido la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria sin que se hayan dictado los reglamentos de desarrollo previstos. Aunque la situación no se pueda calificar de grave (los actuales pueden funcionar con alguna corrección interpretativa y la misma Ley ha sido criticada de ser excesivamente reglamentista), tampoco se puede decir que sea la idónea desde un punto de vista jurídico. No obstante ello, no parece que los nuevos reglamentos vayan a demorarse demasiado puesto que ya se han dado a conocer y están en tramitación varios proyectos de reales decretos que cubrirán los mismos o similares espacios materiales y procedimentales que los contenidos en los que se dictaron durante la vigencia de la anterior Ley 230/1963.

El primero que se anuncia, y que parece tener prioridad sobre los demás, es el referido al régimen sancionador tributario; prioridad que se justifica por la limitada eficacia retroactiva que pueden tener las disposiciones sancionadoras cuando, además, existen cuestiones no resueltas en el texto de la Ley que precisan de reglamentación para que, al menos, se produzca una aplicación uniforme de la Ley por todas las Administraciones públicas. El mejor ejemplo de ello lo obtenemos de la simple lectura de las disposiciones transitorias contenidas en el decreto proyectado, destinadas a preparar la aplicación de las normas de la Ley cuya efectividad se producirá desde el mismo día de su entrada en vigor y sobre cualquier infracción y procedimiento no concluido en ese momento (disposición transitoria 3ª y 4ª de la LGT).

Todo lo anterior justifica que, aún tratándose de un texto en preparación que puede sufrir modificaciones, nos hayamos sentido tentados de hacer un comentario sobre el proyecto, pues, por la brevedad de nuestra aportación y por la selección de temas a los que nos referiremos, tampoco estaremos dedicando nuestro tiempo a un resultado previsiblemente infructuoso.

Nuestro punto de partida es la constatación del hecho que quizá sea el más significativo en esta materia de cuantos incorpora la nueva Ley, pero que por su formulación excesivamente teórica puede parecer de escasa relevancia práctica y a corto plazo, pues, como

ha escrito Simón Acosta, la Ley 58/2003 viene a consolidar la existencia de una potestad administrativa sancionadora en materia tributaria con perfiles jurídicos muy diferenciados del resto de las funciones a desarrollar por la Administración tributaria: las de aplicación del tributo y las facultades revisoras.

Si nos fijamos en la propia denominación del Título IV de la Ley, y en lo que tiene de diferenciación respecto del título dedicado a la aplicación del tributo (título III), comprobamos que ya no se trata meramente de regular un conjunto de infracciones y sanciones tributarias, sino que se pretende, como nos indica la denominación que se ha dado al proyecto de reglamento, de establecer un “régimen sancionador tributario”; régimen en el que se ha de desenvolver el ejercicio de aquella potestad, y que, además, se presenta como consumación del proceso de separación del derecho sancionador tributario (ahí está el artículo 58.3 de la Ley excluyendo a las sanciones del conjunto de ingredientes que integran la deuda tributaria).

A nuestro parecer, y entre otros muchos aspectos que se podrían destacar, son cuatro las grandes vertientes en las que este régimen sancionador tributario se independiza del propio de las funciones gestoras y se asienta sobre un suelo propio que tiende a aproximarlo al derecho sancionador administrativo común. La primera concreción la encontraremos en el nuevo marco normativo regulador del régimen de infracciones y sanciones tributarias; la segunda manifestación, en la enunciación de sus principios inspiradores; la tercera vertiente, en la calificación y clasificación de las infracciones tributarias; y, en último lugar, en la configuración de un procedimiento sancionador separado. Todo ello sin perjuicio de que continúen existiendo aspectos en los que el derecho sancionador se mantiene unido a las funciones de aplicación del tributo (por ejemplo, en la definición de los órganos competentes para la imposición de sanciones, etc.) y que como veremos son de mayor importancia de lo que pudiera desprenderse de la lectura del texto de la Ley.

En estas cuatro grandes vertientes, a las que dedicaremos las páginas que siguen, es en donde se articula y fundamenta la potestad administrativa sancionadora en el orden tributario.

Respecto de la fijación del marco normativo aplicable a esta potestad sancionadora –la primera de las cuestiones antes señaladas–, nos encontramos con que los artículos 178 y 207 de la Ley nos remiten al propio título IV como conjunto de normas especiales de aplicación en primer grado, y, a continuación, al derecho administrativo común. En efecto, y como manifestación de esta aproximación del régimen sancionador tributario al régimen administrativo común, en lo que afecta a los principios informadores del régimen sancionador, el artículo 178 llama y nos reenvía a los que rigen para el derecho administrativo común que no son otros que los generales del poder punitivo –según declaró el Tribunal Constitucional–; y, por su parte, en el artículo 207 de la LGT, relativo al procedimiento sancionador, hay una nueva remisión, directa aunque no expresa, a la Ley 30/1992 y al RD 1398/1993. Es decir, según se desprende de estos preceptos, las normas y principios administrativos comunes van a tener aplicación inmediata en todas las manifestaciones de la potestad sancionadora tributaria, prestando sus normas y valores para la integración del régimen jurídico en el que habrá de desenvolverse.

Ahora bien, el panorama que hemos señalado no está exento de excepciones. En particular nos interesa una de especial importancia contenida en el artículo 58,3 LGT, antes mencionado, en el que tras excluir a las sanciones del contenido de la deuda tributaria, se ordena la aplicación del capítulo V del Título III de la Ley, a la recaudación de las sanciones (entiéndase, cuando sean pecuniarias).

Quiere esto decir, que, en el procedimiento sancionador tributario deberemos distinguir dos vertientes: el procedimiento de imposición de las sanciones, al que aplicaremos las normas de la LGT y, en su caso, las integraremos y completaremos con las sancionadoras del derecho administrativo común; y el procedimiento de ejecución o recaudación de la sanción impuesta, en el que se aplicarán, además de las reglas especiales del propio Título IV, las contenidas en los artículos 160 y siguientes de la misma Ley. No se trata de un juego de palabras y preceptos, sino de tomar en consideración que las lagunas normativas del procedimiento sancionador (notificaciones, pruebas, plazos, etc.) no se cubrirán con las normas comunes fijadas en el Título III de la LGT, sino con las propias de la Ley 30/1992, si bien con la excepción del procedimiento de cobro de la sanción que se regirá por las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio y, cuando exista alguna laguna en ellas, -según nuestra opinión- con las de la Ley 30/1992, pues la remisión que se hace en el artículo 58.3 se limita al capítulo V del título III.

Como puede comprobarse, las normas, los principios y los procedimientos sancionadores en que se ha de desenvolver la Administración tributaria, se aproximarán, en principio, más al derecho administrativo común que al fijado para la gestión tributaria bajo cuyos dominios y cobertura ha vivido el derecho sancionador tributario hasta este momento.

Sin embargo, inmediatamente nos encontramos con que, el proyecto de reglamento al que nos venimos refiriendo, contiene dos disposiciones que entran en contradicción con lo antes dicho. Se trata de los artículos 27.1 (desarrollo del procedimiento sancionador cuando se haya renunciado a su tramitación separada) y 28.1 (desarrollo del procedimiento sancionador en caso de actas con acuerdo) en los que hay una llamada -directa o indirecta- a la aplicación de las normas establecidas en la LGT sobre aplicación del tributo (título III), que obviamente no coinciden con las que resultarían en caso de tramitación separada de ambos procedimientos (plazos, duración de procedimientos, etc.). Aunque se pueda considerar fundada la solución que propone -y que previsiblemente adoptará- el proyectado reglamento, no deja de ser una primera vuelta al ámbito de lo específico y propio, al régimen en que lo tributario prevalece sobre cualquier otro componente que pudiera encontrarse en una relación jurídica; a la incardinación de lo sancionador en el ámbito de la gestión tributaria.

De igual modo que en los ejemplos anteriores, y como consecuencia de la difícil separación de procedimientos, difícil cuando no se toma la decisión de hacerlo completamente como sucede en el momento actual, encontramos en el proyecto de reglamentación algunas disposiciones que subordinan las actuaciones sancionadoras al desarrollo normal y sin complicaciones de los procedimientos de liquidación. Es el caso de los artículos 4.3 y 6.2 de proyecto de reglamento con el que hemos trabajado. En el primero, a pesar de que hemos afirmado que no solo se establece una separación de procedimientos sino que se

regirán por normas diferentes, se resuelve la situación creada cuando se produzcan diversas y sucesivas comprobaciones sobre una misma obligación tributaria, pues es perfectamente posible que se haya de dictar una sucesión de actos de liquidación provisionales que den lugar a una igual y sucesiva edición de procedimientos sancionadores. Por su parte, el artículo 6.2 se limita a rechazar el carácter de antecedente –para apreciar la comisión repetida de infracciones– a las sanciones impuestas a consecuencia de aquella catarata de procedimientos. En ambos casos se aprecia que, cuando no es posible la separación de las actuaciones de aplicación del tributo y las que origina el ejercicio de la potestad sancionadora, el reglamento opta sin duda por devolver a las sanciones tributarias su carácter instrumental e incluso adjetivo respecto de las otras funciones, siendo esta solución, a nuestro juicio, necesaria en el contexto actual.

Otras muchas cuestiones se derivan de lo anteriormente expuesto sobre el diferente marco normativo en que se desenvolverán ambas funciones administrativas, pero su examen es bastante complejo y sabemos que hay estudiosos que están ocupados en ofrecernos una opinión sólidamente fundada al respecto, por lo que a sus futuros trabajos nos remitimos.

Tras estas reflexiones sobre la aproximación del régimen sancionador tributario al ordenamiento administrativo sancionador común, hemos de ocuparnos de otra vertiente en la que también la nueva LGT se acerca al Derecho administrativo. Se trata de la clasificación de las infracciones que, como es sabido, se reordenan en base a tres tipos o clases: leves, graves y muy graves.

Sobre esta innovación ya se ha pronunciado la doctrina destacando su falta de consistencia, al carecer casi completamente de efectos jurídicos el encasillamiento de una infracción en alguna de las anteriores categorías, pues –al margen de algunas consecuencias como puede ser la aplicación de criterios de graduación de sanciones, etc.– no siempre la diferenciación entre infracciones leves, graves o muy graves conlleva una diferenciación en la sanción que se aplica a cada una que nos explique la razón de la clasificación adoptada. Es decir, hay infracciones leves e infracciones muy graves que se sancionan en términos muy semejantes.

De otro lado, tampoco es fácil encontrar el criterio base de esta clasificación en el grado de desvalor de las conductas que se tipifican como infracciones, pues no siempre las conductas que consisten en el incumplimiento de deberes formales tienen la calificación de leves, ni tampoco las que afectan a las obligaciones de pago se califican de forma unitaria, sino que su consideración como leves, graves o muy graves depende de otros factores que no se relacionan directamente con la naturaleza del deber u obligación tributarios infringidos. Es más, se ha venido a concluir que esta clasificación, tomada del ordenamiento administrativo, no parece adecuarse al derecho tributario, donde, posiblemente, la anterior distinción entre simples infracciones e infracciones graves resultaba más acorde y ajustada al sistema de conceptos y valores propios de lo tributario.

En esta búsqueda de criterios que justifiquen la nueva clasificación de las infracciones tributarias, lo que se desprende del texto de la Ley es la importancia que cobran las circunstancias que rodean la conducta, pues son estas las que determinan en algunos casos

muy significativos la calificación final de la infracción. En concreto, la conducta consistente en la omisión del ingreso debido, en sí misma no es ni leve, ni grave, ni muy grave, sino que serán las circunstancias presentes en la omisión del pago las que decidirán su calificación, siendo las circunstancias principalmente relevantes a este efecto dos: la ocultación y la utilización de medios fraudulentos.

Así, es posible corroborar este juicio con la simple lectura de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT.

Pues bien, creemos que, de alguna manera, con la técnica utilizada por la nueva Ley, la conclusión sobre la aproximación a la tipología de las infracciones administrativas es meramente aparente y nominal, pues, al margen de que la diversidad de vínculos y deberes tributarios haya de estar presente en la definición de cada tipo de infracción, cuando decimos que la calificación final de algunas de ellas depende de circunstancias que afectan al medio o medios empleados en su comisión, nos encontramos con que estas circunstancias –ocultación y medios fraudulentos- tienen un raigambre en la doctrina y jurisprudencia tributarias que nos devuelve a la especialidad o, mejor, especificidad de lo tributario. Como si de un camino de ida y vuelta se tratase.

Aunque solo de forma resumida, y por la importancia que tienen estos conceptos, nos ocuparemos de algunas cuestiones que se nos han suscitado con la lectura de la Ley y del proyectado reglamento.

La primera cuestión se refiere a la definición del término “ocultación” que se emplea en los artículos 191 a 193 para calificar, junto a otros elementos, las respectivas infracciones como graves. A nuestro propósito hay que partir de la importancia que la jurisprudencia de los tribunales ha atribuido a esta circunstancia – jurisprudencia de la que nos hemos ocupado en otro número de esta revista- llegando a considerar que la ocultación de los datos necesarios para la correcta gestión del tributo era un elemento imprescindible para que la infracción tributaria fuera consecuencia de un comportamiento negligente por parte del contribuyente. Pues bien, por ser un elemento de diversos tipos infractores, la LGT se ha ocupado de ofrecernos una definición del comportamiento que conlleva “ocultación”, lo que se hace en el artículo 184 de la Ley. Sin embargo, si atendemos a lo previsto en el proyecto de reglamento, artículo 5, se advierte de inmediato que en el hay una “explicación” de lo fijado en la Ley, explicación que extiende y amplía la aplicación de esta circunstancia a conductas que, al tenor de lo dispuesto exclusivamente en la Ley, no se calificarían como de ocultación.

En concreto, la disposición reglamentaria citada declara que también existe ocultación aún cuando la Administración tributaria pudiera conocer los datos omitidos por medio de declaraciones o de información suministrada por el propio interesado o por terceros, tenga esta información, o no, conexión con el concepto tributario de referencia o, incluso pueda conocerla por medio de la contabilidad o de los registros fiscales.

Creemos que esta ampliación reglamentaria de la definición dada en la Ley, aunque esta admite varias interpretaciones, no está amparado por la interpretación jurisprudencial que

se viene dando a las disposiciones legales sancionadoras a la que antes hicimos referencia, y que, por ello, lo que pretende el reglamento es suprimir o evitar la consolidación de aquella corriente jurisprudencial. Si ello fuera así, consideramos que una norma reglamentaria no es el lugar adecuado para llevar a cabo esta tarea, más claramente cuando se evidencia aquí un exceso sobre lo dispuesto en la Ley y en sentido opuesto a lo que han declarado nuestros tribunales. Ambas cosas juntamente dan lugar a que estemos ante una disposición que, por su rango, es susceptible de control jurisdiccional y, por su contenido, de dudosa cabida bajo la cobertura de la Ley.

A nuestro entender, el juicio desfavorable que formulamos sobre este precepto, todavía en proyecto, no se basa solo en una razón formal, sino en que lo que allí se ordena es la consolidación del principio de incomunicación de la información en poder de la Administración, de forma que lo que esté en una declaración o comunicación es una especie de todo cerrado para configurar el juicio y el conocimiento de los hechos por parte de la Administración, a la que no le es exigible salir de ese todo cerrado para llegar a conocer los datos que sean relevantes al efecto. Esta conclusión, en la era de la sociedad de la información, no parece aceptable. Ahora bien, tampoco postulamos como solución considerar que el deber de declarar y de comunicar datos es un deber indeterminado e inconcretable, de forma que no es exigible un deber de información cuando los datos ya los posee la Administración por cualquier medio. Entendemos que han de ser los tribunales los que pongan las cosas en sus justos términos y ponderen la gravedad de las omisiones de datos en que incurran los contribuyentes en atención a una pluralidad de criterios, teniendo también en cuenta las disponibilidades de información en manos de los entes públicos.

En segundo lugar, queremos también referirnos a la definición de lo que según la Ley y su proyectado reglamento debe entenderse por "medios fraudulentos". Seguramente que correrán ríos de tinta sobre el particular, pero no por ello renunciamos a dejar caer algunas gotas en este momento.

Sabemos que, según ambas normas, son medios fraudulentos: las anomalías sustanciales en contabilidad, el empleo de facturas y justificantes falsos o falseados y la actuación por persona interpuesta. Pues bien, lo primero que creemos debe hacerse es reflexionar sobre el hecho de que estas tres circunstancias se delimitan en tanto son "medios" y "fraudulentos". Es decir, han de ser medios o instrumentos con los que se realiza la conducta infractora a cuyo resultado se ordenan teleológicamente, de forma que, por ejemplo, no cualquier factura falseada determina el haber empleado un medio fraudulento, sino que ha de tratarse de aquellas facturas y justificantes que sirven para acreditar el gasto o ingreso de cuya existencia o cuantía depende la corrección del pago o declaración tributarios. Cuando no se de esta relación de medio a fin, deberá aplicarse el tipo de infracción previsto en otros preceptos que resulta coincidente solo en parte con la descripción de medio fraudulento que nos da la misma Ley. Del mismo modo que se aplicarán aquellos otros tipos infractores cuando, habiendo empleado un medio fraudulento, no se den las demás circunstancias requeridas legalmente para su apreciación (haber superado una determinada cuantía o proporción, etc.), como se deriva de las previsiones reglamentarias contenidas en los artículos 16 y 17.

En segundo lugar, no queremos dejar de señalar que la LGT en los citados artículos 191, 192 y 193, se presta a confusión en la medida en que emplea expresiones como “facturas falsas o falseadas”, “llevarza incorrecta de la contabilidad”, etc. que nos inducirían a pensar que se está haciendo referencia al empleo de algún medio fraudulento, pero que, sin embargo, la propia ley matiza “que no sea medio fraudulento”.

A nuestro entender, debe considerarse que estos medios no son calificables como fraudulentos en la medida en que no se aprecien en el caso concreto todos los componentes requeridos en la LGT y en su reglamento para ello. En estos casos, según sabemos, la infracción será calificada como grave, pero si concurrieran todos los elementos y componentes para su calificación como medios fraudulentos, la infracción pasaría a considerarse muy grave. Ahora bien, esta matización no desvirtúa, a nuestro juicio, la anterior afirmación sino que se debe hacer extensiva también a estos otros casos en que el empleo de tales instrumentos no entraña la utilización de un medio calificable como fraudulento. Es decir, para que una factura falsa, sin ser medio fraudulento, pueda ser determinante de la calificación de una infracción como grave, también es necesario que exista esa relación de instrumentalidad entre el documento falso o falseado y la conducta típica que se sanciona como infracción grave.

Finalmente, en lo que se refiere al término “fraudulento” empleado por la Ley en la definición de estos medios que siempre conforman una circunstancia agravante de la calificación de la conducta, no creemos que sea una expresión que nos remita a una actitud subjetiva del infractor o que exija un determinado dolo en el sujeto que se sirve de aquel medio para alcanzar el resultado que se tipifica como infracción tributaria. Lo fraudulento, a salvo el parecer de los tribunales que con seguridad habrán de pronunciarse al respecto, entendemos que lo fraudulento se encontrará en el propio medio y en su adecuación y proporcionalidad al fin perseguido, sin que esto nos plantee otra vertiente o aspecto de la infracción donde los aspectos demostrativo de culpa o intencionalidad, siempre presentes en el derecho sancionador, pasen a ocupar un papel de primer orden.

Esperemos que los tribunales se adentren en esta materia y no consideremos que la expresión legal “medios fraudulentos” ha sido una simple forma o expresión vacía de contenido bajo la que agrupar aquellas circunstancias cuyo contenido es lo verdadera y esencialmente relevante (contabilidad irregular, facturas falsas, etc.). Si fuese así, estaríamos aproximando aún más el régimen sancionador tributario al régimen punitivo diseñado constitucionalmente y no solo al derecho administrativo sancionador común. ■

Madrid, julio de 2004

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Roberto Ignacio Fernández López

Miguel Pérez de Ayala Becerril

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Antonio Cayón Galiardo



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Logic Win Global. Soluciones para Despachos Profesionales.

Logic Win Global, el software que integra aplicaciones, comunicaciones y servicios. Soluciones integradas en el área contable, fiscal, laboral y gestión interna para despachos profesionales.



Logic Control®

ÚLTIMA TECNOLOGÍA EN SOFTWARE

Infórmese: 902 200 246 · www.logiccontrol.es · informa@logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **Planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados: análisis comparativo de su régimen tributario**

■ **Roberto Ignacio Fernández López**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Vigo
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción

2. Los planes de pensiones y otros sistemas previsión social constituidos a favor de los discapacitados

2.1 Cuestión preliminar: Concepto de discapacitado a efectos tributarios

2.2 Consecuencias tributarias en el momento de la aportación

2.3 Repercusiones tributarias en el momento del cobro de la prestación

3. El patrimonio protegido de los discapacitados

3.1 El concepto de patrimonio protegido

3.2 Régimen tributario aplicable al aportante al patrimonio protegido de la persona discapacitada

3.3 Régimen tributario aplicable al discapacitado titular del patrimonio protegido como consecuencia de las aportaciones recibidas en dicho patrimonio

3.4 Consecuencias fiscales de los actos de disposición sobre los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido

3.5 Obligaciones de información a la Administración tributaria

3.6 Otros aspectos fiscales

* El presente trabajo constituye una versión revisada y ampliada de la conferencia pronunciada por el autor el 11 de diciembre de 2003 en las "Xornadas sobre protección ás persoas con discapacidade intelectual e ás súas familias. Aspectos fiscais e patrimoniais", organizadas por SÁLVORA-Fundación Tutelar Galega para Minusválidos Psíquicos, y que tuvieron lugar en el Centro Cultural Caixanova de Vigo.

I. Introducción

En un lapso de tiempo inferior a un año se han promulgado dos normas con rango de Ley que afectan al IRPF de los discapacitados y de las personas o familiares de quienes dependen económica y asistencialmente. La filosofía que parece presidir estas reformas legales no es otra que la de acentuar el carácter subjetivo del IRPF dando respuesta a la creciente demanda que, desde diversos sectores sociales, venía reclamando una tributación más justa para este colectivo de ciudadanos.

Así, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial -entre otras- de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (en adelante, LIRPF), ha pretendido rebajar su carga tributaria modificando el mínimo personal y familiar al tiempo que creó nuevas reducciones en la base imponible. Entre estas últimas, además de las reducciones específicas previstas en el art.47 quinquies, incorporó al nuevo art.48 bis de la LIRPF parte del contenido de su disposición adicional decimoséptima, la cual también fue objeto de modificación en lo relativo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con minusvalías. Por su parte, la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, regula la figura del patrimonio protegido como mecanismo jurídico con el que se pretende garantizar la cobertura de las necesidades vitales del discapacitado. Una de las formas de estimular la aportación a título gratuito de bienes y derechos a este patrimonio separado consiste en la creación de una serie de incentivos tributarios que afectan tanto al aportante como al beneficiario de la aportación, es decir, al propio discapacitado.

Pues bien, en el tratamiento fiscal que el ordenamiento dispensa a los planes de pensiones y al patrimonio protegido de los discapacitados se observan importantes similitudes pero, al mismo tiempo, algunas diferencias que procuraremos deslindar a lo largo de este trabajo.

2. Los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social constituidos a favor de los discapacitados

2.1. Cuestión preliminar: Concepto de discapacitado a efectos tributarios

Evidentemente, no es el IRPF la única figura impositiva que prevé beneficios tributarios específicos para las personas que sufren algún tipo de discapacidad. Sirvan, sólo a modo de ejemplo, otros dos impuestos directos. Así, el art.35.6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo LIS), contempla una deducción en la cuota íntegra por inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera. A su vez, el art.36 bis de la misma Ley prevé una deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Por su parte, el art.20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece para "las personas que tengan la consideración legal de minusválidos" una reducción específica en la base imponible para las adquisiciones *mortis causa* -complementaria a la que les corresponda por razón del

grado de parentesco con el causante-, reducción que se incrementa considerablemente cuando se acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100¹.

Así pues, constatada la existencia a lo largo del ordenamiento tributario de una serie de beneficios fiscales para las personas discapacitadas, la primera cuestión que se impone resolver parece obvia, y no es otra que la de acotar el concepto de discapacitado a efectos tributarios. A este respecto resulta llamativa, y hasta sorprendente, la ausencia de un concepto único con validez general para todo el sistema tributario pues, en el mejor de los casos, es la Ley reguladora del respectivo tributo la que se encarga de fijar el grado de minusvalía que actúa como presupuesto para el disfrute de la correspondiente rebaja impositiva². En otras ocasiones, si bien es cierto que las menos, ni siquiera se detalla el grado de minusvalía exigido que permite acceder a la posible deducción, bonificación o exención tributaria³.

En el IRPF el problema anterior parece estar resuelto por el apartado 6 del art.47 quinquies de la Ley 40/1998, a cuyo tenor; "a los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de discapacitados los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100". El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. De todos modos, se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente como consecuencia de una incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y también en el supuesto de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considera suficientemente acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado (art.67.1 RIRPF).

¹ Una visión panorámica de los beneficios fiscales que el sistema tributario español prevé específicamente para los discapacitados la ofrece MORIÉS JIMÉNEZ, M^a. T.: "Beneficios fiscales de las personas con discapacidad", *Revista de Información Fiscal*, núm.57, 2003, págs.13 y sgts.

² Así, por ejemplo, el art.94 de la LHL, tras la reforma operada en la misma por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, declara exentos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica a los vehículos matriculados a nombre de minusválidos, considerándose "personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100".

³ Es lo que sucede con el art.104.2 e) de la LHL cuando prevé que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación máxima del 90 por 100 en la cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para las construcciones, instalaciones y obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados. En el mismo sentido cabría citar el art.91.Uno.6º de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, en el que se establece la aplicación del tipo reducido del 7 por 100 para las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de aquellos aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de las personas, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Por consiguiente, para la normativa reguladora del IRPF es discapacitado aquella persona física con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 y será ese nivel de merma en sus facultades físicas, psíquicas o sensoriales el que lo hará merecedor de una discriminación positiva en forma de exenciones, reducciones, etc. Sin embargo, tanto el art.48 bis como la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF se apartan de este criterio general a la hora de regular el tratamiento tributario de las aportaciones a planes de pensiones constituidos a favor de discapacitados, porque en este caso el grado de minusvalía debe ser igual o superior al 65 por 100. Es decir, en materia de aportaciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados a favor de minusválidos el ordenamiento tributario establece un nivel de exigencia mayor para el disfrute de las correspondientes reducciones en la base imponible del IRPF que en lo referente, por citar algunos ejemplos, al mínimo familiar por descendientes discapacitados (art.40 ter), a las demás reducciones del art.47 quinquies o, en fin, a la deducción en la cuota íntegra por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del discapacitado (art.55.l.4º).

Desde nuestro punto de vista, esta diferencia de trato no encuentra justificación alguna, máxime si se piensa que con mucha frecuencia una de las más acuciantes necesidades de las personas discapacitadas es la de disponer de un capital suficiente que les garantice un nivel mínimo de bienestar social, a lo que sin duda puede contribuir el ahorro que el propio discapacitado, sus familiares directos u otras personas canalicen a través de fórmulas como los planes de pensiones. Y no parece que la mejor forma de incentivar fiscalmente las aportaciones a instituciones de previsión social sea elevando, respecto a la definición general, el grado de minusvalía exigido a los beneficiarios de estos instrumentos de ahorro. Si nos atenemos al art.67.l del RIRPF, parece que la opción por la incapacitación judicial –que evidentemente conlleva el nombramiento de un tutor- es la mejor vía para demostrar una discapacidad del 65 por 100, pues en este caso no es necesario que en la práctica se alcance realmente dicho grado de minusvalía.

2.2. Consecuencias tributarias en el momento de la aportación.

Desde un punto de vista subjetivo, el aportante a planes de pensiones a favor de discapacitados puede ser el propio minusválido, en su condición de partícipe del plan, o bien aquellas personas que tengan con el anterior una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive (bisabuelo y bisnieto en la línea directa, y tío y sobrino en la colateral), así como el cónyuge o aquellos otros sujetos que lo tengan a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Para determinar la concurrencia de estas circunstancias personales o familiares habrá que atender a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

Ahora bien, conforme a la disposición adicional cuarta del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, TR-LPPF), cuando las aportaciones las realicen los parientes, cónyuge o sujetos que ejerzan la tutela o el acogimiento, las personas con minusvalía habrán de ser designadas beneficiarias de la prestación económica de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

Una de las dudas interpretativas que planteaba la regulación vigente era si, cuando la Ley hablaba de “parentesco”, se quería referir por igual a los parientes consanguíneos y afines o sólo a los primeros. La DGT, citando doctrina del Tribunal Supremo, ha señalado que cuando la Ley emplea el término “parentesco”, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad. Por lo tanto, los parientes por afinidad no podrían realizar aportaciones a planes de pensiones a favor de minusválidos⁴.

Partiendo siempre de la premisa de que el beneficio fiscal que prevé el vigente art.48 bis de la LIRPF requiere que las aportaciones a planes de pensiones se realicen a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, el incentivo tributario para el aportante que sea sujeto pasivo del IRPF consiste en una reducción en su base imponible. Con la reforma del Impuesto operada por virtud de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, una de las novedades introducidas consiste en que la reducción se aplicará en primer lugar sobre la parte general de la base imponible sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de dicha minoración y, si todavía quedase algún remanente de la reducción pendiente de aplicación, dicho remanente podrá reducir la parte especial de la base imponible, sin que tampoco esta última pueda arrojar saldo negativo a resultados de dicha disminución.

Los límites máximos a las aportaciones que permiten reducir la base imponible del aportante son los siguientes: a) Si el aportante es una persona física distinta del discapacitado podrá reducir su base imponible del IRPF hasta la cantidad de 8.000 _ anuales. Ahora bien, esta reducción es compatible con aquellas otras que traigan su causa de las aportaciones que la misma persona física realice a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el art.48.5 de la LIRPF. Comoquiera que el art.48 bis I a) de la LIRPF alude expresamente a los “propios planes de pensiones” del aportante y puesto que el art.48.7 también prevé la posibilidad de que el contribuyente efectúe aportaciones a planes de pensiones de su cónyuge, creemos que la compatibilidad en las cuantías máximas a que se refiere el art.48 bis no alcanza a estos últimos. b) Si el aportante es el propio minusválido, el límite está en 24.250 € anuales⁵.

A los dos límites anteriores, en los que se individualiza para cada sujeto la cantidad máxima susceptible de aportación al plan, hay que añadir un tercero que se establece en función del conjunto de las aportaciones anuales realizadas a favor de una misma persona discapacitada. Concretamente, el monto global de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de un mismo minusválido, incluyendo las de este último, no podrá exceder de 24.250 € anuales. A este respecto, de existir varias aportaciones a favor del discapacitado, en primer lugar serán objeto de reducción las realizadas por él y, sólo si éstas no alcanzasen el citado límite de 24.250 €, también darán derecho a

⁴ Vid. Resolución de la DGT de 10 de febrero de 2000 dictada en contestación a la Consulta núm. 0204-00.

⁵ Puesto que, como vamos a ver de inmediato, la persona discapacitada también se puede beneficiar de las aportaciones que realice a su favor el promotor de un plan de pensiones del sistema de empleo, en el citado límite habrá que incluir asimismo las contribuciones imputadas por dicho promotor.

reducción las aportaciones realizadas a su favor por otras personas en sus respectivas bases imponibles y en proporción a su cuantía⁶.

El régimen que se acaba describir para los planes de pensiones resulta igualmente aplicable a las aportaciones efectuadas a mutualidades de previsión social y a las primas satisfechas a planes de previsión asegurados a favor de discapacitados, en cuyo caso los límites cuantitativos que, según acabamos de ver, permiten reducir las bases imponibles de los aportantes serán conjuntos para las tres modalidades de previsión social, esto es, planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados.

Desde el punto de vista del discapacitado, habida cuenta que dicho sujeto es el titular de los derechos consolidados en el plan de pensiones creado no sólo con sus aportaciones sino también con las que, en su caso, efectúen las demás personas a que alude la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF, en este último supuesto podría plantearse la duda de si, en el momento de materializarse tales aportaciones, éstas quedan sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del minusválido, a lo que el apartado 3 del art.48 bis de la LIRPF responde en sentido negativo.

Por otra parte, tanto la disposición adicional cuarta del TR-LPFP como la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF silencian la posibilidad de constituir planes de pensiones del sistema de empleo a favor de personas discapacitadas. Esta ausencia resulta muy llamativa y ello nos obliga a formular una serie de consideraciones.

El art.47 quinquies de la LIRPF contempla una reducción específica en la base imponible para los discapacitados que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, con lo que claramente se está admitiendo que, si goza de las suficientes habilidades para ello, cualquier discapacitado puede prestar servicios en el marco de una relación laboral a un empresario, el cual, a su vez, podría estar interesado en promover un plan de pensiones cuyos partícipes fuesen sus empleados, con el objeto de disminuir la base imponible y la cuota íntegra del Impuesto que grava sus beneficios –apoyándose para ello en el art.13.3 y en el art.36 quáter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, LIS). En cambio, como decimos, si nos ceñimos al tenor literal de las disposiciones adicionales antes citadas, parece que los minusválidos sólo pueden ser partícipes o beneficiarios de planes de pensiones del sistema individual.

Pues bien, la afirmación anterior es desmentida por el apartado 2 del art.10 ter del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (RFPF), aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, que, tras su modificación por el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, admite que las aportaciones a favor de minusválidos tanto pueden realizarse a planes de pensiones del sistema individual como a planes de pensiones del sistema asociado, siempre que en este último caso el propio minusválido o la persona que rea-

⁶ Señala con buen criterio ALONSO MURILLO, F., que el límite de las aportaciones anuales máximas que pueden efectuarse a planes de pensiones constituidos a favor de los discapacitados con una minusvalía igual o superior al 65 por 100 y, por consiguiente, el límite anual máximo a la reducción en la base imponible del IRPF del minusválido, no tiene en cuenta la edad de éste, lo que discrimina a los de mayor edad. (Vid. *Los sistemas privados de pensiones en la imposición estatal sobre la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades)*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs.92-93).

lice la aportación a su favor sea socio, miembro o afiliado de la entidad promotora⁷. Pero, además, la citada norma reglamentaria concluye disponiendo que lo anterior se entiende sin perjuicio de las aportaciones que el promotor de un plan de pensiones de empleo le impute a un minusválido en razón de su pertenencia al mismo⁸.

Por consiguiente, es preciso acudir al RPPF para colmar la injustificada laguna legal a que nos referíamos y convenir que los discapacitados pueden ser partícipes y beneficiarios de cualquiera de las tres modalidades de planes de pensiones previstas en el art.4.1 del TR-LPPF. Esta situación contrasta con la regulación contenida en la Ley 41/2003, la cual sí permite expresamente que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y no sólo el cónyuge, los parientes o tutores, puedan realizar aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, aunque en la LPPD lo que causa cierto asombro –como veremos– es que no se contemple expresamente el mismo tratamiento tributario para el sujeto pasivo del IRPF que desarrolla una actividad económica.

Así pues, admitida la posibilidad por vía reglamentaria de los planes de pensiones de empleo constituidos a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, es preciso realizar dos observaciones más. Una primera salvedad exige tener presente que las aportaciones a esta modalidad de planes de pensiones no pueden ser efectuadas por los empresarios sujetos pasivos del IRPF que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas en el régimen de la estimación objetiva por signos, índices o módulos, toda vez que ni el Reglamento del Impuesto (arts.30 a 37) ni las Ordenes Ministeriales que periódicamente se dictan en desarrollo de los arts.29 y 45.2 b) de la LIRPF toman en consideración las posibles aportaciones a planes de pensiones de los empleados a la hora de hallar el rendimiento neto de la respectiva actividad económica. Evidentemente, esta salvedad o restricción no afecta ni a los empresarios individuales o entidades del art.10.1 de la LIRPF que desarrollen sus actividades económicas en cualquiera de las dos modalidades, normal o simplificada, del régimen de estimación directa –quienes por virtud de los artículos 26.1, 28 y 55.2 de la LIRPF se sujetarán a lo dispuesto en los artículos 13.3 y 36 quáter de la LIS, ni tampoco les afecta obviamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en régimen de estimación directa⁹.

⁷ El mencionado precepto dispone también que “la titularidad de los derechos consolidados generados por las aportaciones efectuadas de acuerdo con esta norma a favor de una persona con minusvalía corresponderá a esta última, la cual ejercerá los derechos inherentes a dicha condición por sí o a través de su representante legal si fuese menor de edad o estuviese legalmente incapacitado”.

⁸ La Resolución de la DGT de 14 de octubre de 1999, dictada en contestación a la Consulta vinculante V0089-99, reconoce que se pueden efectuar aportaciones a planes de pensiones de empleo tanto por el propio partícipe minusválido como por el promotor que se las haya imputado como rendimientos del trabajo, y que todas ellas podrán ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF. En cambio, el mencionado Centro Directivo considera que no es admisible que los parientes del minusválido realicen aportaciones a favor de este último en un plan de pensiones de empleo.

⁹ Así, de una parte, el art.13.3 de la LIS permite deducir en la base imponible las contribuciones de los promotores de planes de pensiones siempre que se le imputen fiscalmente a cada partícipe en la parte correspondiente, si bien dicha imputación no es necesaria cuando las contribuciones se realicen por aplicación del art.5.3 d) del TR-LPPF. Por otro lado, y como comprobaremos de inmediato, con arreglo al apartado 1 del art.36 quáter de la LIS, también es posible practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de

Una segunda observación obliga a tener en cuenta que, en aquellos casos en que el promotor del plan de pensiones de empleo realice aportaciones a favor del partícipe discapacitado, la reducción en la base imponible del IRPF correspondiente a este último estará condicionada a que la contribución o aportación del primero se le impute al segundo como rendimiento del trabajo en especie¹⁰. Por lo tanto, en este punto se advierte una diferencia importante entre los planes de pensiones individuales o asociados constituidos a favor de los discapacitados con aportaciones realizadas por las personas a que se refiere la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF y los planes de pensiones de empleo, pues mientras que en los primeros las citadas aportaciones no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni, por supuesto, al IRPF, en cambio, las contribuciones empresariales realizadas por los promotores a los planes de pensiones de empleo sí tributan para el discapacitado como rendimientos del trabajo.

Finalmente resta reseñar que, a juicio de la doctrina administrativa, para que un Plan de Pensiones goce del régimen tributario propio que afecta a las personas con una minusvalía igual o superior al 65 por 100 es necesario que sus especificaciones y cláusulas contemplen expresamente las especialidades que, en relación a dichos sujetos, prevé la disposición adicional cuarta del TR-LPFP¹¹.

2.3. Repercusiones tributarias en el momento del cobro de la prestación

Las contingencias que dan derecho al cobro de las prestaciones derivadas de un plan de pensiones cuyo beneficiario sea una persona discapacitada y los supuestos en que puede hacer efectivos los derechos consolidados aparecen enumerados en los apartados 3 y 5 del art.10 ter del RPPF¹². De haberse efectuado aportaciones a mutualidades de previsión social, el minusválido sólo podrá disponer de los derechos consolidados en idénticos supuestos a los que la citada norma prevé para los planes de pensiones pues, en otro caso,

trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales aportaciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Por lo demás, la posibilidad de realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo por los sujetos pasivos del IRPF que desarrollen actividades económicas está expresamente admitida por el art.4.1 a) del TR-LPFP al disponer lo siguiente: "Asimismo, el empresario individual que emplee trabajadores en virtud de relación laboral podrá promover un plan de pensiones del sistema de empleo en interés de éstos, en el que también podrá figurar como partícipe".

¹⁰ Vid. arts.16.1 e), 44.1.1º e), y 48.5 b) de la LIRPF. Como queda expuesto en la nota anterior, únicamente no procede la imputación a cada partícipe de la parte de las contribuciones realizadas por el promotor; cuando dichas contribuciones se realicen de manera extraordinaria por aplicación del art.5.3.d) del TR-LPFP.

¹¹ Así lo ha entendido la Resolución de la DGT de 3 de febrero de 2003, en contestación a la Consulta 0143-03, la cual a su vez cita el parecer expresado por la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de 20 de septiembre de 1999.

¹² Las contingencias son las siguientes:

- Jubilación o situación asimilable de la persona con minusvalía, para lo que habrá que estar a lo que disponga al respecto la normativa reguladora de la Seguridad Social. De no ser posible el acceso a estas situaciones, el discapacitado podrá percibir una prestación equivalente a la edad que se señale de acuerdo a las especificaciones del plan a partir de que cumpla los cuarenta y cinco años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional.
- Agravamiento del grado de minusvalía que le incapacite de forma permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo, o para todo trabajo, incluida la gran invalidez sobrevenida.
- Fallecimiento del cónyuge del minusválido, o de uno de los parientes hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.
- Fallecimiento del minusválido. No obstante, las aportaciones realizadas por parientes a favor del minusválido sólo

vendría obligado a reponer las reducciones indebidamente practicadas en la base imponible mediante las oportunas declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora que corresponda¹³.

Por lo demás, las prestaciones derivadas de los planes de pensiones deberán ser en forma de renta salvo que, por circunstancias excepcionales, puedan percibirse en forma de capital. Concretamente, con arreglo al art.10 ter del RPPF, el cobro en esta segunda modalidad o en forma mixta podrá realizarse si las aportaciones han sido realizadas por los parientes del minusválido en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive y si, además, concurre alguna de estas dos circunstancias¹⁴: a) Que la cuantía de los derechos consolidados al acaecimiento de la contingencia sea inferior a un importe de dos veces el salario mínimo interprofesional anual (12.880 € para el año 2004). b) Que el beneficiario minusválido se vea afectado de gran invalidez, requiriendo la asistencia de terceras personas para las actividades más esenciales de la vida¹⁵.

Cualquiera que sea la forma en que se cobren las prestaciones, éstas quedarán sujetas al IRPF como rendimientos del trabajo¹⁶. Ahora bien, conforme al art.17.3 de la LIRPF, si el discapacitado las percibe en forma de renta tiene derecho a una reducción en su IRPF cuyo importe máximo pueda alcanzar el doble del salario mínimo interprofesional. Por su parte, si las cobrase en forma de capital la reducción a practicar sobre los rendimientos íntegros del trabajo será del 50 por 100, siempre que hubiesen transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Naturalmente, todo ello debe entenderse sin perjuicio de las reduc-

podrán generar, en caso de muerte del minusválido, prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes las hubiesen realizado, en proporción a la aportación de éstos.

– Jubilación o situación asimilable de uno de los parientes del minusválido en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, del cual dependa económicamente o le tenga a su cargo en razón de tutela o acogimiento.

Sin perjuicio de las contingencias anteriores, los derechos consolidados en los planes de pensiones de los partícipes con minusvalía igual o superior al 65 por 100 podrán hacerse efectivos a los efectos de su integración en otro plan de pensiones y en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración, con arreglo a lo previsto en el art.10 bis del RPPF, con dos particularidades adicionales: 1ª) Además de los supuestos previstos en dicho precepto, en el caso de partícipes minusválidos se considerará también enfermedad grave aquellas situaciones que requieran, de forma continuada durante un período mínimo de tres meses, su internamiento en residencia o centro especializado, o tratamiento y asistencia domiciliaria. 2ª) El supuesto de desempleo de larga duración previsto en el citado art.10 bis será de aplicación cuando dicha situación afecte al partícipe minusválido o a uno de sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, de los cuales dependa económicamente, o de quien le tenga a su cargo en razón de tutela o acogimiento.

¹³ Con arreglo al art.48.2 b) de la LIRPF, otra consecuencia de esa disposición inapropiada de los derechos consolidados por parte del mutualista sería que las cantidades percibidas tributarían como rendimientos del capital mobiliario, salvo que tuviesen su origen en los contratos de seguro a que se refiere el art.48.2 a) 3º de la LIRPF, en cuyo caso tributarían como rendimientos del trabajo.

¹⁴ Aunque el art.10 ter del RPPF se refiere sólo a las aportaciones hechas por los parientes de la persona discapacitada, consideramos que tras la entrada en vigor del TR-LPPF, es decir, del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de diciembre, el mencionado precepto reglamentario debe ser interpretado a luz de la disposición adicional cuarta de esta última norma con lo que también habría que entender incluidos al cónyuge del discapacitado y aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

¹⁵ Se pregunta ALONSO MURILLO, F. por qué la norma reglamentaria no permite el cobro de las prestaciones en forma de capital o mixta cuando se dan estas mismas circunstancias pero, en cambio, la aportación ha sido hecha por la propia persona discapacitada, ante lo cual no es fácil encontrar una explicación razonable. (Vid. *Los sistemas privados de pensiones...*, ob.cit., pág.140).

¹⁶ Vid. art.16.2 a) 3ª, 4ª y 6ª de la LIRPF.

ciones adicionales sobre la base imponible a que tenga derecho la persona discapacitada con arreglo, entre otros, a los arts.46 bis y 47 quinquies de la LIRPF.

Por lo demás, la contingencia de fallecimiento del minusválido genera el derecho al cobro de prestaciones de viudedad, orfandad u otras en aquellas personas que hubiesen realizado aportaciones al plan de pensiones del discapacitado y en proporción a dichas aportaciones¹⁷. En tales hipótesis, las prestaciones obtenidas mantendrán la naturaleza de rendimientos del trabajo y podrán gozar de una reducción del 40 por 100 siempre que se perciban en forma de capital y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

3. El patrimonio protegido de los discapacitados

3.1. Concepto de patrimonio protegido

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, (en adelante, LPPD) tiene por objeto favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados que garanticen el destino de dicho patrimonio así como el de sus frutos, productos y rendimientos a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares.

Así pues, a efectos civiles, el patrimonio protegido del discapacitado es un patrimonio carente de personalidad jurídica pero, a la vez, constituye una masa patrimonial separada e independiente del resto del patrimonio personal de la persona discapacitada tanto por razón de su destino, pues se constituye y dota con el exclusivo objeto de vincularlo a la cobertura de las necesidades vitales de su titular-beneficiario, como por razón de su administración, pues se somete a un régimen específico de constitución, disposición y extinción¹⁸. A tal efecto, la constitución del patrimonio protegido podrá realizarse por el propio discapacitado, si goza de capacidad de obrar suficiente, por sus padres, tutores o curadores, si carece de capacidad de obrar, o incluso por un tercero con ciertos requisitos, debiendo instrumentarse en documento público o, en su caso, en resolución judicial, que necesariamente contendrán la relación completa de los bienes y derechos que inicialmente integran dicho patrimonio así como las reglas de administración del mismo¹⁹. Por su

¹⁷ Vid. disposición adicional cuarta del TR-LPPF y disposición adicional decimoséptima de la LIRPF.

¹⁸ En la doctrina civilista se distingue entre el patrimonio personal y los patrimonios *separados* o independientes, caracterizándose estos últimos —como señala BERCOVITZ Y RODRÍGUEZ-CANO, R.— por hallarse sometidos a un régimen especial de administración, disposición y responsabilidad que puede responder a muy variadas razones. El mencionado autor enumera diferentes tipos de patrimonios separados: los puede haber colectivos, caso de la comunidad de bienes (arts.392 y sgts. CC), de la comunidad hereditaria (art.1051 CC) o de la sociedad de gananciales (arts.1344 y sgts. CC); los puede haber individuales, caso del patrimonio del incapacitado que es administrado por un tercero; y, entre otros posibles, también puede haber patrimonios separados en situación interina, como sería el caso de la herencia yacente o del patrimonio del ausente. (Vid. *Manual de Derecho Civil. Derecho privado y Derecho de la persona*, Bercal, Madrid, 1996, págs. 160-161).

¹⁹ Conforme al art.7 de la LPPD, la supervisión de la administración del patrimonio protegido corresponde al Ministerio Fiscal, quien contará como órgano externo de apoyo, auxilio y asesoramiento con la Comisión de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad.

parte, el patrimonio protegido sólo puede extinguirse por la muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario, por dejar éste de padecer una minusvalía en los grados establecidos por la LPPD o, excepcionalmente, por acordarlo así el juez cuando convenga al interés de la persona discapacitada.

Llegados a este punto, cabría preguntarse si entre los bienes y derechos a formar parte de la constitución inicial del patrimonio protegido podrían incluirse los derechos consolidados de los que el discapacitado sea titular como partícipe y beneficiario de un plan de pensiones. En caso afirmativo, los derechos consolidados en el plan pasarían a integrarse en un patrimonio *separado*, el patrimonio protegido, lo que determinaría que las aportaciones posteriores realizadas al plan de pensiones de alguna manera también se entenderían efectuadas al patrimonio protegido. Ahora bien, en esta hipótesis -y ésta es una cuestión que la LPPD ha dejado irresoluble-, habría que determinar si las aportaciones al plan de pensiones tienen únicamente esta consideración o si, por el contrario, jurídicamente se pueden considerar realizadas al patrimonio protegido del discapacitado, ya que el tratamiento tributario de la operación puede diferir notablemente según la calificación jurídica que se le otorgue al destino de dichas aportaciones. Desde nuestro punto de vista, la solución pasa por considerar al patrimonio protegido y a los derechos consolidados en un plan de pensiones como dos patrimonios *separados* e independientes, es decir, sin posibilidad de integración entre ellos como una sola unidad patrimonial, y por consiguiente sometido cada uno de ellos a un régimen jurídico diferente en cuanto a su constitución, administración, disposición y extinción, y ello aun cuando pertenezcan al mismo titular. En un caso ese régimen será el contenido en los artículos 1 a 8 de la LPPD y demás normas concordantes, y en el otro habrá que estar a lo que al respecto disponen el TR-LPPF²⁰ y el RPPF.

Desde un punto de vista subjetivo, los únicos beneficiarios del patrimonio protegido sólo pueden serlo las personas discapacitadas, que a su vez serán los únicos titulares de ese patrimonio, y ello sin perjuicio de que su administración pueda corresponder a un tercero. Lo que sucede es que la condición de discapacitado a los efectos de la LPPD difiere de la que, según hemos visto, establece la LIRPF. Recuérdese que, con carácter general, tienen la consideración de discapacitados en el IRPF los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, que es la que se podría calificar como minusvalía "simple"²¹. También hemos señalado que, a los fines de aprovecharse del régimen tributario especial de los planes de pensiones previsto en la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF, se considera discapacitado la persona física con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, la cual podría ser catalogada como minusvalía "severa o cualificada". Pues bien, al objeto de la LPPD, las personas con discapacidad son las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100 y las aquejadas de una

²⁰ El art.1 de esta norma deja entrever el régimen jurídico específico a que están sometidos los planes de pensiones al disponer que "definen el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, las obligaciones de contribución a los mismos y, en la medida permitida por la presente Ley, las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio que al cumplimiento de los derechos que reconoce ha de afectarse".

²¹ Vid. CARBAJO VASCO, D.: "La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Q.F.*, núm.12, 2003, pág.21.

minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, con lo que la citada Ley introduce en el IRPF dos nuevas categorías de discapacitados definidas a partir de la combinación de dos elementos, naturaleza y grado de minusvalía, y que no hacen sino complicar e introducir confusión en el régimen tributario aplicable a dichos sujetos.

3.2. Régimen tributario aplicable al aportante al patrimonio protegido de la persona discapacitada

El primer incentivo fiscal que la LPPD crea para el aportante consiste en que, si éste es sujeto pasivo del IRPF, están exentas del Impuesto las posibles ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de las aportaciones no dinerarias a los patrimonios protegidos de los discapacitados. De igual manera, también están exentas para el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las contribuciones empresariales a patrimonios protegidos. En ambos supuestos, y a efectos de los beneficios fiscales de que goce el aportante en su respectivo impuesto sobre la renta (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), las aportaciones no dinerarias se valorarán de acuerdo con lo previsto en el art. 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo²².

Al margen del beneficio tributario descrito, existen otros que pasamos a comentar seguidamente y que precisan distinguir si el aportante es sujeto pasivo del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.

a) Aportante sujeto pasivo del IRPF

Conforme al nuevo art.47 sexies de la LIRPF, introducido por la LPPD, cuando las aportaciones se realicen por personas que tengan con el discapacitado una relación de parentesco en línea recta o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge del discapacitado o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, tales sujetos podrán reducir la base imponible de su IRPF en el importe de las aportaciones realizadas hasta un máximo de 8.000 euros anuales. Además de este límite individual por aportante existe un límite global: el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales²³.

²² A tenor de dicho precepto, en los donativos o donaciones de bienes o derechos el valor que se toma es el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Y en los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español se tomará la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra. La citada norma legal también fija reglas de valoración para los casos en que se constituyan derechos reales de usufructo sobre bienes inmuebles, valores u otros bienes y derechos. No obstante lo anterior, a las aportaciones no dinerarias al patrimonio protegido de una persona discapacitada en ningún caso se les asignará un valor superior al valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

²³ Al igual que sucede en el apartado 1 del art.48 bis de la LIRPF, el art.47 sexies establece una regla de reducción proporcional cuando concurren varias aportaciones de personas físicas a favor de un mismo patrimonio protegido que, en su conjunto, excedan de 24.250 euros anuales.

En cualquier caso, las aportaciones que excedan de las cantidades anteriores dan derecho a reducir la base imponible del IRPF del aportante en los cuatro períodos impositivos inmediatos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción. Si en un mismo año se realizasen nuevas aportaciones con derecho a reducción y existiesen reducciones de los períodos impositivos anteriores pendientes de aplicar, en la declaración del IRPF se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción.

De todos modos, existen dos tipos de aportaciones al patrimonio protegido del discapacitado que no dan derecho a reducción en el IRPF: a) Las aportaciones de elementos patrimoniales, bienes o derechos que se encuentren afectos al desarrollo de una actividad económica del aportante, actividad económica que puede ser ejercida no sólo a título individual sino también como entidad en régimen de atribución de rentas en los términos del art.10 de la LIRPF²⁴. b) Las aportaciones o trasvases de bienes y derechos que el propio discapacitado realice de su patrimonio personal a su patrimonio protegido.

Del régimen descrito podemos extraer una primera conclusión y es su enorme similitud con el tratamiento tributario que el art.48 bis y la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF dispensan a las aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con minusvalía, tanto en lo que respecta a la relación de sujetos vinculados al discapacitado con derecho a reducción en la base imponible del IRPF (cónyuge, parientes cercanos, tutor, etc.), como en lo referente a los límites máximos de las cantidades susceptibles de reducir dicha magnitud²⁵. De todos modos, también se observan algunas diferencias apreciables, entre las que podemos citar las siguientes: a) Las aportaciones que la persona discapacitada realice en su condición de partícipe a su propio plan de pensiones le permiten reducir base imponible del IRPF. En cambio, en ningún caso darán derecho a reducción las aportaciones efectuadas por el propio contribuyente discapacitado a su patrimonio protegido. b) A efectos tributarios, las únicas personas que pueden realizar aportaciones a planes de pensiones a favor de minusválidos son las relacionadas en la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF las cuales, dejando a salvo al propio discapacitado, coinciden con las que enumera el art.47 sexies de la misma Ley. Ahora bien, a efectos civiles, el art.3 y el art.4.2 de la LPPD amplían el elenco de posibles aportantes al patrimonio protegido del discapacitado no sólo a este último sino también a "cualquier persona con interés legítimo", aunque en estos casos sin derecho a reducción en la base imponible del IRPF. c) La inobservancia de los límites cuantitativos a las aportaciones a planes de pensiones puede generar consecuencias de orden sancionador. En cambio, las aportaciones a patrimonios protegidos que excedan de los límites previstos en el apartado 1 del art.47 sexies darán

²⁴ Adviértase que la prohibición introducida en el art.47 sexies de la LIRPF por la LPPD afecta exclusivamente a las reducciones en la base imponible del IRPF. Sin embargo, y como veremos de inmediato, ningún impedimento legal existe a que los sujetos pasivos del IRPF que desarrollan una actividad económica en régimen de estimación directa puedan aportar al patrimonio protegido de los discapacitados bienes afectos a dicha actividad que den derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del citado tributo por aplicación del apartado 2 del art.36 quáter de la LIS.

²⁵ La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificó el art.79.4 de la LIRPF ampliando la relación de sujetos obligados a declarar a los contribuyentes que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Por último, si se parte de la premisa de que los derechos consolidados en el plan de pensiones de los que sea titular el discapacitado no forman parte de su patrimonio protegido, cabe entender que, cuando el aportante sea una persona distinta del discapacitado y se respeten las demás exigencias previstas en el art.48 bis l a) y en el apartado l del nuevo art.47 sexies, podrá efectuar aportaciones separadas a un plan de pensiones y a un patrimonio protegido del mismo minusválido hasta alcanzar; también de forma independiente, el límite máximo de 8.000 € anuales susceptibles de reducir su base imponible por cada uno de estos dos conceptos.

b) Aportante sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades

La LPPD modifica el art.36 quáter de la LIS para extender a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades los incentivos tributarios creados con el objeto de estimular aportaciones a título gratuito al patrimonio protegido de los discapacitados. A este respecto, los sujetos pasivos del citado tributo podrán deducir en la cuota íntegra el 10 por 100 de las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de un discapacitado, para lo que es menester que concurren una serie de circunstancias.

En primer lugar, las retribuciones brutas anuales percibidas bien por el discapacitado en su condición de empleado del aportante o bien por el cónyuge del discapacitado, por el pariente de éste en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive o por el tutor en su condición de trabajadores del aportante deberán ser inferiores a 27.000 euros. De este modo, la LPPD abre la posibilidad a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de realizar aportaciones al patrimonio protegido del discapacitado con independencia de que sea éste o bien otro sujeto vinculado a él los que reúnan la condición de empleados del aportante. Es más, no olvidemos que por virtud del art.55.2 de la LIRPF también tienen derecho a la deducción en la cuota íntegra del art.36 quáter de la LIS los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades económicas, con la única excepción de quienes se hallen en el régimen de estimación objetiva, y ello sin perjuicio de que no generen derecho a reducción en la base imponible del IRPF las aportaciones al patrimonio protegido que realicen los contribuyentes de este Impuesto de elementos afectos a su actividad económica –para lo que habrá que estar a lo que dispone al respecto el art.27 de la LIRPF.

En el supuesto de que las retribuciones anuales brutas percibidas por el trabajador; sea éste la persona discapacitada, su pariente, cónyuge o tutor; fuesen iguales o superiores a 27.000 €, la deducción del 10 por 100 en la cuota íntegra de su impuesto personal a que tiene derecho el aportante, computando tanto la aportación realizada al patrimonio protegido del discapacitado como la contribución efectuada, en su caso, al plan de pensiones de empleo de la que este último sea partícipe en su condición de trabajador del promotor; se aplicará a la parte proporcional de las aportaciones o contribuciones hechas por el empresario que no superasen la indicada cuantía de las retribuciones.

En segundo lugar, al objeto de impedir que el empresario se aproveche de un beneficio fiscal innecesario cuando los medios económicos a disposición de la persona discapacitada sean suficientes para una óptima cobertura de sus necesidades vitales, al límite anteriormente citado el art.36 quáter añade un segundo con arreglo al cual la aportación anual máxima que da derecho a deducción es de 8.000 euros por cada trabajador o persona discapacitada. De todos modos, también se prevé que el posible exceso sobre dicha cantidad pueda ser deducible en la cuota íntegra en los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar en cada uno de ellos el importe máximo que genera el derecho a deducción²⁶.

En cualquier caso y a modo de conclusión, parece evidente que, desde el punto de vista del aportante –sea éste sujeto pasivo del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades– y dejando al margen la posibilidad de trasladar a los cuatro períodos impositivos siguientes el derecho a practicar reducciones en la base o deducciones en la cuota por exceso de aportaciones a patrimonios protegidos en los ejercicios precedentes, el régimen tributario de las aportaciones a este tipo de patrimonios no concede ventajas fiscales adicionales respecto a las aportaciones a planes de pensiones constituidos a favor de las personas discapacitadas.

Por último, y en otro orden de consideraciones, resulta criticable que la LPPD no regule expresamente las consecuencias tributarias de la posible reversión al aportante de los bienes y derechos donados al titular del patrimonio protegido cuando se produce la extinción de éste. En efecto, el art.4.3 prevé la posibilidad de que el aportante establezca el destino que deba darse a los bienes o derechos donados cuando se extinga ese patrimonio en los términos del art.6 y una de dichas hipótesis puede ser la reversión al patrimonio del aportante²⁷. Pues bien, si éste es una persona jurídica, parece posible sostener que los elementos patrimoniales recibidos nuevamente en su activo empresarial se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por su valor normal de mercado²⁸. Mayores dudas plantea el caso de que el aportante sea una persona física aunque, en principio, podría defenderse que al revertir a su patrimonio bienes o derechos recibidos a título gratuito estaría realizando el hecho imponible del ISD²⁹.

²⁶ Por lo demás, el reformado art.36 quáter de la LIS mantiene la previsión de que la deducción que regula no se podrá aplicar respecto de las contribuciones realizadas al amparo del régimen transitorio establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta, decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados. Asimismo, tampoco será aplicable en el caso de compromisos específicos asumidos con los trabajadores como consecuencia de un expediente de regulación de empleo.

²⁷ Recordemos que la extinción del patrimonio protegido sólo puede producirse por la muerte o declaración de fallecimiento de la persona discapacitada o por pérdida de la condición de discapacitado en los términos del art.2.2 de la LPPD.

²⁸ Vid. apartados 2 a) y 3 del art.15 de la LIS. A la misma conclusión podría llegarse si el aportante fuese un sujeto pasivo del IRPF que desarrolle una actividad económica en cualquiera de las dos modalidades del régimen de estimación directa.

²⁹ A pesar de las diferencias advertidas, también hemos ido constatando importantes similitudes en los aspectos tributarios atinentes a los planes de pensiones y a los patrimonios protegidos de los discapacitados. Sobre la base de estas constataciones y teniendo en cuenta que todas las prestaciones derivadas de los planes de pensiones, incluso las percibidas por el beneficiario al fallecimiento del partícipe, tributan como rendimientos del trabajo en el IRPF [art.16.2 a) LIRPF y art.3 e) del Reglamento del ISD], cabría conjeturar sobre la posibilidad de otorgarle el mismo tratamiento tributario a los bienes y derechos que revierten nuevamente a la persona física que en su momento hizo aportaciones al patrimonio protegido objeto de extinción, si bien la prohibición de la analogía en Derecho tributario para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible impide llegar a semejante conclusión.

3.3. Régimen tributario aplicable al discapacitado titular del patrimonio protegido como consecuencia de las aportaciones recibidas en dicho patrimonio

En este punto, el primer aspecto llamativo es que las aportaciones recibidas por el discapacitado en su patrimonio protegido no tributan en el ISD, como es la regla general cuando alguien adquiere bienes o derechos por medio de un negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos". Tampoco tributan dichas adquisiciones en el IRPF en aquella categoría de rentas que más se aproxima al hecho imponible del ISD, como es el caso de las ganancias patrimoniales.

Por el contrario, el nuevo apartado 4 del art.16 de la LIRPF califica dichas aportaciones como rendimientos del trabajo de la persona discapacitada –ya sean dinerarias o en especie– evitando así su sujeción al ISD. Sin embargo, esta configuración general se complementa con una serie de reglas específicas:

1ª) Las cantidades que se califican exclusivamente como rendimientos del trabajo son aquellas que no excedan de 8.000 euros anuales por cada aportante individual y de 24.250 euros anuales cuando sean varios los aportantes, siempre que todos ellos tengan la consideración de sujetos pasivos del IRPF. Además, y al margen de los límites anteriores, en el caso de que la aportación proceda de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades también tendrá la consideración de rendimiento de trabajo para el discapacitado siempre que no supere la cantidad de 8.000 euros anuales y haya sido gasto deducible en dicho tributo. Desde nuestro punto de vista y por virtud del art.26.1 de la LIRPF, este último criterio también resultará aplicable al sujeto pasivo del IRPF que desarrolle una actividad económica en cualquiera de las dos modalidades del régimen de estimación directa.

Cuando las aportaciones al patrimonio protegido se realicen por un empresario cuyos empleados sean parientes, cónyuges o tutores del discapacitado, lógicamente sólo tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para este último en su condición de beneficiario y titular del patrimonio protegido.

En todo caso, la parte de las aportaciones recibidas que exceda de los límites anteriormente indicados quedará sujeta al ISD y, por consiguiente, tendrá que declararla la persona discapacitada a los efectos de dicho tributo como una adquisición a título de donación o equiparable. A este respecto, debemos tener presente que el art.20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, no prevé ninguna reducción específica aplicable en la base imponible de las adquisiciones "inter vivos" de los discapacitados, al contrario de lo que sí contempla su apartado 2 a) para las adquisiciones "mortis causa", circunstancia que podrá ser aprovechada por las Comunidades Autónomas de régimen común para ejercer su capacidad normativa en esta materia, por ejemplo, creando reducciones propias que *de facto* anulen la tributación de dicho exceso.

2ª) Las aportaciones recibidas por el discapacitado que, con arreglo a lo que se acaba de exponer, tengan la consideración de rendimientos del trabajo no estarán sujetos a reten-

ción o ingreso a cuenta. Ahora bien, el hecho de que las cantidades anteriores se califiquen como rendimientos del trabajo en el IRPF no significa que tributen en su totalidad en el citado Impuesto. Antes bien, la Ley 41/2003 introduce en el IRPF una especie de mínimo exento, ya que los únicos rendimientos de trabajo que se integrarán en la base imponible del contribuyente discapacitado titular del patrimonio protegido serán los que, procediendo de las aportaciones recibidas en dicho patrimonio más las prestaciones recibidas en forma de renta a que se refiere el art. 17.3 de la LIRPF, excedan del doble del salario mínimo interprofesional.

El señalamiento de una cantidad máxima como exenta del IRPF responde a la necesidad de conjugar la suficiente atención a las necesidades vitales de la persona discapacitada con el mandato constitucional de la contribución a las cargas públicas con arreglo a la respectiva capacidad económica, lo que determina que dicho sujeto sólo deba tributar cuando reciba importantes ingresos o aportaciones en su patrimonio protegido. Desde esta perspectiva, resulta más ventajoso para el discapacitado el tratamiento tributario dispensado por el ordenamiento a la figura del patrimonio protegido que a los planes de pensiones de empleo constituidos a su favor; pues en este segundo caso, si bien las aportaciones al plan le dan derecho a reducir la base imponible conforme a los arts. 48.5 b) y 48 bis de la LIRPF, no obstante, simultáneamente todas las contribuciones empresariales satisfechas por el promotor a dicha modalidad de plan de pensiones tributan para el partícipe como rendimientos del trabajo³⁰.

3ª) En el caso de aportaciones no dinerarias, el contribuyente discapacitado titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, si bien el primero no podrá acogerse en las ulteriores transmisiones a los coeficientes reductores aplicables –en los términos de la disposición transitoria novena de la LIRPF– a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos no afectos a actividades económicas que hayan sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Con esta medida, la LPPD confiere plena neutralidad a la adquisición de bienes y derechos a título gratuito por el titular del patrimonio protegido a efectos de calcular las posibles ganancias y pérdidas patrimoniales que puedan generarse en posteriores transmisiones de tales elementos patrimoniales. Ahora bien, si una parte de las aportaciones no dinerarias recibidas quedasen sujetas al ISD, sobre esa parte sí se tendrá en cuenta la fecha en que la persona discapacitada las adquiere tomándose como valor de adquisición de los bienes y derechos recibidos en dicho momento el que resulte de la aplicación de las normas del ISD.

³⁰ Vid. art. 16.1 e) y art. 44.1.1º e) de la LIRPF.

Sin embargo, una de las dudas que plantea la LPPD es la determinar qué valoración ha de dárseles a las aportaciones no dinerarias a efectos de su sujeción en el IRPF de la persona discapacitada como rendimientos del trabajo en especie. Recordemos que el apartado 3 del nuevo art.47 sexies de la LIRPF y el apartado 1 del reformado art.36 quáter de la LIS remiten a la Ley 49/2002, pero sólo a los exclusivos efectos de fijar la valoración de las aportaciones no dinerarias para el aportante, al cual le permiten reducir o aplicar deducciones en su base imponible según que sea sujeto pasivo del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente. Es decir, del tenor literal del art.16.4 de la LIRPF, no parece inferirse que la citada remisión sea posible al objeto de conocer la valoración de los rendimientos de trabajo en especie percibidos por la persona discapacitada. Por consiguiente, habría que acudir a la regla genérica del valor normal de mercado y, en la medida en que resultasen aplicables, a las demás reglas específicas del art.44.1.1º de la LIRPF, aunque con el matiz de que al importe o valor resultante en ningún caso se le adicionará el ingreso a cuenta -simple y llanamente porque este último no se devenga por imperativo del art.16.4 a) de la LIRPF.

3.4. Consecuencias fiscales de los actos de disposición sobre los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido

La Ley 41/2003 también se ocupa de regular cuáles son las consecuencias tributarias derivadas de la realización de actos de disposición de los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido. Desde nuestro punto de vista, éste es uno de los aspectos que merece una valoración más negativa de la nueva regulación, pues resulta contradictorio con la finalidad perseguida por la propia LPPD el que se penalicen fiscalmente los actos de disposición cuando éstos se realizan con el exclusivo objeto de dar suficiente cobertura a las necesidades vitales del titular del patrimonio protegido.

Es cierto que la preservación de la masa patrimonial adquirida por el discapacitado constituye un objetivo loable que contribuye a garantizar su futuro bienestar económico. No obstante lo anterior, ninguna justificación jurídico-social puede hallarse en los incentivos tributarios a la constitución y mantenimiento de los patrimonios protegidos de los discapacitados si, al mismo tiempo, se crean trabas legales que dificultan un óptimo disfrute de tales bienes y derechos por sus legítimos beneficiarios. Piénsese que, en ocasiones, los frutos, rentas o intereses generados por los bienes y derechos que conforman el patrimonio protegido pueden no ser suficientes para procurarle a la persona discapacitada los medios necesarios que le permitan alcanzar una digna calidad de vida y que, en tales circunstancias, resulta recomendable y hasta imprescindible realizar actos de disposición sobre tales elementos patrimoniales.

Pues bien, esta filosofía no ha sido asumida por la LPPD a la hora de regular los aspectos tributarios del patrimonio protegido. Más bien la línea seguida ha sido la contraria, en lo que también semeja ser una cierta imitación de la indisponibilidad casi absoluta de los derechos consolidados en los planes de pensiones prevista en el TR-LPFP. En efecto, el apartado 5 del nuevo art.47 sexies de la LIRPF contempla una serie de consecuencias tributarias gravosas para el caso de que los actos de disposición tengan lugar en el mismo período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes. Únicamente

resultan inaplicables tales consecuencias si en dicho plazo se produce el fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a que se refiere el apartado 2 del art.36 quáter de la LIS. Si se produjese la disposición de bienes o derechos homogéneos, se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar. En líneas generales, cabe sostener que los actos de disposición generan la pérdida de los beneficios fiscales de que hayan disfrutado tanto los aportantes como el titular del patrimonio protegido.

a) Consecuencias para los aportantes

Si el aportante es una persona física, dicho sujeto vendrá obligado a integrar en la base imponible del IRPF correspondiente al período impositivo en que se produzca el acto o actos de disposición aquellas cantidades con las que hubiese reducido la base imponible en los años precedentes a resultas de las aportaciones realizadas al patrimonio protegido, y que se correspondan con las disposiciones realizadas, más los intereses de demora que procedan.

Por su parte, si el aportante fuese un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, éste habrá de ingresar al presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se produce el acto o actos de disposición –conjuntamente con la cuota correspondiente a este ejercicio económico- la cantidad deducida en su día en la cuota íntegra del Impuesto más los intereses de demora que procedan.

En este segundo supuesto, el trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicarle al empleador que efectuó las aportaciones las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo. La misma obligación de comunicación pesa sobre el trabajador que reúne la doble condición de empleado del aportante y, a la vez, pariente, cónyuge o tutor del titular del patrimonio protegido. La falta de comunicación constituye una infracción simple sancionable con una multa de 100 a 800 euros³¹.

b) Consecuencias para el titular del patrimonio protegido

El titular del patrimonio protegido, es decir, la persona discapacitada, deberá de integrar en la base imponible del IRPF correspondiente al período impositivo en que se produce la disposición, la cantidad que hubiese dejado de integrar como rendimientos del trabajo en la base imponible del período impositivo en que recibió la aportación, más los intereses de demora que procedan sobre la indicada cantidad.

Ahora bien, si el acto de disposición afecta a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades cuyo empleado sea pariente, cónyuge o tutor de la persona discapacitada, la obligación anterior recae curiosamente

³¹ Sin embargo, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, procedió a modificar el apartado 5 del art.47 sexies de la LIRPF, disponiendo que, con efectos desde el día 1 de julio de 2004, la falta de comunicación por parte del empleado al empresario de las disposiciones realizadas sobre su patrimonio protegido así como la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve sancionable con una multa pecuniaria fija de 400 €. Además, dicha sanción podrá ser objeto de reducción conforme a lo dispuesto en el art.188.3 de la nueva LGT.

sobre el trabajador y no sobre el discapacitado. Ello resulta sorprendente, por cuanto las aportaciones efectuadas en su momento por el empresario a favor de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores únicamente han tenido la consideración de rendimientos del trabajo para el discapacitado.

3.5. Obligaciones de información a la Administración tributaria

A fin de asegurar un adecuado control de los patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, la LPPD añade nuevos apartados al art.86 y a la disposición adicional decimocuarta de la LIRPF.

En el primer caso, se establece la obligación a cargo de los contribuyentes del Impuesto que sean titulares de un patrimonio protegido de presentar una declaración ante la Administración tributaria, en la cual se indicará la composición de dicho patrimonio, las aportaciones recibidas y los actos de disposición realizados durante el período impositivo.

En el segundo caso, las personas que intervengan en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones en los términos, lugar, forma y plazo que establezca el Ministerio de Hacienda.

3.6. Otros aspectos fiscales

La LPPD declara exentas del ITPAJD en todas sus modalidades las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas discapacitadas.

Por otro lado, la disposición adicional segunda de la LPPD deja en manos de las Comunidades Autónomas la posibilidad de declarar exentos del Impuesto sobre el Patrimonio del discapacitado los bienes y derechos integrantes de su patrimonio protegido. Si las Comunidades Autónomas quieren trasladar a su ordenamiento tributario las semejanzas a que hemos venido aludiendo entre planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados –fruto de la Ley 41/2003-, y puesto que el art.4.Cinco de la Ley 19/1991 también declara exentos del citado Impuesto los derechos consolidados de los partícipes de un plan de pensiones, es de esperar que aquéllas pongan en marcha dicha habilitación normativa. ■



ESTUDIOS

■ Régimen fiscal de las donaciones*

■ Miguel Pérez de Ayala Becerril

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario USP-CEU
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción

2. Elementos a reformar en el Impuesto sobre Donaciones

- 2.1 Hecho imponible
- 2.2 Exenciones
- 2.3 Presunciones y ficciones
- 2.4 Sujetos pasivos
- 2.5 Base imponible y base liquidable
- 2.6 Tipo de gravamen
- 2.7 Plusvalía del donante en el IRPF o IS

* Conferencia pronunciada el 17 de septiembre de 2003, durante el Curso organizado por la AEDAF en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre "Aspectos fiscales del Derecho sucesorio".

I. Introducción

Intentar abordar en un breve espacio el régimen fiscal actual de las donaciones, otorgado por la Ley 29/1987, entendemos que es una tarea, en cierto modo, inútil, desde un punto de vista práctico, no sólo por el hecho de que la Ley actual, en lo que se refiere al tratamiento de las transmisiones lucrativas inter vivos, es ya ampliamente conocida por aquél interesado en el tratamiento tributario de las transmisiones de tipo lucrativas, sino porque ir más allá, adentrándonos en los comentarios de cada artículo, supondría llevar este comentario a una extensión indeseada¹. Por ello, entendemos que quizás, sea mejor y más recomendable proceder a realizar un análisis, cuanto menos somero, de las cuestiones que a nuestro juicio pueden resultar más conflictivas, y que incluso, deberían ser modificadas por el legislador.

Obviamente, esta tarea ha de venir marcada por un punto previo e introductorio de suma importancia. En los últimos tiempos existe un debate doctrinal, social e incluso político, sobre la supresión del impuesto sobre las herencias, y ello ha motivado que, al encontrarse el Impuesto sobre las Donaciones enmarcado dentro de la misma Ley que el Impuesto sobre Sucesiones, muchas de estas voces se hayan extendido pidiendo así mismo la supresión del Impuesto sobre Donaciones. Independientemente de nuestra opinión sobre la desaparición del Impuesto de Sucesiones, aspecto que obviamente no debemos abordar en este momento, creo que debemos entonces tratar la cuestión sobre si debe mantenerse en nuestro sistema tributario un Impuesto que recaiga sobre las donaciones, o si, por el contrario, debe suprimirse todo tratamiento fiscal que grave los incrementos lucrativos a título gratuito, por tanto, inter vivos.

Fíjese que estamos hablando sobre si debe suprimirse este gravamen, no sobre si debe suprimirse (o modificarse, como más tarde abordaremos) la actual regulación que a aquél le otorga la Ley 29/1987, lo cual es una cuestión muy diferente, porque si concluimos que el gravamen debe mantenerse, quizás, como veremos posteriormente, entonces lo que haya que hacer es modificar la Ley para, efectivamente, adecuar el gravamen sobre las donaciones a los fundamentos constitucionales que hagan el impuesto más justo y más acorde a los principios que se pretenden conseguir.

¹ Así, como obras generales que en mayor o menor medida tratan aspectos fiscales de las donaciones podemos citar Benítez de Lugo y Guillén, Félix, *El Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*, Comares, Granada, 1992., Caamaño Anido, Miguel Ángel, *Régimen fiscal de las donaciones*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1993., Calvo Ortega, Rafael, *Impuesto sobre las Donaciones*, dentro de la obra colectiva *La Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989., Cazorla Prieto, Luis M^º. y Montejo Velilla, Salvador; *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Cívitas, Madrid, 1991., Menéndez Hernández, José, *Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Vol. I y II, Siete, Valencia, 1992., Peña Alonso, José Luis, *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, en *Monografías Fiscales*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992., Bermúdez Odriozola, L., Pérez de Ayala Becerril, L. Y Pérez de Ayala Becerril, M., *Comentarios Al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2002, y Miguel A. Caamaño Anido y José Luis Peña Alonso. *El Impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Edersa: Madrid, 2002.

Como ya ha venido manteniendo mucha parte de la doctrina y nuestro Tribunal Constitucional, si bien es cierto que el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución española, no debe suponer el único prisma bajo el que deben analizarse las figuras tributarias (así, a sensu contrario, STC 221/1992), lo que está claro es que una figura tributaria guarda su fundamento o su razón de existir en la existencia de una capacidad económica o de un incremento de riqueza que legitime el impuesto (lo que ya muchos han denominado, la existencia de un objeto o riqueza gravable). Y desde este punto de vista, entendemos que, cuando se produce una transmisión lucrativa inter vivos de un bien a una persona, obviamente esta persona adquiere una riqueza que antes no tenía, y esa mera adquisición supone un incremento de capacidad económica que por tanto es susceptible de gravamen².

Esta conclusión, o más bien premisa, debe sin embargo quedar matizada por el juego de otros principios como pueden ser el principio de igualdad, el principio de proporcionalidad de la carga tributaria, el de no confiscatoriedad, etc. Y es precisamente el juego de estos principios, el que a nuestro juicio debe llevar al legislador a, admitido que debe mantenerse el impuesto, proceder a realizar una absoluta y radical modificación de la Ley 29/1987 en lo que respecta a la fiscalidad de las donaciones. Esta Ley no sirve, porque contiene muchos preceptos que, en definitiva, están distorsionando la propia figura tributaria sobre las donaciones. Es, precisamente la presencia de estos elementos perturbadores, lo que hace que mucha parte de la doctrina y del elenco social, esté reclamando la supresión de este impuesto³. Hoy en día, y en puridad, no se está reclamando la supresión propiamente dicha del impuesto en sí, sino más bien una radical modificación de la Ley 29/1987, en lo que respecta a las transmisiones lucrativas inter vivos.

Esta modificación ha de venir marcada por la introducción en la actual regulación legal de reformas, tanto en los elementos cualitativos como en los cuantitativos del impuesto, de tal manera que el gravamen final, y, en definitiva, la deuda tributaria, se ajuste a la realidad económica que se ha pretendido gravar; respetando, pues, los parámetros del artículo 31.3 CE. Pero es que, además, esta modificación no sería completa si no afectase también al juego de otros tributos, en concreto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como veremos, si el Impuesto sobre Donaciones es un impuesto complementario del

² Tajante es HERRERA MOLINA, PM.: "el gravamen de las adquisiciones a título gratuito constituye un incremento de la riqueza disponible (capacidad económica) que debe ser sometido a tributación. Además, la Exposición de Motivos advierte sobre la función redistribuidora del impuesto, anclada en la función social de la propiedad. Desde el punto de vista constitucional este planteamiento no ofrece reparos, aunque su eficacia práctica es limitada, dada la escasa capacidad recaudatoria del impuesto" (*Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons 1998, pág. 374).

³ Es ilustrativa, a nuestro juicio, la lectura de diversos textos que con gran acierto, (y llegando, incluso a través de diferentes razonamientos, a la misma conclusión) abordan esta cuestión; véase así Checa González, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons – Idelco, Madrid, 1996., Alonso González, LM., *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, Madrid, 2001, y Merino Jara, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Problemas actuales*, Aranzadi, Pamplona, 2001. Véase asimismo el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En todos ellos, si se ve muy clara la propuesta de supresión de la figura que grava las transmisiones hereditarias, especialmente de padres a hijos, no es tan clara, sin embargo, la supresión de la figura que grava las transmisiones lucrativas intervivos, poniendo eso sí su énfasis en la crítica de diversos aspectos de la regulación actual.

IRPF, lo que incluso ha llevado a mucha gente a afirmar que el Impuesto sobre Donaciones podría suprimirse ampliando el IRPF a las transmisiones lucrativas inter vivos, en este caso, decimos, lo que es necesario entonces, es que se produzca, si se mantiene la regulación actual, una modificación de determinados preceptos de la normativa del IRPF.

De la misma manera, también entendemos que no es argumento ni válido ni suficiente, tal y como se ha planteado, para la supresión del impuesto, el hecho de que en los territorios forales, exista una amplia exención para las transmisiones lucrativas realizadas entre familiares; concretamente, tanto en Álava como en Guipúzcoa y Vizcaya, o Navarra, existe una exención para las transmisiones a título lucrativo inter vivos realizadas a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes. Como decimos, no nos parece un motivo suficiente para derivar de ello la supresión del impuesto en el ámbito estatal, ya que, lo que están haciendo estas Comunidades es ejercitar su propia autonomía financiera, en este caso, acrecentada por tratarse de territorios de los denominados históricos.

Es cierto que actualmente, y dentro del territorio que podríamos llamar común, ya hay ciertas Comunidades que están ejerciendo un cierto derecho de reducción, incluso de supresión, como ha sucedido para el caso de herencias en la Comunidad Cántabra; y sin lugar a dudas, es necesario aplaudir estas iniciativas, porque las Comunidades Autónomas no están haciendo otra cosa que ejercer la responsabilidad financiera en las materias cedidas por las normas que regulan el sistema de financiación. Si concluyésemos, lo que no es objeto de esta exposición, que las Comunidades Autónomas deben ejercer su capacidad normativa, total o parcialmente, sobre el ámbito de las transmisiones lucrativas, es fundamental entonces que sean ellas mismas, las que, en uso de ese ejercicio de responsabilidad financiera y de capacidad normativa, decidan, de motu proprio, reducir y hasta eximir la carga tributaria respecto de determinadas transmisiones si esas competencias se lo permiten⁴.

⁴ De hecho, en otro lugar desarrollamos esta conclusión manteniendo que a la hora de hablar de los tributos cedidos "podemos acudir a una *desmembración* del tributo; es decir, que se puede limitar esa *exclusividad de regulación estatal* a unos elementos del tributo que sean, precisamente, los que permitan garantizar que la uniformidad del sistema tributario en sus impuestos de carácter fiscal se produce; en definitiva, que la posible regulación autonómica de diversos elementos de los impuestos estatales, garantizando una regulación previa estatal, puede permitir que no se rompa a lo largo de todo el territorio español esa necesaria uniformidad. Y ello porque si bien es cierto que hemos desechado dejar en manos de las Comunidades Autónomas la creación ex novo de los tributos fiscales, quizás se pueda entender el ejercicio de esa potestad pero no ya referida a todo el tributo, sino a unos determinados elementos que sin embargo no pongan en peligro la coordinación, y, en consecuencia, esa seguridad jurídica. Ahora bien, no nos estamos refiriendo, con ello, a la actual normativa, en la que nos encontramos ante unos tributos estatales en los que el Estado, que los regula mediante una ley estatal, permite sin embargo que los entes autonómicos hagan uso de esa potestad normativa sobre determinados elementos del tributo, pero eso sí, con limitaciones (así, por ejemplo, en las tarifas moviéndose entre unos porcentajes determinados) y además, y lo que es más grave, estableciendo la aplicación subsidiaria de su propia ley, puesto que esto *no puede decirse en ningún momento que constituya potestad normativa propia de las Comunidades Autónomas en materia tributaria*, sino más bien una mera justificación teórica de la corresponsabilidad fiscal; la prueba es que en los tributos en los que se ha establecido esta cuestión, el uso que las Comunidades Autónomas han hecho de esas potestades ha sido prácticamente nulo."

Y respecto al ISD concluimos de la siguiente manera: creemos entonces que se debería permitir a las CC.AA. regular, con toda amplitud, tanto los elementos que integran la base del impuesto (base imponible y reducciones) como los elementos de la cuota (actualmente, tarifa, y coeficientes multiplicadores, además de las deducciones) (...). Como decíamos, esto podrá llevar a que una determinada Comunidad, en uso de esa regulación, pueda establecer

2. Elementos a reformar en el Impuesto sobre Donaciones

Dicho todo lo anterior, vamos a proceder a analizar cuáles son los aspectos más conflictivos de la Ley 29/1987, y nos vamos a atrever a proponer al legislador, aun a riesgo de pecar de osados, cómo debería quedar la redacción de estos preceptos para hacer el impuesto más justo, dentro de esa adecuación no sólo al principio de capacidad económica sino también con respecto al resto de principios constitucionales a los que antes hacíamos referencia.

2.1. Hecho imponible

Quizás el punto más conflictivo de la actual Ley 29/1987 sea la regulación del hecho imponible, que, como sabemos, actualmente grava la adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, procediéndose por el Reglamento, y este es un tema más grave, a proponer una lista de aquellos negocios que en todo caso deben ser entendidos como merecedores de ser gravados por el impuesto, ampliándose todo ello con una serie de presunciones.

Pues bien, en primer lugar, lo que está claro es que si la capacidad económica que surge, y que es la que motiva la existencia del gravamen, es precisamente el incremento de patrimonio producido en la cabeza del donatario por la transmisión lucrativa, sólo podrá ser gravado por el impuesto aquel acto que suponga una transmisión o un negocio jurídico de carácter bilateral y además realizado con un ánimo liberatorio o animus donandi.

Por ello, insistimos que el Reglamento, en nuestra opinión, se está extralimitando al extender el hecho imponible regulado legalmente; y así sucede, claramente, en algunos supuestos, como pueden ser el allanamiento, el desestimiento o la transacción. El desestimiento es definido por GUASP⁵ como aquella declaración por la que el actor anuncia su voluntad de abandonar su pretensión. Se abandona la pretensión procesal y no el derecho contenido en ella (a diferencia de la renuncia en la que se abandona el derecho), por lo que, si no ha prescrito la acción, el actor podrá iniciar, si tal es su deseo, un nuevo proceso.

una exención para las transmisiones realizadas entre determinados parientes, o un tipo reducido; de igual manera, se podría convertir el actual tipo progresivo en proporcional o fijo. Únicamente existiría la problemática actual de lo que pudiéramos denominar las reducciones de carácter empresarial, ya que lo que hasta ahora se configura como una reducción sobre toda la masa hereditaria que se encuentre bajo las condiciones de esta normativa, ahora va a configurarse como reducciones establecidas, incluso con requisitos diferentes, en función de la Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente; pero incluso este punto nos parece correcto, ya que, aunque se dificulta la planificación fiscal de la herencia, se está modulando el impuesto precisamente en función de la normativa de aplicación a aquel que, como decimos, es el que manifiesta capacidad económica con la transmisión, el recipiendario"Cañal García, F. y Pérez de Ayala Becerril, M., "La problemática de los tributos propios y cedidos. Evolución hacia los tributos compartidos", en *Estudios del sistema de financiación autonómica*, EDERSA, Madrid, 2002, Págs. 67 y sigs.

⁵ "Derecho Procesal Civil", Instituto de Estudios Políticos, 1964.

El legislador, al incluir al desistimiento dentro de los negocios gratuitos e *inter vivos* pretende alcanzar el mismo efecto que con la renuncia de derechos en favor de tercero, esto es, trata de evitar que, con el mismo, escape la posibilidad de un incremento gratuito por la simple circunstancia de que el negocio lucrativo se realice en el curso de un procedimiento judicial. Ahora bien, sobre el desistimiento nos asaltan dudas razonables en torno a si se ajusta a la tipología de hecho imponible descrito en la Ley. Se trataría de examinar si, en efecto, el desistimiento es o no un negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.

En lo que hace a la consideración de negocio jurídico, pese a ciertas dudas doctrinales, los procesalistas más insignes (GUASP, DE CASTRO) mantienen que el desistimiento no es un negocio procesal⁶ sino "*una declaración de voluntad*", esto es, un negocio jurídico, con consecuencias en el curso del proceso. No es, por consiguiente, un negocio procesal, si bien puede conceptuarse como un acto procesal desde el momento en que la declaración de voluntad en que el desistimiento consiste se incorpora como un trámite procesal que conduce inexorablemente a la conclusión del proceso.

Mayores dificultades ofrece la consideración del desistimiento como negocio jurídico gratuito e *inter vivos*. En efecto, la circunstancia de que el desistimiento no implique la renuncia del derecho contenido en la pretensión, determina que no pueda hablarse en rigor de un empobrecimiento en el patrimonio de quien desiste y un correlativo enriquecimiento del favorecido por dicho trámite procesal, por cuanto siempre se podrá interponer una nueva demanda (por supuesto, mientras no prescriba la acción para ello).

En el caso de que el desistimiento se produzca en relación a un recurso interpuesto contra una Sentencia, el efecto que ahora se produce es la extinción del derecho del recurrente -por cuanto queda Firme la Sentencia dictada-, si bien en estos casos no podemos hablar en rigor de un negocio gratuito *inter vivos*, por cuanto el incremento en el patrimonio del favorecido por el desistimiento no nacerá del acto mismo del desistimiento sino del contenido de la Sentencia que queda firme por cuanto es ésta la que produce la adquisición patrimonial del recurrido.

El allanamiento es una manifestación de conformidad con la petición contenida en la demanda, hecha por el demandado al contestar a ella o en otro momento (DE CASTRO). Del mismo modo que el desistimiento, nos encontramos ante una declaración de voluntad que no se constituye como un negocio procesal sino como un negocio jurídico con consecuencias procesales. Sin embargo, a diferencia del desistimiento en el que no se producía una adquisición patrimonial gratuita por el favorecido, en el allanamiento, al menos cuando tal allanamiento es expreso, sí se produce de manera automática tal adquisición. En todo caso, esta precisión nos obliga a distinguir entre lo que es allanamiento expreso y tácito.

⁶ Lo que podría suponer, de mantener que sí lo es, la exclusión como hecho imponible del Impuesto.

El allanamiento expreso tiene lugar cuando el demandado, por medio de una declaración de voluntad expresada inequívoca y formalmente, se conforma con la pretensión articulada de contrario. En tal caso, interpretando el artículo 154.1) de la LEC, el Tribunal deberá dictar Sentencia de acuerdo con lo reconocido por el demandado; por consiguiente, al carecer el órgano judicial de facultad de variar el contenido del fallo debiendo declarar la conclusión del procedimiento por allanamiento, estaremos ante un negocio gratuito.

En el allanamiento tácito, que se da cuando el demandado no contesta a la demanda, el Tribunal deberá dictar Sentencia de conformidad a derecho, con lo cual no puede hablarse de renuncia o transmisión de derechos. Si se produce una Sentencia favorable al demandante, la adquisición patrimonial nacerá de la Sentencia y no del allanamiento.

En definitiva, nos encontramos ante categorías muy difíciles de aceptar como hecho imponible del ISD, sobre todo en lo que respecta al desistimiento, puesto que más bien debería calificarse como una mera decisión de una persona a no ejercer un derecho, pero quizás con el ánimo de posponerlo hasta otro momento posterior; siempre dentro del plazo marcado por la Ley para su ejercicio, de esta opinión es PEÑA ALONSO, al entender que el desistimiento no produce la extinción o renuncia de ningún derecho; supone simplemente una paralización del proceso judicial ya iniciado. La pérdida o extinción del posible derecho del demandante se producirá en todo caso por prescripción, pero nunca como consecuencia del desistimiento⁷.

El Reglamento no debería hacer mención alguna a este respecto, ya que la previsión del legislador es lo suficientemente amplia como para abarcar todos estos supuestos. La experiencia nos demuestra que si el Reglamento entra a regular algo, por muy pequeño que sea, aunque no guarde relación con la ley, y por lo tanto el Reglamento sea incluso extra legem, el órgano liquidador se va a agarrar a esa previsión, dejando que sea la jurisprudencia la que en su caso, anule la actuación. Parecería más lógico, entonces, que el Reglamento guardase silencio al respecto y que fuese un análisis posterior del acto realizado, por los órganos comprobadores, los que concluyesen sobre la consideración o no de aquél como un negocio equiparable a la donación.

2.2. Exenciones

En segundo lugar, hay que hacer referencia a los que pudiéramos denominar supuestos de exención, o de no sujeción, aunque creemos que siempre va a ser mejor de exención, básicamente porque en todos estos supuestos se requiere el cumplimiento de los deberes formales, lo que va a facilitar siempre un mayor control, necesario, por parte de la Administración sobre esas transmisiones.

⁷ Peña González, op. cit, Pág. 192.

Concretamente, se ha hablado mucho dentro del debate al que hacíamos referencia anteriormente, de la necesaria exención o no gravamen de las transmisiones lucrativas realizadas en el seno familiar; de una manea similar hilo, precisamente, a lo que hacen los territorios forales o de carácter histórico. A este respecto, se mantiene que en los supuestos de una transmisión lucrativa realizada de padres a hijos, o incluso a los ascendientes, no existe un aumento de riqueza disponible, ya que, realmente, lo que se transmite es un patrimonio de carácter familiar⁸. Este argumento, sin embargo, no lo compartimos, desde el momento en el que a nuestro juicio existe un aumento de riqueza disponible. Es decir; si un padre vende un negocio o un bien que tenía él, que era de su propiedad, por 1000 millones, y dona 200 millones a su hijo, creemos que, y acudimos a ejemplos prácticos, es muy difícil defender que esos 200 millones ya eran del donatario precisamente porque estaban dentro del patrimonio familiar; obviamente lo serán en una futura herencia, sin duda, lo que motivará que sean susceptibles de ser gravados en la herencia, argumento que puede pesar en este sentido pero no ya por motivos de inexistencia de nueva capacidad gravable, sino por doble, o excesiva, imposición, en la terminología de EINAUDI. Pero en todo caso está claro que ahora existe un incremento de 200 millones en el patrimonio del donatario, de los que puede disponer, aspecto que antes de la donación no sucedía⁹.

A la hora de hablar de articular el sistema de exenciones, deberíamos acudir, como tímidamente ya hace la ley de una manera bastante deficiente, a la finalidad de esa donación.

Es decir; creemos que la donación no debe ser analizada, a los fines de una posible exención, en función de los sujetos intervinientes, sino más bien atendiendo a la finalidad que se le puede dar a esa donación; desde el momento en el que estemos propugnando supuestos de exención o de bonificación en un tributo, si no queremos romper el principio de generalidad será necesario que la fundamentación de esa normativa favorable o beneficio fiscal sea de tal magnitud que legitime una, en definitiva, vulneración del citado principio constitucional; como man-

⁸ Así, SIMÓN ACOSTA en el prólogo a la obra citada de MERINO JARA

⁹ El informe de la AEDAF sobre el Impuesto se inclina por la tesis de la exención en las transmisiones familiares, aunque los casos reales que plantea también pueden ampararse en la teoría finalista que defendemos nosotros en el texto: "¿Qué incremento de riqueza disponible se detecta, -mantienen- efectos de gravamen, cuando un/a viudo/a hereda la vivienda familiar en la que vivía con el fallecido/a, y en la que sigue viviendo después del fallecimiento? ¿O esa misma situación en relación con un hijo? ¿qué aumento de riqueza existe cuando lo que se hereda en el seno de la familia es el saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero al que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta? ¿Se puede decir que en estos casos los herederos tienen más capacidad económica después de la adquisición hereditaria que la que tenían antes del fallecimiento del causante?"; para concluir posteriormente "porque una concepción "individual" de la capacidad económica no debe significar una concepción individualista, que impida reordenar el tratamiento fiscal de la sucesión entre parientes próximos. Y es evidente que muchas veces, los bienes gravados en las herencias forman parte de un "patrimonio familiar" -que no debe merecer peor trato fiscal que la tan manida "empresa familiar"- que todos disfrutaban en vida del causante, y que entre todos han contribuido a formar. La protección de los bienes del patrimonio familiar no es una cuestión de "protección de la familia" (a lo que obliga el artículo 39, I de la Constitución) del mismo modo que el tratamiento favorecedor de la sucesión de la empresa familiar no puede contemplarse en términos de protección del empleo, sino que es una cuestión de justicia tributaria material. La transmisión vía hereditaria de bienes que integran lo que podemos llamar el "patrimonio familiar" no pone de manifiesto verdadera capacidad económica, entendida como *incremento de riqueza disponible*, porque en la "normalidad de los casos" (el "giardiniano" *in quod plerumque accidit*) es frecuente que la herencia a favor de hijos o cónyuge no sólo no provoque más riqueza disponible sino que obligue a la enajenación de parte de los bienes heredados para pagar el ISD".

tiene SANCHEZ SERRANO, lo que el principio de generalidad propugna en el ámbito tributario es "la inexistencia de privilegios fiscales, o sea, de inmunidades, exenciones u otros beneficios a favor de unas u otras personas o de unos u otros grupos de personas, que no estén constitucionalmente justificados"¹⁰. Así, por ejemplo, si la Constitución Española, en el artículo 47, ordena que se promueva el acceso a una vivienda digna y adecuada, creemos entonces que sí podría exonerarse del gravamen la donación por un padre a un hijo de una cantidad destinada expresamente por esa persona a adquirir su vivienda habitual, o incluso la donación misma del inmueble, ya que, en el caso contrario, no es que estemos hablando de que se grave esa transmisión familiar; es que estamos vulnerando ese precepto¹¹. De la misma manera, creemos, por ejemplo, que la donación de un padre a un hijo para la creación o instalación de una empresa o para que realice un master; ha de estar exonerada, porque estamos hablando del derecho al trabajo o del acceso a la formación profesional (art. 40 CE).

CALVO ORTEGA se pronunciaba a este respecto de una manera clara alentando el bonificar "en la línea de financiación limitada y concreta de determinadas actividades (empresariales, profesionales, laborales) ejercidas por una persona vinculada familiarmente con el donante. Es decir, una donación finalista (una especie de donación modal) y no limitada a la mera adquisición de bienes). Una línea de esta naturaleza mixta (económico-familiar) hubiese sido probablemente la que hubiese podido encontrar una mejor disposición."¹²

Quizás, fuera de estos supuestos, no sería descartable establecer una especie de mínimo exento en las transmisiones familiares, de padres a hijos, de manera que los primeros 30.000 € ó 60.000 € quedasen exonerados del gravamen, sea cual fuere la finalidad de la donación. Dentro de este ámbito, sí que podría afirmarse la existencia de un patrimonio de carácter familiar¹³ (aunque en este caso sí que habría que evitar conductas fraudulentas mediante donaciones sucesivas¹⁴).

¹⁰ *Tratado de Derecho Financiero Tributario y Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 448. Siguiendo este mismo criterio, no podemos tener claro que el establecimiento de una exención absoluta para, *ad exemplum*, las transmisiones lucrativas de padres a hijos, no vulneren este principio de generalidad. No creo, en este sentido, que pudiera invocarse el artículo 39 CE (protección social, económica y jurídica de la familia), ni el artículo 48 (participación libre y eficaz de la juventud en el desarrollo económico).

¹¹ Cuestión distinta es, sin embargo, cómo se articularía el beneficio fiscal, la cuantía, etc, ya que estas son cuestiones más de técnica fiscal y que, por tanto, se escapan del ámbito de estas líneas. En todo caso, como siempre que se aborda un beneficio fiscal, sería necesario abordar su regulación con mucho detalle para evitar problemas posteriores.

¹² Op. Cit., pág. 364.

¹³ Esta es la tesis de Cencerrado Millán para quien, haciendo referencia a las cuantías exentas en el ISD, y tras hacer mención a la necesidad de que se reconociese un mínimo exento en las donaciones gravadas por el impuesto, de manera que pudieran declararse exentas las donaciones de pequeña cuantía, concluye que "incluso podría atenderse a la relación familiar existente entre el donante y el donatario, en coherencia con el conjunto del impuesto, de forma que se incrementase la cifra exenta en función del grado de parentesco existente entre las partes intervinientes en la transmisión gratuita *inter vivos*" (Cencerrado Millán, E., *El mínimo exento en el sistema tributario Español*, Marcial Pons, Madrid 1999, pág. 203)

¹⁴ Obviamente, si instauramos un mínimo, lo que no es posible es la ampliación artificiosa de la exención mediante diferentes transmisiones realizadas en un corto período de tiempo; sería un régimen similar al de la acumulación regulado en el artículo 30 LISD, al que luego haremos referencia.

En todo caso, cuando hablamos de estas exenciones, creemos que hay un tema que debe quedar claro: dado que las exenciones (o reducciones) se basan en esas finalidades o principios económico-sociales constitucionales, deben ser predicadas y reguladas para todo el territorio nacional. Debe quedar claro, entonces, que ha de ser el Estado el que las regule. Si nos movemos dentro de lo que podríamos denominar (tal y como se configura hoy el poder tributario) un tributo de titularidad estatal pero con competencia normativa compartida, debe ser el Estado (si pretendemos mantener el mismo esquema de reparto de competencias) el que regule todo lo que se refiera al hecho imponible para mantener así el carácter común para todo el territorio; que la Comunidad Autónoma, pueda, a más, regular posibles exenciones al impuesto, insistimos, es perfectamente legítimo si se ejerce dentro del ejercicio de sus competencias normativas. Pero, en ningún caso podrá restringirse por ente autonómico alguno el régimen de exenciones regulado de una manera uniforme por el Estado, de manera, por ejemplo, que la donación de padres a hijos de dinero para la adquisición por estos últimos de vivienda habitual, quede exenta a lo largo de todo el territorio nacional con independencia del territorio autonómico en el que se produzca la transmisión o en el que esté situado el bien inmueble si la transmisión tiene por objeto este último. De esta manera evitamos lagunas que en ningún caso conllevan una regulación uniforme deseable en esta figura tributaria.

2.3. Presunciones y ficciones

Dentro del hecho imponible, también es necesario hablar de las ficciones y presunciones, que como ya se ha reflejado por la práctica totalidad de la doctrina¹⁵, inundan la Ley 29/1987. Analizándolas en función de su mayor o menor corrección, creemos que las presunciones que afectan a las transmisiones lucrativas, que están reconocidas en el artículo 4 de la Ley, son oportunas siempre y cuando, por supuesto, su aplicación por parte de la Administración sea la correcta, aspecto que, obviamente, no debe preocupar al legislador; sino que éste lo que ha de garantizar es el carácter siempre *iuris tantum* de la presunción, lo que, por supuesto, se cumple¹⁶.

Sí que debe suprimirse de raíz, y más ahora, tras la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, la S. 22-6-2002), la mención a la famosa donación de bienes conyugales del artículo 38 del actual Reglamento¹⁷. De hecho, dicho precepto se debiera haber suprimido, aún antes de las recientes sentencias del Tribunal Supremo en este

¹⁵ Por todos, véase la obra de Rozas Valdés, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, 1993

¹⁶ A favor de todas ellas se pronuncia Rozas Valdés, op. Cit., Págs. 73 y sigs.

¹⁷ Transcribimos las conclusiones tajantes del Tribunal: "a efectos fiscales, no puede apreciarse, cuando se está ante bienes integrados en la sociedad de gananciales, la existencia de un patrimonio separado, actuando en bloque, como si la transmitente fuera la propia sociedad a manera de una entidad jurídica con personalidad independiente a la de los cónyuges titulares, tesis ésta que, aun a efectos civiles, ha sido siempre rechazada. Antes al contrario, se trata -siempre desde la perspectiva fiscal, no se olvide- de una titularidad por mitad que no puede entenderse deshecha o desaparecida cuando se produce la transmisión del bien o los bienes integrados en ella y mucho menos cuando la apreciación de esa titularidad, conforme ha sucedido en el caso de autos y se ha dicho antes, se ha hecho por la Hacienda cuando ya esa pretendida comunidad en mano común se había transformado, por muerte de uno de los cónyuges transmitentes, en una normal comunidad por cuotas.

sentido, pues era obvio que estábamos ante una regulación no sólo extra legem sino además inconstitucional. Y ahora, desde luego, debe actuarse en consecuencia. Y decimos esto, porque, como hemos visto antes, por mucha sentencia que haya, si una Comunidad Autónoma puede ampararse en una norma reglamentaria, lo va a hacer, aún a riesgo de que la regulación reglamentaria no se ajuste a la legal, ni incluso a la constitucional.

Un punto sobre el que nos gustaría hacer referencia, por ser muy conflictivo, es la subsistencia de la famosa regla sobre la acumulación de las donaciones del artículo 30.

Sin entrar ahora en lo que podría ser un amplio debate doctrinal, que nos llevaría demasiado lejos, creemos que la finalidad del artículo 30, en lo que respecta sólo a la acumulación de donaciones entre sí, es evitar lo que para algunos es un fraude fiscal, para otros son maniobras meramente artificiosas, y para otros es un mecanismo de reducción de la carga tributaria o incluso de elusión. Como dice ROZAS VALDÉS, de no existir la acumulación legal "probablemente la elusión de la progresividad del tributo, mediante el fraccionamiento de donaciones, se convertiría en norma general de actuación por parte de los contribuyentes"¹⁸

Ha de insistirse en que no resulta razonable, dentro de una interpretación coherente del sistema tributario, que las transmisiones de bienes gananciales hayan de acumularse a efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la imposición patrimonial sobre los bienes es soportada separadamente por ambos cónyuges. Del propio modo, tampoco parece lógico que el o los adquirentes de los bienes vean incrementadas las consecuencias negativas de la progresividad del Impuesto con la acumulación en la base impositiva del valor global de los bienes adquiridos, siendo así que la alteración patrimonial experimentada por los cónyuges podrá ser imputada por mitad en sus declaraciones del IRPF en el supuesto de que hubieran optado por la tributación separada".

¹⁸ op. cit., Pág. 281. Para nosotros, como ya mantuvimos, "ello es cierto; pero, admitiendo tal conclusión, realmente estamos sosteniendo que la elusión del tributo, puesto que de eso estamos hablando y no de fraude a la Ley, debe ser perseguida. Es decir, defendiendo la regla de la acumulación estamos admitiendo que, a pesar de no haberse producido el hecho imponible al que se le acumulan las donaciones anteriores, sin embargo cuando el donante realiza estas transmisiones previas realmente está actuando en contra de la Ley; mantendríamos que ya, en ese momento, la Ley fiscal es imperativa (y no dispositiva) en el sentido de ordenar que haya que esperar hasta el fallecimiento, o a la siguiente donación, para transmitir en bloque todo el patrimonio. Sin embargo, debemos aceptar que ello no es así, porque nada se ordena al respecto por la Ley, y el ISD lo único que preceptúa es que una vez realizada una transmisión, se liquide el Impuesto como tal. Por eso, el primer supuesto sí que lo calificábamos como fraudulento, puesto que una vez realizado el hecho imponible, sin embargo, se manipulaba éste; pero en este segundo caso, no es posible concluir de esta manera.

Entonces, nos preguntamos, ¿es ilícito buscar, dentro de la más pura legalidad y por tanto actuando mediante una mera opción legislativa, una menor tributación? Repetimos que ningún precepto imperativo juega todavía, puesto que no se ha realizado transmisión alguna. Y creemos que sí, puesto que nos encontraríamos, claramente, ante una economía de opción, por la que el contribuyente decide, **antes de realizar ningún hecho imponible**, la mejor manera de pagar menos en concepto de Impuesto. Es decir, si el contribuyente decide que antes de su fallecimiento (ejemplificamos nuestra opinión en el supuesto de acumulación de donaciones sobre herencia posterior, pues en la práctica es el supuesto más común) y dado que su patrimonio es muy alto y su transmisión en bloque va a resultar muy gravosa, va a transmitir poco a poco sus bienes, con la única finalidad de bajar el Impuesto futuro, no debemos perseguir esa conducta, ya que nada fraudulento se busca con ello. El ánimo de tributar menos, actuando de una manera lícita mediante elección de hechos imponibles antes de realizarlos, no es, repetimos, en absoluto ilícito, sino que engloba lo que ya hemos denominado antes **una economía de opción**. Y de hecho, lo que caracteriza a estas economías son la posibilidad de elegir entre una u otra conducta por el hecho de que son menos gravosas fiscalmente; pero esta opción, al realizarse antes de haberse devengado Impuesto alguno, es absolutamente legítima. (Comentarios..., op. Cit., Págs. 591 y sigs.)

Lo que está claro es que, si como vamos a proponer posteriormente, la tarifa del impuesto sobre donaciones debe dejar de ser progresiva dado el carácter extraordinario de las transmisiones lucrativas, y debe pasar a ser proporcional, la regla del artículo 30 ya no tendría ningún sentido, y únicamente para el supuesto al que antes hemos hecho referencia, del “mínimo exento”, respecto a las transmisiones realizadas entre padres e hijos.

2.4. Sujetos pasivos

En cuanto a la regulación de los sujetos pasivos, hay un punto bastante polémico, así considerado por un amplio sector de la doctrina, que es la exclusión de las sociedades en el ámbito de este impuesto. Fíjese que estamos hablando de una figura, el gravamen sobre donaciones, que se ha abordado, por diversas razones, con carácter independiente al IRPF, cuando, evidentemente, estamos ante una parcela que podría encuadrarse perfectamente en el amplísimo hecho imponible “adquisición de renta por parte de una persona física”. De hecho, el propio legislador admite la complementariedad del Impuesto sobre Donaciones respecto del IRPF, porque, en definitiva, está gravando una parcela de este último.

Si la cuestión, como algunos autores propugnan¹⁹, pasa por suprimir el Impuesto de Donaciones e integrarlo en el ámbito del IRPF con normas excepcionales, entonces quedaría sin sentido dicha cuestión, porque estaríamos hablando, por un lado, del IRPF como impuesto general sobre la renta de las personas físicas y por otro lado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, con carácter genérico, como ya existe hoy. Pero si mantenemos la subsistencia del Impuesto de Donaciones, yo entiendo que la misma capacidad económica está poniéndose de manifiesto en una persona física que en una persona jurídica, por el hecho de una adquisición extraordinaria como es la donación. Máxime cuando además, estamos proponiendo, en esta exposición, que se introduzcan una serie de exenciones de carácter subjetivo.

Desde esta perspectiva, además, y esto ya se mantuvo en la génesis del impuesto, el hecho de que las personas jurídicas queden sometidas por las transmisiones lucrativas al Impuesto sobre Sociedades, y las personas físicas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede llevar, por un lado, a que se realice un supuesto de elusión fiscal, (vamos a hablar en estos términos para entendernos), mediante la creación de una sociedad de carácter unipersonal, y la transmisión de la donación a esta sociedad, que tiene un tipo de carácter fijo, máxime si, incluso, además, en vez de la creación de esa sociedad unipersonal, esta ya existe de antemano con pérdidas a compensar por ejercicios anteriores²⁰.

En otros casos, la existencia de los coeficientes en atención a la proximidad o ajeneidad del donatario con el donante, hará que, obviamente, las donaciones a las sociedades sean mucho más gravosas, por ser mayor la deuda tributaria²¹.

¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, op. Cit, pág. 44

²⁰ En este sentido, vid., CALVO ORTEGA, pág. 340. Aborda también la cuestión CAAMAÑO ANIDO, op. Cit.

²¹ CALVO ORTEGA recoge las palabras de ROVIRA TARAZONA a lo largo del debate parlamentario en el Congreso de los Diputados; véase páginas 340 y 341 notas a pie.

Desde este punto de vista, estamos hablando, ahora sí, de un supuesto claro de discriminación y de vulneración del principio de igualdad, que no puede ser admitido, y que exige que el tratamiento de las donaciones ha de ser igual ya se trate de personas físicas o de jurídicas, siempre, eso sí, con las excepciones y exenciones propias, que la norma principal regule en función de los sujetos a los que se dirija la donación.

2.5. Base imponible y base liquidable

Entrando ya en los elementos cuantitativos, en este ámbito hemos de movernos con mucha mayor prudencia. En lo que se refiere a la base imponible, hemos de hacer referencia, necesariamente, al famoso “valor real”, que técnicamente, además, se acaba fijando en función de los “valores de mercado”. Como algún autor ha dicho, ya en el año 1991, cuando el legislador habla del “valor real”, realmente no está buscando el valor real, sino el mayor valor²². Está claro, que en esa posibilidad de comprobación por parte de la Administración, haciendo referencia, además, a que en absoluto sirve el valor del impuesto sobre el Patrimonio, (lo que queda implícitamente dicho cuando se refiere el texto legal al no nacimiento de responsabilidad en estos supuestos, etc.), parece que, realmente, al final, siempre va a primar el mayor valor, salvo el caso de la tasación pericial contradictoria, la interpretación de los Tribunales, etc.

Insistimos en que, no es el momento para analizarlo, pero creemos que es fácil intuir que nos movemos en un terreno de inseguridad jurídica absoluta. Y lo es, porque, lo que no se puede pretender, en absoluto, es que una regulación legal, que por definición, ha de ser genérica, pueda adecuarse a cada uno de los supuestos. Estamos hablando de un gravamen muy específico y muy particular que va a cambiar en todos los supuestos atendiendo a las circunstancias de los bienes que integran la transmisión lucrativa. (Téngase en cuenta en todo caso, además, los argumentos esgrimidos por el TC en su Sentencia 194/2000).

Como mantiene el Alto Tribunal, la única revisión normativa, debe estar basada en el valor real, pero debe ordenar que en el momento de comprobación, exista una detallada valoración por parte del órgano gestor encargado de ello, atendiendo estrictamente a las circunstancias del caso. Esto, cualquier profano que acuda a la norma, podrá mantener que existe. Pero los que nos enfrentamos todos los días a estas actuaciones administrativas, sabemos que no es así, porque los órganos gestores se limitan a realizar sus comprobaciones de forma genérica, amparándose en una norma, que, insisto, puede ser correcta, pero desde luego no es concreta, en absoluto. Y la norma, debería especificar cómo debe fijarse el valor real de cada uno de los bienes cuando se realice la comprobación por parte de la Administración. Y yo creo que debe ir incluso más allá, ordenando la absoluta anulación de toda comprobación que no cumpla con los requisitos que la propia ley ha de marcar. Sólo desde esta perspectiva, podemos hablar, propiamente, de una previsión genérica de base imponible que cumpla perfectamente con los parámetros que se pretender establecer a la hora de perseguir la fiscalidad de este impuesto.

²² Calvo Otega, Págs. 342 y sigs.

Como mantiene PLAZA VÁZQUEZ concluyendo su estudio sobre el valor real en el ISD, y tras inclinarse por una solución similar a la nuestra, "ante la inevitable indeterminación fáctica, la indeterminación jurídica permite una integración de la norma ajustada a las singularidades que cada caso particular pueda exigir"; (...) la propia indeterminación del concepto jurídico "valor real", "valor normal de mercado", debe de ser saludada en la medida que permite un aproximación jurídica a os caracteres del propio supuesto de hecho, evita las rigideces inherentes a las normas objetivas de valoración de carácter imperativo de las que la propia Ley del ISD huye y, en fin, es el criterio que mejor se adecúa, el único que se ajusta, a la dimensión real de la riqueza adquirida, justificadora, al fin, del impuesto".²³

En relación a la base liquidable, como ya hemos dicho, lo que no es admisible es que exista un impuesto lleno de lagunas y vacíos, sin ninguna justificación, como es el caso actual, y como ya han puesto de manifiesto muchos autores. Estas reducciones que hoy nos plantea la ley, deben llevarse al ámbito de las exenciones, y deben establecerse con carácter común por parte del Estado. Si luego, cada Comunidad Autónoma pretende o quiere regular una exención, aprobada en base a sus circunstancias sociales, económicas, políticas, o de cualquier otra índole, que lo haga, pero ya no estaremos hablando de un impuesto absolutamente asimétrico, sino de un marco normativo permanente y coherente, que en los elementos normativos cedidos es regulado por la Comunidad Autónoma como mejor lo entiende.

Desde este mismo punto de vista, tampoco es muy descabellado hacer referencia a que el Estado marque unas pautas mínimas a seguir por todas las Comunidades Autónomas (a modo semejante, aunque obviamente en el sentido que estamos propugnando, a lo que hace la actual Ley de Cesión). Evidentemente, estamos hablando de la extensión de esos mínimos exentos que actualmente se establecen para las transmisiones mortis causa a las transmisiones inter vivos, y, por supuesto, hay que suprimir absolutamente los coeficientes multiplicadores. Y decimos esto, porque si acudimos a la manejada capacidad económica, esta capacidad económica no es diferente, por lo que respecta a la adquisición de la transmisión, por el hecho de que el sujeto pasivo o donatario tenga ya un patrimonio mayor o menor; sino que, precisamente, si lo que se pretende gravar es ese incremento de patrimonio que supone la transmisión a su favor; lo que entonces no puede tenerse en cuenta es la cuantía o volumen del patrimonio del donatario anterior a la transmisión, pues es un dato que carece absolutamente de relevancia, además de ser una circunstancia totalmente ajena al objeto del impuesto. La adquisición no varía en absoluto en función del patrimonio; la riqueza que se pone de manifiesto por esa adquisición, no es mayor por el hecho de que el sujeto pasivo tenga otros bienes. Parece que, efectivamente, el legislador aquí sí que se está desvelando en que estamos ante un impuesto cuya única finalidad es meramente recaudatoria, e incluso, diríamos, casi confiscatoria.

²³ PLAZA VÁZQUEZ, A., *El "Valor real" tributario*, Aranzadi, Pamplona 2000, pág. 154. Como mantiene HERRERA MOLINA, P.M., la indeterminación del valor real, podría paliarse mediante un régimen de propuestas similar al previsto para las operaciones vinculadas en el IS (op. Cit., pág. 376)

2.6. Tipo de gravamen

El último aspecto, y última gran reforma que vamos a proponer, hace referencia al tipo de gravamen. No olvidemos que el impuesto que estamos tratando, tiene una tarifa progresiva con el fin, dice la Exposición de Motivos, de “contribuir a la redistribución de la riqueza”; pero no debemos olvidar, tampoco, que el objeto de gravamen del impuesto son las adquisiciones de bienes y derechos a título lucrativo realizadas, normalmente, con carácter extraordinario: nadie es donatario todos los días, ni con carácter mensual. No existe una cadencia en la realización del hecho imponible, como puede suceder no sólo en los impuestos que denominamos de devengo continuado (adquisición de renta por trabajo, de capital, o de actividades económicas o profesionales) sino incluso en los impuestos instantáneos sobre el consumo (IVA, Impuestos Especiales). Y la progresividad a la que hace referencia la Constitución Española, no sólo se justifica por el límite temporal de la renta, lo que ha llevado, en el IRPF, a modular el gravamen de las rentas irregulares, sino que se justifica también en función del carácter ordinario de las rentas percibidas.

Así lo entendía, ya hace más de treinta años, GOTA LOSADA quien al analizar las rentas irregulares se ocupaba de lo que él denominaba rentas no periódicas; “las rentas no periódicas (dentro de las cuales, entendemos cabe perfectamente encuadrar las donaciones), por su propia naturaleza, se producen sin ninguna cadencia temporal, de modo totalmente esporádico, de ahí que, teóricamente, se puede afirmar, que no deben aplicársele escala progresiva alguna, precisamente porque estas escalas prejuzgan la obtención anual de las rentas”²⁴.

A nuestro juicio, cuando un sujeto pasivo recibe una donación, adquiere un patrimonio, está obteniendo una renta, hecho innegable, y desde ese punto de vista, debe existir un gravamen. Pero dicho gravamen no se puede prorratear en el tiempo, porque dicha renta se adquiere en un único momento, es absolutamente esporádica, y si se ve tocada por la tarifa progresiva, claramente se está desvirtuando por sí mismo el propio concepto de la progresividad, entendida como elemento coadyuvante a la capacidad económica, en los términos recogidos en el artículo 31.3 de la Constitución española. Desde este punto de vista, entonces, fíjese que incluso el legislador, ha admitido esta teoría frente a los incrementos de patrimonio de carácter no periódico. En este caso, se establece un tipo fijo, no sólo por el hecho de que estamos hablando de rentas, que a su juicio se han producido en un período de tiempo superior a un año, sino porque además, en principio se cuenta con que los incrementos de patrimonio de carácter irregular no se van a producir con una cadencia periódica, sino que se producirán sólo de vez en cuando, con lo cual, tratarlos bajo el prisma de la progresividad, puede dañar mucho la capacidad económica²⁵.

²⁴ GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, Capítulo 26, página 807.

²⁵ También podemos entender que el legislador del IRPF ha sido consciente de ello al calificar como rentas irregulares, propias de un tratamiento fiscal diferente, no sólo a las rentas generadas a lo largo de más de un año sino también a las “que no se obtengan de forma periódica o recurrente, o se obtengan de forma irregular en el tiempo”, entendiéndose como tales, *ad exemplum* en rendimientos de trabajo, las indemnizaciones por lesiones no invalidantes, las cantidades satisfechas por la rescisión por mutuo acuerdo, y los premios no exentos. En todos ellos aparece una clara nota de no periodicidad, común a las transmisiones que estamos abordando.

Por todo ello, no sería descabellado propugnar que el impuesto sobre donaciones fuese proporcional. No debemos entrar en este momento en la cuantía del tipo, sino que lo que pretendemos hacer ver es que el tratamiento de las donaciones, en resumen, no puede equipararse al que reciben las rentas de trabajo, o de capital, por ejemplo, o a cualquier otra de carácter periódico.

2.7. Plusvalía del donante en el IRPF o IS

Por último, es necesario, si hablamos de una absoluta y radical modificación de la fiscalidad de las donaciones, y mantenemos el carácter autónomo de esta figura tributaria, dado que estamos hablando de un impuesto complementario, es necesario, como decimos, proceder a alguna modificación en el ámbito del Impuesto sobre la Renta del donante. Nos referimos a los incrementos de patrimonio producidos y gravados en la figura del donatario. Como es sabido, el artículo 31 de la LIRPF establece que existe un incremento de patrimonio cuando se transmite un bien; y aunque la transmisión se realice con carácter lucrativo, la tributación debe producirse por diferencia entre el valor real –famoso- que tiene el bien en el momento de la transmisión y el valor de adquisición. Y lo mismo ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, con la previsión recogida en el artículo 15.2.a) y 15.3. Aquí si, curiosamente, como hablamos de un incremento de patrimonio, en la Ley del IRPF se establece un tipo fijo o proporcional, y no un tipo de carácter progresivo.

Gravar, como ya se ha dicho, ese aumento de valor del bien en las transmisiones lucrativas, supone, francamente, una ficción; no lo es la determinación de la existencia de un incremento patrimonial en los supuestos de transmisiones lucrativas, puesto que éste, efectivamente, se ha producido, probablemente, a lo largo del período de permanencia del bien en el patrimonio del hoy transmitente. El instrumento ficticio vendrá desde el momento en que **se considere como renta gravable** ese incremento patrimonial ya que por el hecho de que la salida del bien del transmitente se produzca a título gratuito el incremento que se había producido y que debía materializarse en un lógico mayor valor (tal y como acontece en las transmisiones onerosas) se enerva al no existir valor alguno que lleve a una supuesta “ganancia” del donante²⁶; ese incremento ha dejado de existir; ha “desaparecido” y ya, efectivamente, considerarlo como tal a efectos de renta gravable, va a suponer en definitiva que el **conjunto de preceptos** que llevan a este tratamiento incurran en una clara, y a la vez totalmente inicua, ficción legal²⁷. Y en su momento concluíamos diciendo que “las diferencias, claro está, son puramente teóricas, ya que la misma relevan-

²⁶ Entendemos que coincide con nuestra tesis el profesor HERRERA MOLINA que, a pesar de apuntar su no coincidencia con las críticas a este gravamen, y apuntar que “el incremento de capacidad económica se ha producido a lo largo del tiempo aumenta el bien de valor”, precisa en nota a pie que “un problema distinto es que no deben gravarse las plusvalías puramente nominales”. (op. Cit., pág. 375)

²⁷ Tanto nosotros, en el texto originario (Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el Derecho Tributario, CEDECS, 1998, Págs. 139 y sigs), como Alonso González, hacemos obligada mención a la sentencia del TSJ de Navarra del 13-9-1993 (Ar. I 129) en el ámbito del IRPF. Valorando el artículo 16.3 del Decreto Foral de 3 de octubre de 1986 el cual computa, al igual que en la legislación estatal, como incremento patrimonial a efectos de renta las diferencias de valor puestas de manifiesto en un determinado bien con ocasión de una transmisión lucrativa, dice la sentencia, “el

cia constitucional tiene considerar la ficción en uno u otro lugar o precepto. Sin embargo, fruto de lo mantenido en el texto, y en aras de no romper con la lógica legal de los impuestos sobre la renta que gravan las ganancias patrimoniales bien de una manera específica (IRPF) o bien genérica junto al resto de la renta obtenida (IS), quizás lo jurídicamente correcto hubiese sido plantear una exención, con posterioridad al precepto que define los incrementos patrimoniales, que exonerase de gravamen este tipo de transmisiones por sus especiales circunstancias". Y, como ya ha reconocido algún Tribunal, como toda ficción, salvo que persiga un supuesto de fraude, supone un gravísimo ataque a la capacidad económica. La reforma del impuesto sobre donaciones no sería completa sin esa supresión de gravamen de IRPF o del IS del "ficticio" incremento producido en cabeza del donatario. El donante pierde, eso es evidente, y si bien es técnicamente correcto que no se permita computar una pérdida patrimonial, lo que también está claro es que, de la misma manera, y en puridad de términos, tampoco se debería computar un incremento patrimonial.

Es difícil encontrar en todo caso un punto donde haya tanta unanimidad en la doctrina; así, por todos, son muy duras las palabras de ALONSO GONZÁLEZ donde enunciando el tratamiento dice que "es una discriminación tan evidente como absurda que pone de manifiesto la especial dureza que el ordenamiento fiscal depara a las donaciones."²⁸

En la exposición de esta ponencia se planteó que, de aceptar esta tesis, cuál debiera ser el tratamiento legislativo más correcto en la transmisión posterior del bien donado por el entonces donatario; así, si había que conmutar ausencia de incremento patrimonial, en la transmisión posterior (si es a título oneroso) en la que sí existe plusvalía, no sería justo, se mantenía que el cómputo de éste tomase como valor de adquisición el valor real del bien en el momento de la originaria transmisión lucrativa. Estamos de acuerdo con ello, pues de ser así nos encontraríamos ante una amnistía fiscal parcial; por ello creo que siendo justos habría que tomar como valor inicial o de adquisición en la transmisión a título oneroso, el que realmente se satisfizo en la transmisión lucrativa, es decir, cero (en su caso, los gastos inherentes a la transmisión por cuenta del entonces donatario). Sólo así, podría realmente ajustarse el gravamen a la capacidad económica que ahora sí se pondría de manifiesto en la transmisión. ■

sujeto pasivo se queda sin renta, sin patrimonio, es decir, sin nada y por contra la Hacienda Pública engorda sus arcas en virtud de una ficción legal realmente inconstitucional endeudando, por colmo, al sujeto pasivo". En este mismo sentido ilustrativa también es la postura del TSJ de Andalucía en su sentencia de 10-4-1995 (Ar: 443) pues analizando el Impuesto de Plusvalía dice: "Por tanto, el valor catastral se ha convertido a los efectos del Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en un índice o módulo básico para llegar a determinar el incremento de valor del terreno transmitido que la Ley, en base a una ficción jurídica, lo entiende como incremento real experimentado en el valor de ese terreno."

²⁸ Alonso González, pág. 32.



ESTUDIOS

■ **La gestión tributaria en la nueva LGT***

■ **Víctor Manuel Sánchez Blázquez**

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. **Introducción**
2. **La regulación de la gestión tributaria en la nueva LGT: aspectos generales.**
 - 2.1 La amplia y detallada regulación en la LGT
 - 2.2 Gestión tributaria y aplicación de los atributos
 - 2.3 La gestión tributaria: actuaciones, procedimientos y funciones
3. **Actuaciones de los particulares en la gestión tributaria: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos**
 - 3.1 Planteamiento
 - 3.2 Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones: delimitación conceptual
 - 3.3 Las opciones tributarias y su rectificabilidad
 - 3.4 Rectificación de autoliquidaciones y autoliquidaciones complementarias
4. **Los procedimientos de gestión tributaria**
 - 4.1 Planteamiento
 - 4.2 El procedimiento de devolución
 - 4.3 El procedimiento de comprobación de valores
 - 4.4 El procedimiento iniciado mediante declaración
 - 4.5 Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada
5. **Consideraciones finales**

* Este trabajo constituye el texto escrito de la ponencia presentada a las Jornadas Regionales de la AEDAF (Canarias), celebradas en Maspalomas (Gran Canaria), los días 5 y 6 de febrero de 2004. Se ha mantenido el texto original elaborado por el autor con ligeras correcciones ulteriores.

I. Introducción

Ya tenemos publicada en el BOE, desde el pasado 18 de diciembre, una nueva Ley General Tributaria. Las voces de la doctrina, que desde ya hace bastantes años y de forma reiterada lo habían reclamado, por fin encontraron eco en los representantes políticos, que pusieron en marcha, ahora sí de forma decidida, este esperado cambio normativo.

Uno de los ámbitos en los que la nueva Ley estaba llamada a ocupar un papel de especial protagonismo era el de las actividades aplicativas de los tributos. Y es que, efectivamente, es este ámbito aquél que en su mayor parte es común a todos los tributos, encuadrándose en su práctica totalidad, por ello, en la Parte general del Derecho tributario. De ahí que haya podido decirse con acierto que la ley general codificadora en este terreno debería dedicar una gran parte de su contenido, más concretamente, su parte principal, a estas materias¹. Así lo venía haciendo ya la originaria LGT. Y así lo hace también, incluso con una mayor extensión, la nueva LGT.

Además, era precisamente este ámbito de los procedimientos aplicativos de los tributos el que hacía especialmente necesaria la nueva regulación. No puede desconocerse el divorcio que existía entre la normativa procedimental de la originaria LGT y la contenida en la normativa particular de los distintos tributos. Divorcio que no había sido solucionado totalmente con los sucesivos parches y remiendos que se fueron introduciendo de forma puntual a través de diversas reformas: fundamentalmente, la de 1985 y la de 1995.

Dentro de estas actividades aplicativas de los tributos, me voy a centrar en la que viene a denominarse ahora como gestión tributaria. En concreto, dentro del Título III de la nueva LGT, dedicado a "La aplicación de los tributos", es su Capítulo III el que se encarga de regular las "Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria". En él se lleva a cabo la regulación de una parte específica de la aplicación de los tributos, de forma separada a la de las "Actuaciones y procedimiento de inspección" (Capítulo IV) y de las "Actuaciones y procedimiento de recaudación" (Capítulo V). Lo que se realiza después de dos capítulos iniciales dedicados a unos principios generales (Capítulo I) y a unas normas comunes (Capítulo II).

Como principales novedades de la regulación de la nueva Ley sobre la gestión tributaria pueden señalarse, desde una primera aproximación general, las siguientes:

- en primer lugar, la regulación misma de la materia en la LGT, con una extensión y detalle hasta ahora inexistentes;
- en segundo lugar, la utilización de unos determinados conceptos y terminología, decantándose así por algunos de entre los manejados hasta ahora por el Derecho positivo y doctrina (en esencia, "actuaciones", "procedimientos" y "funciones" de "gestión tributaria");

¹ PALAO TABOADA, C., "Temas para un debate sobre la regulación de los «procedimientos de gestión, recaudación e inspección» en la nueva LGT", en *CT*, núm. 63, 1992, pp. 99-100.

- en tercer lugar, la regulación específica en la LGT, en sus aspectos esenciales, no sólo de las declaraciones, que ya eran reguladas en la LGT de 1963, sino también de las autoliquidaciones y comunicaciones de datos; incluso, en relación con todas ellas, las complementarias o sustitutivas (arts. 119 a 122); y, por último,
- en cuarto lugar, la regulación específica en la LGT, en sus aspectos principales, de los procedimientos de gestión tributaria más comunes (arts. 123 a 140), que si bien en gran medida existían ya con anterioridad en nuestro Derecho positivo, en la normativa general o en la de determinados tributos, ahora se regulan en esta norma de un modo más detallado, recogiendo en ocasiones determinados aspectos novedosos.

Mi intervención se centrará en el análisis de estas novedades, siguiendo en esencia el orden indicado.

2. La regulación de la gestión tributaria en la nueva LGT: aspectos generales

2.1. La amplia y detallada regulación en la LGT

Debe ponerse de relieve, ante todo, el importante paso que va a darse en esta materia con la nueva LGT. Porque se deja atrás la escueta regulación normativa actual de la Ley General Codificadora sobre la gestión tributaria, entendida ésta en el sentido más estricto preponderante en la nueva norma a que haré referencia de inmediato.

Esto se ve de forma muy clara, a modo de ejemplo, en uno de los ámbitos más relevantes de la gestión tributaria en los últimos tiempos: el de las actuaciones de comprobación previas a las liquidaciones provisionales. Sólo hay que comparar el art. 123 de la anterior LGT, dedicado a las “actuaciones de comprobación abreviada” conducentes a la práctica de “liquidaciones provisionales de oficio” (introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio), con los nuevos arts. 131 a 133 y 136 a 140, en los que se regulan las que ahora se denominan verificación de datos y comprobación limitada.

Porque la regulación de la antigua comprobación abreviada gestora era tremendamente escueta: sólo aquel art. 123 de la LGT, sin desarrollo reglamentario alguno. Mientras que las nuevas verificación de datos y comprobación limitada, como se verá más adelante, aparecen reguladas de forma mucho más extensa y detallada. Se está así en condiciones de solventar, al menos en principio, uno de los principales problemas que ha planteado aquella regulación introducida en 1995 y que no fue remediada en 1998 por la LDGC: la falta de precisión y concreción suficientes en determinados aspectos. En concreto:

- su ámbito de aplicación: había dudas en torno a si se aplicaba o no al sistema de la declaración simple²;

² SÁNCHEZ GALIANA, J. A., en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Barcelona, Cedecs, 1995, pp. 290-291 y 295; DE LA PEÑA VELASCO, G., “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”, en *Impuestos*, núm. 1, 1996, pp. 18-19; y, FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 113.

- los medios y facultades comprobadoras utilizables: se plantearon diversos interrogantes, por ejemplo, en relación con el examen de facturas³;
- los trámites procedimentales a seguir en estas actuaciones gestoras: la regulación del procedimiento no era completa⁴; y,
- los efectos preclusivos derivados de las mismas en relación con eventuales actuaciones comprobadoras posteriores: se guardaba silencio al respecto⁵.

2.2. Gestión tributaria y aplicación de los tributos

Entrando ya en los conceptos y terminología que emplea la nueva Ley, comienzo con el mismo término “gestión tributaria”. Porque debe destacarse que la “gestión tributaria” a la que hace referencia la nueva LGT es una “gestión tributaria” distinta a aquella a la que mencionaba la LGT de 1963. O dicho con más precisión, el sentido del término “gestión tributaria” de la nueva Ley es diferente al sentido de dicho término que, en la concepción de la primigenia LGT, era el que se consideraba por la doctrina mayoritaria como el más preciso técnicamente: el sentido amplio del término gestión del art. 90, en cuanto realidad comprensiva de la liquidación y de la recaudación, excluyéndose únicamente de la misma a la resolución de reclamaciones⁶.

En la nueva LGT, sin embargo, este sentido amplio del término “gestión” del art. 90 de la originaria LGT se ha sustituido por el de “aplicación de los tributos”, siguiéndose así las recomendaciones del Informe 2001⁷. Y el término “gestión tributaria” que se emplea en la nueva Ley se hace en sentido estricto, al contraponerse a los de “inspección” y de “recau-

³ Se plantearon algunas dudas acerca de si las facturas se incluían o no entre los “documentos establecidos por las normas tributarias” del art. 123.2 de la LGT, lo que se justificaba por su doble condición de instrumentos utilizados conforme a los usos del comercio y objetos de un deber impuesto por las normas tributarias. En cualquier caso, fue el TEAC el que dio una solución a las dudas planteadas. En una Resolución de 9 de mayo de 2001 (en *Normacef fiscal*), dictada en unificación de criterio, se sostuvo el carácter de “documentos establecidos por las normas tributarias” de las facturas. Y, por tanto, como uno de los documentos que podían ser requeridos por los órganos de gestión al amparo del art. 123 de la LGT. Se salió al paso así de la interpretación contraria mantenida por el TEAR de Galicia en su Resolución de 22 de enero de 1999, que ya se había pronunciado en este mismo sentido con anterioridad en su Resolución de 21 de mayo de 1997 (en *Normacef fiscal*).

⁴ Un meritorio intento de solventar esta escueta regulación normativa se llevó a cabo por JUAN LOZANO, A. M^a y SIMÓN ESTEVE, R., “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”, en *TF*, núm. 76, 1997.

⁵ Entre otros, JUAN LOZANO, A. M^a, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 94; MAGRANER MORENO, F. J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 99-100; DE LA PEÑA VELASCO, “Las liquidaciones...”, pp. 20-21; MARZAL DOMENECH, R. y DE BUNES IBARRA, J. M., “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global”, en *CT*, núm. 78, 1996, p. 17; y FERNÁNDEZ MARÍN, *La liquidación...*, pp. 129 y 207.

⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, II, EDESA, Madrid, 1983, p. 34; y PALAO TABOADA, “Temas...”, p. 101.

⁷ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001, pp. 110-111.

dación" tributarias. Aunque lo cierto es que en este mismo sentido estricto ya era empleado el término "gestión" en la originaria LGT al referirse a los reglamentos generales de desarrollo de la ley (art. 9).

2.3. La gestión tributaria: actuaciones, procedimientos y funciones

A) Actuaciones de gestión tributaria

Llama también la atención la terminología empleada en el encabezamiento de este Capítulo III del Título III para referirse a la "gestión tributaria". Puesto que se alude a unas "Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria". Siendo estos mismos términos (actuaciones y procedimiento) los empleados en otros lugares de la ley: en la inspección, en la recaudación y en la aplicación de los tributos en general (Capítulos IV, V y II del mismo Título III). Parecen, pues, distinguirse unas "actuaciones" y un "procedimiento" de gestión tributaria, al igual que lo que se produciría en todo el ámbito de la aplicación de los tributos.

La explicación del empleo de esta terminología la encontramos en el Informe 2001. "Desde un punto de vista técnico-jurídico —se afirma—, no se trata, en la mayoría de los casos, de procedimientos administrativos *stricto sensu*, que terminan con una resolución de la Administración, sino de actos de los ciudadanos en cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, cabe entender que estamos ante "actuaciones y procedimientos tributarios" en sentido amplio, en los que la colaboración de los ciudadanos alcanza tal importancia que matizan el esquema procedimental típico regulado en la LRJ-PAC"⁸.

Es decir, con la referencia a unas actuaciones y procedimientos tributarios, se intentaría destacar la peculiaridad de las actividades aplicativas de los tributos frente a las actividades insertas en el procedimiento administrativo común, tal como éste es concebido en la LRJ y PAC⁹. Porque dentro de estas actividades aplicativas de los tributos existirían actos de colaboración de los particulares, realizados normalmente en cumplimiento de obligaciones impuestas de un modo directo por la ley. Y estos actos de los particulares no estarían insertos estrictamente en un procedimiento administrativo que terminaría con un acto de la Administración resolutorio del mismo.

Esto es lo que se produciría de modo destacado con las autoliquidaciones, tal como se había puesto de relieve ya por diversos autores en nuestra doctrina¹⁰. Porque sus características propias hacen innecesaria en la generalidad de los casos una actividad administrativa ulterior dirigida a la liquidación de la deuda tributaria. Ello sin perjuicio de la posibilidad siempre existente dentro del plazo de prescripción de actuaciones de la Administración dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo, rectificando la autoli-

⁸ Informe para la Reforma..., pp. 105 y 108. Vid. también pp. 127-128 y 141.

⁹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

¹⁰ Con unas u otras matizaciones, SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, II, pp. 41 y 42-43; PALAO TABOADA, C., "Procedimiento administrativo y procedimiento tributario", en XXXI *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF,

quidación presentada o supliendo la misma en su ausencia (art. 120. 2). Pero dichas actuaciones tendrían lugar en unos procedimientos, de gestión o de inspección, iniciados de oficio en un momento posterior al de la autoliquidación, como precisa ahora de forma expresa la nueva LGT [arts. 132. 1, 137. 1 y 147. 1 a)].

No obstante, lo cierto es que, de acuerdo a lo previsto en la propia LGT, de las “actuaciones” de los particulares iniciadoras de la gestión tributaria previstas en el art. 118 (declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes) únicamente serían “actuaciones” no insertas estrictamente en un procedimiento administrativo las autoliquidaciones. Y es que las declaraciones, las comunicaciones de datos y las solicitudes, pese a ser actos de los particulares en la gestión tributaria (actuaciones de gestión tributaria, en la terminología de la LGT), son actos insertos en procedimientos administrativos, que se inician precisamente con ellos (arts. 124, 126 y 128). Incluso la autoliquidación podrá ser estrictamente el acto de inicio de un procedimiento administrativo, si bien ello sólo ocurrirá en el caso de que de la autoliquidación “resulte cantidad a devolver”, al iniciar entonces un procedimiento de devolución (arts. 124 y 125).

De igual modo, debe guardarse cierta precaución sobre el rígido entendimiento de lo señalado hasta ahora acerca de la identificación del término “actuaciones” de gestión tributaria con actos de colaboración de los particulares, estén o no insertos en un auténtico procedimiento administrativo, pese a que esta idea aparece confirmada desde una perspectiva general también en los arts. 83 y 227. 4. Puesto que en algún caso se alude también al término “actuaciones” para referirse a la actividad de la Administración inserta en un procedimiento administrativo de gestión. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en los arts. 136, 137 y 138, donde se hace referencia a las “actuaciones” de comprobación limitada o a las “actuaciones” del procedimiento de comprobación limitada que llevará a cabo la Administración tributaria¹¹.

B) Procedimientos de gestión tributaria

¿Y a qué se hace referencia cuando se alude, en el encabezamiento del Capítulo III del Título III, además de a unas actuaciones, a un “procedimiento de gestión tributaria”? Pues bien, aquí sí se está haciendo referencia a un verdadero procedimiento administrativo.

Madrid, 1986, pp. 503-504; RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, p. 289, n. 64; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Procedimiento de gestión: iniciación. La declaración”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Sáinz de Bujanda)*, IEF, Madrid, 1991, pp. 1343, 1345 y 1347-1348; HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, p. 28; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., Recensión a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, en REDF, núm. 96, 1997, p. 654; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (11ª ed.), Tecnos, Madrid, 2000, p. 326; y ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Procedimiento tributario”, en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, tomo XX, Barcelona, 1994, p. 781.

¹¹ Es en este mismo sentido en el que se emplea el término “actuaciones” en el ámbito de la inspección (arts. 148 ó 149, por ejemplo), si bien aquí lo hace en otras ocasiones con el propósito consciente de referirse a todas las actuaciones inspectoras y no únicamente, por tanto, a aquellas insertas en el específicamente denominado procedimiento de inspección dirigido en última instancia a la liquidación del tributo. Esto último es lo que ocurre, por ejemplo, en los arts. 142 ó 143, como pone de relieve la tramitación parlamentaria. A algunas de estas ideas hace referencia LAMOCA PÉREZ, C., “Nuevo

Esto es algo, además, que en mi opinión constituye un avance notable de la nueva LGT¹². Porque en dicha Ley, como ocurre ahora también en el ámbito de la inspección tributaria, se califica a lo que en ella se produce jurídicamente con la denominación técnica que le corresponde, la de procedimiento. Se deja a un lado, por tanto, al menos en lo fundamental, otra terminología menos precisa técnicamente, como la de actuaciones, fuente en ocasiones de no pocos problemas de cierta trascendencia (recuérdese la polémica sobre el alcance de la expresión “actuaciones inspectoras” en el originario art. 31. 4 del RGI, si hasta las actas o hasta el acto liquidatorio¹³). Los plazos máximos de duración, por ejemplo, serán a partir de ahora unos plazos máximos de duración de unos procedimientos administrativos. Y no, por tanto, de unas imprecisas actuaciones administrativas.

Sin embargo, pese al mencionado encabezamiento del Capítulo III sobre un “procedimiento de gestión tributaria”, lo cierto es que en él no se regula un único procedimiento administrativo.

Por el contrario, por un lado, se regulan con cierto detalle una pluralidad de procedimientos administrativos de gestión tributaria, tal como pone de relieve expresamente el propio encabezamiento de la Sección Segunda de dicho Capítulo (“Procedimientos de gestión tributaria”) y su contenido, como se verá después. También en este mismo capítulo, por otro lado, se enuncia, de forma sucinta o implícita, la existencia de otros procedimientos de gestión tributaria adicionales. Esto último se hace al hilo de la enumeración de las “funciones administrativas” en cuyo ejercicio consiste la “gestión tributaria” del art. 117. 1 a que haré referencia de inmediato, que se habrán de realizar “de acuerdo a lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo” (apartado 2 de dicho art. 117). Lo que queda corroborado por el párrafo 2º del art. 123 al recoger la posibilidad de que se regulen reglamentariamente “otros procedimientos de gestión tributaria”, distintos a los específicamente regulados en la nueva Ley¹⁴.

Por tanto, en conclusión y de acuerdo a lo señalado, dicha expresión en singular (la de “procedimiento de gestión tributaria”) ha de entenderse realmente como comprensiva de una pluralidad de procedimientos administrativos de gestión, que se insertarían en esa denominación genérica. Tratándose de varios procedimientos de gestión, además, que ni

régimen de las actas de Inspección. Especial referencia a las actas con acuerdo”, Ponencia presentada al Seminario “La nueva Ley General Tributaria”, Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, julio de 2003, pp. 2, 3 y 4.

¹² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras: soluciones para la actual regulación y perspectivas en la nueva LGT”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 247, 2003, p. 23.

¹³ Los últimos hitos de esta polémica están en diversas Sentencias del Tribunal Supremo (de 28 de febrero de 1996 y de 28 de octubre de 1997, entre otras, en *Normacef fiscal*) y en la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en cuyo art. 29 se hace referencia a las “actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos”.

¹⁴ Con aquellas sucintas menciones lo que se ha pretendido, como ponía de relieve el máximo responsable del Departamento de Gestión Tributaria en una Jornada organizada por el IEF y la AEDAF en diciembre de 2003, recoger en la ley ciertas “perchas”, que permitirán que el futuro Reglamento General de Gestión regule de forma detallada los procedimientos a colgar de ellas.

siquiera son todos liquidatorios, esto es, procedimientos que finalizarían o podrían finalizar en una liquidación¹⁵. Puesto que muchos de ellos nunca podrán concluir en un acto administrativo de liquidación:

- en unos casos, porque tienen por objeto decisiones previas sobre aspectos parciales, aunque de relevancia ulterior para la liquidación de un tributo (por ejemplo, el procedimiento de reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado); y,
- en otros, porque recaen sobre obligaciones tributarias formales, y no materiales, aunque aquéllas estén dotadas de una cierta instrumentalidad, más o menos mediata, respecto de éstas (es el caso, entre otros, del control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones censales).

C) Funciones de gestión tributaria

Una última referencia ha de hacerse, para finalizar el análisis de los principales conceptos y terminología empleados por la nueva Ley en este ámbito, a las “funciones” de gestión tributaria.

En concreto, es en el art. 117. 1 de la nueva LGT donde se recogen las “funciones administrativas” en cuyo ejercicio consiste la gestión tributaria: desde la general recepción y tramitación de autoliquidaciones y otros documentos con trascendencia tributaria [letra a)]; hasta la más específica y central en la aplicación de los tributos práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas [letra i), en conexión con las letras f) y h)]; pasando, entre otras muchas, por la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal [letra k)], el reconocimiento de beneficios fiscales [letra c)] o la elaboración y el mantenimiento de censos tributarios [letra l)].

Con ello lo que se está haciendo, en mi opinión, es configurar distintos espacios en los que la Administración puede y debe actuar: en una primera aproximación general, la gestión tributaria; y, en un segundo nivel de concreción, las distintas tareas administrativas más específicas a que se hace referencia en dicho precepto, algunas de carácter meramente interno y otras con directa relevancia externa en auténticos procedimientos administrativos¹⁶. Configurándose así una gestión tributaria, aunque en el sentido estricto al que hacía referencia con anterioridad no equivalente a la total aplicación de los tri-

¹⁵ La identificación dentro de la gestión tributaria tal como es concebida en la nueva LGT de los procedimientos liquidatorios es clave, tal como poníamos de relieve bajo la normativa anterior: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Algunas cuestiones prácticas sobre las facultades comprobadoras de los órganos de gestión tributaria”, en *Temas tributarios de actualidad*, núm. 10, 2003, p. 84.

¹⁶ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva LGT”, Comunicación presentada a la III Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, IEF, Madrid, enero de 2004, pp. 3-6.

butos, en un sentido al mismo tiempo amplio: puesto que se contienen en ella una pluralidad y heterogeneidad de tareas más específicas, que son liquidatorias y no liquidatorias.

Además, la recepción de estas tareas insertas dentro de la gestión tributaria se hace, como también ocurre en el resto de la LGT, sin conexión con un determinado grupo de órganos administrativos que serían los competentes para llevarlas a cabo. Al menos, formalmente. Porque la nueva LGT, siguiendo las recomendaciones del Informe 2001¹⁷, ha intentado desterrar la perspectiva orgánica que estaba presente de forma preponderante en la normativa anterior, al menos en el ámbito de la Inspección de los Tributos, como se hiciera ya en la reforma de la LGT de 1995. Se han pretendido regular, por tanto, funciones o procedimientos administrativos y no tareas de órganos. Esto es lo que ha motivado la no referencia en la nueva LGT a unos órganos de gestión tributaria, a una Gestión Tributaria (con mayúsculas) o a unos determinados funcionarios de gestión tributaria, como también se hace en el ámbito de la inspección y recaudación tributarias.

En consecuencia, la atribución de competencias a órganos administrativos concretos de la Administración tributaria estatal, autonómica o local, habrá de hacerse por las disposiciones pertinentes de aquellas Administraciones. Puesto que la nueva LGT, de forma acertada en mi opinión, ha renunciado a tal tarea.

Esto es precisamente lo que va a permitir que funciones de gestión tributaria puedan atribuirse, sin limitación legal alguna, a distintos órganos o unidades administrativas. Así, por ejemplo, centrándonos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que más nos interesa, podrían atribuirse funciones de gestión a un órgano o unidad integrado en el Departamento de Gestión (Dependencia de Gestión de una Delegación de la Agencia, por ejemplo). También podría hacerse tal atribución de funciones a un órgano o unidad inserto en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección, por ejemplo). Pudiéndose igualmente, en principio, atribuir tanto funciones de gestión como de inspección a una misma unidad u órgano (esto es lo que sucede en la actualidad con las Unidades de Módulos).

Y la no conexión desde la LGT, al menos formalmente, de unas funciones administrativas con un determinado grupo de órganos administrativos o funcionarios evitará eventuales problemas de ilegalidad de disposiciones inferiores, tales como los que se han suscitado en la normativa precedente¹⁸.

¹⁷ Informe para la Reforma..., pp. 113-114.

¹⁸ Sobre la legalidad de la Resolución de la Presidencia de la Agencia Tributaria de 2 de junio de 1994 desde el punto de vista de la atribución de competencias a las Unidades de Módulos se pronunció la Audiencia Nacional en su Sentencia de 24 de febrero de 1997 (JT 1997, 959), si bien no lo hizo en relación con el aspecto, en mi opinión, realmente problemático (desempeño de funciones de inspección por una unidad integrada en el Departamento de Gestión Tributaria). La Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 1996 (JT 1996, 1652), por su parte,

3. Actuaciones de los particulares en la gestión tributaria: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos

3.1. Planteamiento

Dentro de las actuaciones de los particulares en la gestión tributaria, la LGT se limita a hacer una mención expresa y algo más detenida de las formas más habituales y extendidas de iniciación de la misma: declaración, autoliquidación y comunicación. Y deben situarse estas referencias normativas en el ámbito de la gestión tributaria a dichos actos de colaboración de los particulares en un contexto en el que se pretenden recoger las categorías básicas de los sistemas aplicativos de los diferentes tributos. Así se desprende de las consideraciones del Informe 2001 al respecto¹⁹.

No obstante, lo cierto es que donde se encuentra la más completa identificación y enumeración agrupada de dichos sistemas es, como ocurría en normativas precedentes, en las normas sobre recaudación²⁰. Particularmente en las previsiones sobre los plazos de ingreso en período voluntario (art. 62. 1 a 4). Aquí es donde aparecen claramente diferenciados: el sistema de autoliquidación (IRPF o IS, entre otros muchos), el de declaración simple seguido de liquidación administrativa (ISD, de modo optativo, por ejemplo), el de oficio de los tributos de cobro periódico por recibo (IBI a partir del ejercicio posterior al de alta), y el de utilización de efectos timbrados (AJD, en relación con los arrendamientos urbanos). Sólo falta el novedoso sistema de la comunicación datos de los no declarantes del IRPF, al no traer consigo una obligación de ingreso.

3.2. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones: delimitación conceptual

La nueva LGT da unos conceptos de declaración, de autoliquidación y de comunicación de datos, cumpliendo así el papel didáctico y codificador que se le ha atribuido en ocasiones. No quiero extenderme en ellos, sin embargo. Únicamente para destacar que los conceptos de autoliquidaciones²¹ y de comunicaciones de datos²², que no aparecían en la LGT

deduce ciertas consecuencias problemáticas de la previsión de las facultades de los arts. 141 y 142 de la LGT a favor de los "inspectores de los tributos". A dichos problemas salió al paso la Disposición Adicional 12 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, al disponer que "las normas del Capítulo VI de la LGT que mencionan específicamente a los inspectores de los tributos se entenderán referidas a la Inspección de los Tributos".

¹⁹ Informe para la Reforma..., p. 126.

²⁰ Así lo puso de relieve hace ya bastante tiempo PÉREZ ROYO, F., "El pago de la deuda tributaria", en REDF, núm. 6, 1975, p. 282.

²¹ Por todos, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "La autoliquidación tributaria", en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a C. Albiñana)*, vol. II, MEH, Madrid, 1987; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. y HERRERA MOLINA, P. M., "La declaración-autoliquidación en el ordenamiento tributario", en *RFDUJM, Estudios de Derecho Financiero y Tributario (Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo)*, 1996; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "La declaración, la autoliquidación y la consulta tributarias", en *Materiales para el estudio del Derecho. Derecho financiero y tributario, Lección 9. 2.* (www.iustel.com).

²² Por todos, HINOJOSA TORRALVO, J. J., en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 610; y FALCÓN Y TELLA, R., "Las «comunicaciones» con solicitud de devolución del art. 81 LIRPF: naturaleza y vías de impugnación", en *QF*, núm. 5, 2000, p. 6.

de 1963, son correctos, en esencia. Mientras que, por el contrario, el concepto de declaración, que también se incluía en la originaria LGT con un contenido muy similar, adolece de diversas inexactitudes. En concreto, y por fijarnos en algunas de ellas, puesto que se trata de un concepto amplísimo²³.

“Se considerará declaración tributaria —dispone el art. 119— todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”.

Sin embargo: ¿no es una consulta tributaria escrita un documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconoce o manifiesta la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos?; ¿no encaja también en dicho concepto amplísimo una “declaración” informativa exigida con carácter general o la contestación a un requerimiento de obtención de información? En todos estos casos, es claro que encajan en la definición legal del art. 119 de la nueva LGT. Pero no parece que se traten todas ellas de una misma figura jurídica. Aunque podría pensarse que la intención de la nueva Ley parece ser la de dar ese concepto amplísimo de declaración tributaria de un modo consciente.

Sin embargo, lo cierto es que la figura que presenta un régimen jurídico definido y diferenciado, más allá de lo que diga la Ley al definir la declaración tributaria en ese art. 119. 1, es la declaración que iniciaría la gestión tributaria (art. 118) o, con más precisión, el procedimiento de gestión dirigido a la práctica de una liquidación provisional (art. 128). A ella precisamente parece referirse también el mismo art. 119 que contenía aquella amplia definición, cuando prevé que “La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia del gravamen” (apartado 1º, párr. 2º).

Además, ésta se trata de una cuestión que también trae consigo consecuencias jurídicas de importancia. Por mencionar únicamente ahora dos ejemplos:

– primero: un documento en el que se refleje un acto o negocio sujeto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana presentado por una persona distinta a su sujeto pasivo, pese a incluirse en la definición legal del art. 119 de la LGT (se utiliza en ella una expresión impersonal), no constituye una auténtica declaración iniciadora de la gestión del tributo de las del art. 111 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; por este motivo, no interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (este problema ha sido resuelto ya por diversas Sentencias del Tribunal Supremo²⁴); y,

²³ Ya conforme a la normativa anterior; SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, p. 54 y ss; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “La declaración...”.

²⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 21 de mayo de 1994 (RJ 1994, 3492 y 3532), y de 14 de febrero de 2000 (en *Normacef fiscal*). También, más recientemente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 20 de febrero de 2002 (en *Normacef fiscal*), si bien llega a una solución final distinta de acuerdo a las circunstancias concurrentes.

– segundo: a una “declaración” informativa presentada en cumplimiento de una obligación de información, pese a también encajar en aquella definición amplia de declaración, no se le aplica, sin embargo, la presunción de certeza de los datos consignados en las declaraciones del art. 108. 4, párr. 1º, sino la más limitada prevista de modo específico en el párrafo 2º de dicho precepto para las “declaraciones” informativas, al tener que contrastarse con el sujeto informante los datos contenidos en ella de pretender la Administración regularizar la situación tributaria de otro sujeto en base a dichos datos.

3.3. Las opciones tributarias y su rectificabilidad

Pasando ya a aspectos más concretos del régimen jurídico de estos actos de colaboración de los particulares en la gestión tributaria, quiero detener mi atención en dos de ellos. De un lado, en las opciones tributarias. Y, de otro, en las actuaciones a realizar por el obligado tributario cuando pretende rectificar, modificar o complementar de algún modo los datos incluidos inicialmente en una autoliquidación presentada por él.

En relación con el primer aspecto, debe destacarse que la nueva LGT regula las denominadas opciones tributarias en el precepto dedicado a la declaración tributaria (art. 119. 3). En definitiva, se trata de unas “opciones”, como prevé expresamente dicho precepto, a “ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración”. Y ello lo hace para regular la posibilidad o no de que dichas opciones se rectifiquen con posterioridad.

Con ello, ante todo, se viene a reconocer explícitamente algo que se había puesto de relieve ya por la doctrina: que la declaración tributaria puede tener por contenido algo más que la simple manifestación de conocimiento en que siempre consiste acerca de la realización de ciertos hechos relevantes para la liquidación del tributo, que es a lo único a que parece aludirse en la inicial definición de declaración tributaria del apartado 1º del art. 119; porque aquélla puede contener adicionalmente, en ocasiones, manifestaciones de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando por alguna de las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario²⁵.

No obstante, lo que se regula en relación con estas opciones es la posibilidad o no de su rectificación con posterioridad. Lo que suscitó, además, importantes discrepancias en la tramitación parlamentaria de la ley, a la vista de las enmiendas presentadas.

La respuesta que da la LGT, ya desde sus redacciones iniciales y que se ha mantenido hasta el final, es clara y tajante: la rectificación únicamente sería posible dentro del período reglamentario de declaración y no una vez transcurrido el mismo (art. 119. 3).

²⁵ SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, p. 61; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “La declaración...”.

Las enmiendas presentadas, aunque ninguna fue aceptada, intentaban mitigar la rigurosidad de esta solución normativa. Y lo hacían atendiendo fundamentalmente a razones expuestas ya por algunos autores en este mismo contexto. Desde esta óptica, podría entenderse que al menos en aquellos casos en que, por ejemplo, tras una actuación comprobadora se descubren nuevos hechos o se califican, cuantifican o valoran los declarados de manera distinta, parece claro que la situación en la que el interesado ejercitó su opción ha variado. Lo que habría de conducir, desde este punto de vista, a la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada²⁶.

3.4. Rectificación de autoliquidaciones y autoliquidaciones complementarias

A) Generalidades

Por lo que se refiere a las actuaciones a seguir por el obligado tributario en caso de querer rectificar, modificar o completar de algún modo los datos contenidos en su autoliquidación ya presentada, la nueva Ley diseña sus contornos básicos²⁷. Y lo hace, además, en el lugar que sistemáticamente corresponde hacerlo: al regular estos actos de colaboración de los particulares (arts. 120 y 122). Aunque puedan tener relevancia también para esta cuestión otros preceptos: arts. 119. 1, párr. 2º, 119. 3 y 108. 4, párr. 1º.

El esquema que diseña la nueva Ley viene a coincidir, en esencia, con el que existía en la práctica con anterioridad a la misma, amparado en algún caso por normativa simplemente reglamentaria. Las novedades esenciales en este ámbito estriban únicamente, por ello, en su recepción en el lugar mencionado de una norma general con rango de ley, lo que es ya de por sí loable.

²⁶ En este sentido, la enmienda núm. 319, del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), al art. 119. 3, que proponían el siguiente texto: "Sin embargo, cuando en virtud de la verificación o comprobación administrativa se rectifique la base imponible o algún otro elemento determinante de la deuda tributaria, el obligado tributario podrá ejercitar, solicitar o renunciar a las opciones previstas en la normativa tributaria, que surjan como consecuencia de la correspondiente rectificación". Ello se justificaba en que "Las opciones que se conceden a los obligados tributarios dependen en su ejercicio de las magnitudes que sirven de base a las declaraciones. No tiene sentido que, si después se modifican estas magnitudes, no se puedan ejercitar estas opciones". En la misma línea, la enmienda núm. 320, del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), luego reiterada en el Senado (la enmienda núm. 286, del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado), al art. 120. 2, proponiendo la adición de un nuevo segundo párrafo: "Cuando se rectifique la base imponible o algún otro elemento determinante de la deuda tributaria, se deberá ofrecer al sujeto pasivo la posibilidad de ejercitar de nuevo las opciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 119 de esta ley". En este último apartado —se señalaba— deberá recogerse, como salvedad, esta posibilidad de rectificación. También la enmienda no aceptada en el Senado, núm. 223, del Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés, de supresión del precepto, porque carece "de justificación y supone una rigurosidad innecesaria, máxime con los recursos informáticos de los que dispone la Administración tributaria, que no puedan rectificarse las opciones, pudiendo estar, además, en contradicción con el artículo 122 del Proyecto" (el de las declaraciones complementarias). "Creemos que no existe necesidad de que, con carácter general, se impida la rectificación de una opción después de que finalice el período para declarar. Deberían ser, más bien, las leyes de cada tributo las que, en su caso, recojan preceptos similares a éste".

²⁷ También la Ley dispone las actuaciones a desarrollar en caso de querer rectificar, modificar o complementar de algún modo los datos incluidos inicialmente en una declaración (simple) o en una comunicación (art. 122. 1 y 3). La mayor trascendencia en nuestro ordenamiento de las autoliquidaciones hace que me detenga aquí únicamente en éstas.

No obstante, como ocurría hasta ahora, hay que diferenciar muy bien tres supuestos distintos, que traen consigo que el obligado tributario tenga que realizar actuaciones diferentes. Así lo pone de relieve la nueva Ley de forma muy clara. Dejando a un lado en todo caso, no obstante, supuestos específicos adicionales recogidos por la normativa particular de los diferentes tributos²⁸.

B) Rectificación de autoliquidaciones

Porque puede ocurrir, en primer lugar, que “el obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos”. Esto es, la autoliquidación presentada le ha perjudicado y quiere que aquélla se corrija de algún modo a su favor. Esto puede producirse, a su vez: bien porque de corregirse el error en la autoliquidación se originaría una devolución derivada de la normativa del tributo; bien porque de corregirse dicho error se originaría la devolución de un ingreso indebido; bien porque el error en la autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos de otro modo (determinación de base imponible negativa menor de la que correspondía, por ejemplo, sin incidencia en la cuota del ejercicio del error).

En estos casos, el interesado habrá de instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento dirigido a tal fin, siendo necesario, por tanto, el pronunciamiento al respecto de la Administración tributaria, expreso o tácito. Será precisamente esta resolución administrativa, expresa o tácita, la que podrá impugnarse, en su caso, en vía económico-administrativa [art. 227. 2 b)].

Se trata, efectivamente, del procedimiento que hasta ahora venía regulado por el artículo 8 y la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. La nueva Ley se remite a la normativa reglamentaria que lo regulará en detalle (art. 120. 3, párrafo 1º).

C) Autoliquidaciones complementarias

Pero también puede ocurrir, y este el segundo supuesto general que ha de diferenciarse, que el interesado quiera modificar o completar su autoliquidación inicialmente presentada, resultando entonces un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior. En estos casos, como prevé expresamente el art. 122. 2, párr. 1º de la nueva Ley, lo procedente es presentar una autoliquidación complementaria, que podrá hacerse dentro o fuera de plazo “siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (art. 122. 1).

²⁸ Por mencionar uno de ellos, es el supuesto previsto en el art. 14. 2 b) de la Ley del IRPF de percepción de rendimientos del trabajo en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, para el que se prevé, en su caso, una “declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno”, a presentar “en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto”.

Estas autoliquidaciones complementarias traerán también consigo, en su caso²⁹, el devengo de los recargos por autoliquidación extemporánea regulados en otro lugar de la ley (en el art. 27), que son equivalentes, en esencia, a los del art. 61. 3 de la anterior LGT: del 5, 10, 15 ó 20 por 100, según que el retraso sea de hasta tres, seis, doce o más meses, debiendo abonarse en este último caso, además, intereses de demora; si bien, como ha previsto ahora la nueva Ley de un modo expreso, dichos intereses se computarán desde el transcurso del año de retraso, y no, como venía haciendo la Administración tributaria hasta ahora ante el silencio legal al respecto, desde la finalización del plazo voluntario de autoliquidación e ingreso³⁰.

D) El supuesto de incumplimiento de requisitos futuros de un beneficio fiscal

De todos modos, también prevé la nueva Ley un tercer supuesto. Se trata del supuesto de "pérdida del derecho" a la aplicación de un beneficio fiscal por incumplimiento de requisitos futuros: en estos casos no habrá que presentar una autoliquidación complementaria, porque entonces, según dispone la nueva Ley, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación del período impositivo del incumplimiento la cuota o cantidad derivada del beneficio fiscal aplicado de forma indebida en los períodos anteriores, junto con los intereses de demora. Si bien se supedita la aplicación de esta regla general a que específicamente no se establezca otra cosa (art. 122. 2, párr. 2º).

A efectos prácticos, teniendo en cuenta lo que suelen disponer las normas de los tributos en particular para estos supuestos, cabría distinguir dos supuestos específicos distintos que traerán consigo dos vías distintas para regularizar el beneficio fiscal aplicado indebidamente por incumplimiento de requisitos futuros:

- por un lado, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta únicamente a la cuota o a la base, pero en este último caso, en un impuesto proporcional; entonces habrá que regularizar, con intereses de demora, en la misma autoliquidación del ejercicio de incumplimiento y no en una complementaria específica del ejercicio en que se aplicó el beneficio fiscal; esto es lo que ocurre, por ejemplo, en la Reserva para Inversiones en Canarias, que opera como una deducción en la cuota en el IRPF y una reducción en la base imponible en el IS (art. 27. 8 de la Ley 19/1994, de 6 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias); y,

²⁹ Siempre y cuando en las autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo se cumplan los requisitos previstos en el art. 27 de la nueva Ley, entre los que destaca la necesidad de "identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren", además de que deban "contener únicamente los datos relativos a dicho período". Se da así una solución normativa clara a la problemática que se había planteado en torno a los ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo, tal como poníamos de relieve en otro lugar: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo (Comentario parcial a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002)", en *Hacienda Canaria*, núm. 4, 2003, pp. 188-189.

³⁰ Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61. 3 de la LGT, tras aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio (Instrucción Tercera).

- por otro lado, cuando el beneficio fiscal, y, por tanto, también su regularización, afecta a la base imponible de un impuesto progresivo; en este caso la regularización, también con intereses de demora, sí habrá de llevarse a cabo mediante una autoliquidación complementaria del ejercicio en que se aplicó el beneficio fiscal indebidamente; esto es lo que sucede, por ejemplo, en la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una vivienda habitual (art. 39. 4 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF).

4. Los procedimientos de gestión tributaria

4.1. Planteamiento

Paso ya al análisis de los procedimientos de gestión tributaria más comunes, que son los regulados únicamente por la nueva LGT³¹. Se trata de unos procedimientos que, como adelantaba al principio, si bien en gran medida existían ya con anterioridad en nuestro Derecho positivo, en la normativa general o en la de determinados tributos, ahora se regulan en la LGT de un modo más detallado, recogiendo en ocasiones determinados aspectos novedosos. Son los siguientes: el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 127); el de comprobación de valores (arts. 134 a 135); el iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130); el de verificación de datos (arts. 131 a 133); y, el de comprobación limitada (arts. 136 a 140).

Haré referencia a sus aspectos esenciales, principalmente desde la óptica de las novedades de más trascendencia.

4.2. El procedimiento de devolución

En cuanto al procedimiento de devolución, que es el que ya se preveía en la normativa particular de determinadas figuras tributarias (fundamentalmente, IRPF, IS e IVA o IGIC), dos ideas básicas pueden señalarse respecto de una regulación general esencial que habrá de ser completada por la normativa reguladora de cada tributo.

En primer lugar, centrándome en el supuesto más común de procedimiento iniciado mediante autoliquidación³², y aún reconociendo que no es una auténtica novedad respecto de la regulación particular de aquellos tributos, que dicha autoliquidación puede ser dentro o fuera del plazo voluntario previsto. En ambos casos el procedimiento es el mismo: seis meses para efectuar la devolución, a contar bien desde la finalización del plazo voluntario, bien desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. Y en ambos casos, de transcurrir dicho plazo de seis meses sin haber ordenado el pago de la devolu-

³¹ Exposición de Motivos, 4, párrafo 13º.

³² En relación con el procedimiento de devolución iniciado mediante solicitud o comunicación, el art. 126 se limita a recoger sucintamente algunas cuestiones, remitiéndose a la regulación del mismo por las normas propias de cada tributo.

ción por causa imputable a la Administración tributaria, se habrán de abonar intereses de demora (arts. 125 y 31. 2).

La única consecuencia adicional que se producirá en el supuesto de autoliquidación fuera de plazo será la de la exigencia de la sanción correspondiente, siempre y cuando, claro está, exista obligación de autoliquidar (art. 198). Pero ésta se exigirá a través del específico, y, por tanto, distinto, procedimiento sancionador correspondiente (arts. 207 y ss).

Y, en segundo lugar, la previsión de dos formas “anormales” de terminación del procedimiento distintas a la “normal” de acordar la procedencia de la devolución, lo que sí constituye una auténtica novedad al no preverse con anterioridad en la normativa particular de aquellos tributos: por un lado, la caducidad; y, por otro, el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Si bien se viene a prever en todo caso el mantenimiento de la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de incumplir el plazo para efectuar la devolución (art. 127).

Con estas previsiones normativas, dejando a un lado la expresa referencia a caducidad que habrá de entenderse en los términos del apartado 3º del art. 104 de la nueva Ley, se viene a dejar bien claro el régimen jurídico aplicable al supuesto, nada infrecuente, de práctica de auténticas actuaciones comprobadoras, no simplemente internas, tras una autoliquidación a devolver:

Porque, por un lado, entonces se producirá la finalización del procedimiento de devolución, iniciándose entonces otro procedimiento distinto, al que se le aplicaría, por tanto, el plazo previsto para el mismo: seis meses para el de verificación de datos y de comprobación limitada y doce meses para el de inspección; aunque seis o doce meses desde el inicio, de oficio, de dichos procedimientos; trayendo consigo el incumplimiento de tales plazos, los efectos específicos previstos para ellos³³.

Pero, por otro lado, y con independencia de lo anterior, se sigue manteniendo el devengo de intereses de demora por el transcurso de seis meses sin practicar la devolución, contados desde la finalización del plazo voluntario de autoliquidación o desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. Siempre y cuando, claro está, siga existiendo una devolución tras la liquidación derivada de la actuación comprobadora practicada, sea la misma que se autoliquidó o sea una más reducida.

4.3. El procedimiento de comprobación de valores

Aunque no situado en la nueva Ley tras el procedimiento de devolución, sino más adelante, entre los de verificación y de comprobación limitada, corresponde ahora analizar los aspectos esenciales del denominado procedimiento de comprobación de valores (arts.

³³ En esencia, caducidad que no impide el inicio de un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción en los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada [arts. 133. 1 d) y 139. 1 b)], y enervamiento de los efectos que se produjeron con las actuaciones realizadas antes del incumplimiento del plazo, esto es, no interrupción de la prescripción y no existencia de requerimiento administrativo, en relación con el procedimiento de inspección (art. 150).

134 y 135). La razón de ello es muy simple: se trata de un procedimiento con un carácter netamente instrumental respecto de la liquidación; y es un procedimiento, en relación con dicha liquidación, que tiene un carácter parcial, al recaer únicamente sobre un determinado aspecto relevante para la misma (el valor).

Aparte de algunas otras cuestiones de menor trascendencia en las que no puedo detenerme ahora, son cuatro, quizá, las novedades fundamentales que recoge la LGT en relación con este procedimiento de comprobación de valores. Aunque en la gran parte de los casos se trata de novedades "relativas", en tanto que o bien estaban ya recogidas en la normativa particular del ITPAJD o del ISD, o bien ya venían produciéndose en la práctica.

En primer lugar, la previsión expresa de que no podrá procederse a la comprobación de valores, de acuerdo a los medios previstos en el art. 57, cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios (art. 134. 1). Se da así amparo normativo expreso a algo que venía ocurriendo ya en la práctica de algunas Comunidades Autónomas, en la gestión del ITPAJD y del ISD, por lo que se refiere a los valores de bienes inmuebles³⁴. De igual modo, se da un reconocimiento explícito en la LGT a la práctica amparada por disposiciones aplicables a determinadas figuras tributarias de la publicación de los precios medios de venta de vehículos usados, cuya utilización por los particulares impediría la ulterior comprobación administrativa del valor³⁵.

En segundo lugar, la nueva Ley exige ahora expresamente que si el valor determinado por la Administración es distinto al declarado, junto con la propuesta de regularización, habrá de comunicarse la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados (art. 134. 3, párrafo 1º).

En tercer lugar, el mandato, que puede pasar inadvertido al ubicarse en otro lugar de la Ley, de que se individualice la propuesta de liquidación derivada de la comprobación de valores realizada en un procedimiento de inspección en un determinado supuesto: cuando dicha comprobación de valores no sea el objeto único de la regularización inspectora practicada. Este sería uno de los casos, además, en que procedería la práctica de una liquidación provisional en dicho procedimiento inspector [art. 101. 4, b)].

Por tanto, en estos supuestos de regularización inspectora más amplia que la derivada exclusivamente de una comprobación de valores (piénsese, por ejemplo, en un supuesto en el IRPF, en el que se regularizara el valor de transmisión de una ganancia patrimonial derivada de una transmisión gratuita a partir de una comprobación de valores, además de otras parcelas del impuesto), de modo semejante a lo que sucedía ya antes

³⁴ FALCÓN Y TELLA, R., "«Valores orientativos de referencia» y comprobación de valores", en *QF*, núm. 6, 1997; ALGUACIL MARÍ, P., *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999.

³⁵ La última es la Orden 3561/2003, de 15 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables a la gestión del ITPAJD, ISD e IEDMT.

en los supuestos de conformidad parcial, habrían de parcelarse varias propuestas de liquidación: la derivada exclusivamente de la comprobación de valores, y la resultante del resto de elementos comprobados. Dando lugar la primera de ellas a una liquidación provisional. Se resuelve así un problema que hasta ahora encontraba difícil solución: aplicar la suspensión automática de la ejecución de la liquidación por la promoción de la tasación pericial contradictoria o por la reserva del derecho a promoverla también en impuestos distintos a ITPAJD y a ISD, en los que la liquidación puede derivarse de un objeto más amplio a aquél que proviene de una comprobación de valores³⁶.

Y, en cuarto lugar, la previsión de que la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma (art. 135. 1, párr: 3º). Se prevé así en una norma legal de aplicabilidad general algo que ya estaba en la normativa del ITPAJD, pero no en la del ISD, lo que había planteado problemas en la práctica. Aunque dichos problemas podían solucionarse, como así lo entendió algún Tribunal de Justicia, con una aplicación análoga al ISD de lo previsto para el ITPAJD³⁷.

4.4. El procedimiento iniciado mediante declaración

Por lo que se refiere al procedimiento iniciado mediante declaración, que es el correspondiente a escasos tributos en nuestro ordenamiento actual (ISD, de modo optativo, IAE en el ejercicio de alta o impuestos aduaneros, fundamentalmente), son varias las ideas esenciales que pueden señalarse.

En primer lugar, que su modo normal de inicio es la presentación de una declaración (art. 128. 1). Además, sería este procedimiento el aplicable cuando la declaración se presenta tanto dentro como fuera de plazo (art. 129. 1, párrafo 2º). Y en este segundo caso, en mi opinión, tanto cuando no media un requerimiento administrativo previo como cuando éste existe. Puesto que a la declaración presentada siempre le serían aplicables las mismas facultades de comprobación y los mismos trámites y requisitos procedimentales hasta la liquidación provisional previstos en los arts. 128 a 130. La únicas diferencias en el caso de declaración fuera de plazo serían: cuando se presenta sin requerimiento previo, la liquidación adicional de recargos y, en su caso, intereses de demora, de acuerdo a las previsiones del art. 27; y si se presenta tras un requerimiento administrativo, la eventual imposición de una sanción, pero que se sitúa en otro procedimiento distinto, el sancionador³⁸.

³⁶ Algunas propuestas para solucionar este problema conforme a la anterior normativa se encuentran en PÉREZ-EMBIID WAMBA, C. M., "La tasación pericial contradictoria tras la reforma del artículo 52 de la Ley General Tributaria por Ley 31/90, de PGE para 1991", en *TF*, núm. 55, 1995, pp. 57 y ss.

³⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de octubre de 2000. En otro sentido, sin embargo, la Resolución del TEAC de 24 de junio de 1998. Ambas se encuentran en *Normacef fiscal*.

³⁸ En un sentido distinto, PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pp. 253. En la misma línea de lo defendida en el texto se pronunciaba ya GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, IV, EDF, Madrid, 1972, pp. 485-487, en relación con la normativa entonces vigente.

En segundo lugar, la previsión de un plazo máximo general de duración del procedimiento de seis meses, en el cual la Administración habrá de notificar la liquidación provisional. Si bien la normativa del tributo puede señalar otro plazo diferente. En todo caso este plazo comenzará a contarse en el supuesto normal de inicio mediante declaración, bien desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentarla, bien desde el día siguiente a la presentación de la declaración extemporánea (art. 129. 1). Previéndose para el caso de incumplimiento de dicho plazo la caducidad. Aunque esta caducidad no impide el inicio de nuevo del procedimiento, en este caso de oficio por la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción [art. 130 b)]. Si bien, como dispone el art. 104.5 también aplicable aquí, las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos del art. 27. 1.

Y, en tercer lugar, la previsión de que en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de aquéllas (art. 129. 3). Lo que se prevé con carácter general y, por tanto, también para el supuesto de declaración extemporánea, como se encarga de confirmar el art. 27. 2, párr. 3º en relación con las presentadas sin requerimiento previo³⁹. Lo cual es algo lógico, teniendo en cuenta que en este sistema aplicativo de la declaración simple, a diferencia del de autoliquidación, el tributo no es exigible hasta la notificación de la liquidación por parte de la Administración (art. 62. 2). Si bien se prevé que ello será así "sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley" (art. 129. 3 in fine).

Con ello parece estarse pensando fundamentalmente en el supuesto en el cual la Administración descubre la falta de presentación de la declaración debida, requiere para que se aporte y ésta se presenta. Entonces se iniciaría con dicha declaración el procedimiento dirigido a la práctica de la liquidación provisional no exigiéndose, aquí tampoco, intereses de demora desde la presentación de la declaración, pese a que haya sido tras requerimiento, hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la liquidación administrativa. Aunque sí, lógicamente, por el período de retraso entre la finalización del plazo voluntario de presentación de declaraciones y el momento de presentarse la declaración extemporánea [art. 26. 2 b) y 3]. Lo cual no va a impedir tampoco la eventual imposición de la sanción correspondiente (art. 192), a través del específico procedimiento sancionador, que es lo que justifica su mención en aquel precepto.

4.5. Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada

A) Planteamiento

Para finalizar, centraré mi atención en los dos procedimientos "estrella" de la gestión tributaria en la nueva Ley: el de verificación de datos y el de comprobación limitada. Son los

³⁹ El Informe 2002 destaca que se aclare definitivamente esta cuestión con la nueva Ley. Vid. Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2002, p. 50.

procedimientos que toman el relevo en la nueva LGT de las actuaciones de comprobación abreviada dirigidas a la práctica de liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 de la anterior:

Sintetizando los aspectos novedosos de más importancia de la nueva Ley en este ámbito, pueden señalarse los siguientes, que son en los que centraré mi atención: la regulación separada de dos modalidades de actuación administrativa, verificación de datos y comprobación limitada; la regulación más detallada y completa de los trámites procedimentales a seguir en las mismas; y, en relación con este último aspecto, la regulación expresa de ciertos efectos preclusivos.

B) La regulación separada de la verificación de datos y la comprobación limitada

a) ¿De la comprobación formal a la verificación de datos y de la comprobación abreviada a la comprobación limitada?

La primera cuestión que se suscita, sobre todo a partir de la lectura de los Informes 2001⁴⁰ y 2002⁴¹, es si pueden identificarse la verificación de datos con la tradicional comprobación formal (arts. 1, párr. 2º y 34, últ. párr. del RGI) y la comprobación limitada con la antigua comprobación abreviada (art. 123 de la originaria LGT, tras la reforma de 1995).

Es decir: ¿puede identificarse la verificación de datos de la nueva LGT con la antigua comprobación formal, al dirigirse únicamente a realizar una verificación de la exactitud formal de lo declarado atendiendo a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero claramente constatables a la vista de la autoliquidación y, en su caso, de los documentos que acompañan a ésta?; y, ¿puede identificarse la nueva comprobación limitada, más allá de algunos cambios puntuales y mejoras técnicas, con la antigua comprobación abreviada, al posibilitarse ciertas actuaciones instructorias frente al interesado (requerimiento de justificantes de datos declarados, de registros establecidos por normas tributarias, etc.), pero que no serían tantas como los de la comprobación inspectora (se excluye, por ejemplo, el examen de la contabilidad mercantil)?

Existirían dos datos, fundamentalmente, que confirmarían esta interpretación: de un lado, la propia terminología empleada para referirse a estas actividades administrativas (verifica-

⁴⁰ En relación con la verificación de datos, señala el *Informe para la Reforma...*, p. 143, que este tipo de comprobación "debe limitarse a los casos en que los datos proporcionados por el obligado tributario no se corresponden con los que tenga en su poder la Administración, sin que ésta pueda utilizar sus facultades para realizar una labor de instrucción en sentido estricto. Sería, básicamente -se concluye-, una actuación de "cotejo". Sobre la comprobación limitada, pp. 143-144.

⁴¹ Sobre la verificación de datos, *Informe sobre el borrador...*, pp. 50-51, y sobre la comprobación limitada, pp. 52-53. En relación con el aspecto que nos interesa ahora acerca del deslinde entre ambas, merece destacarse la afirmación de que la comprobación limitada "supone un paso más allá de las actuaciones de verificación, desarrollándose una verdadera actuación inquisitiva, aunque limitada en cuanto a sus medios" (p. 52). Ya antes, tras mencionar los supuestos en que tiene cabida la verificación de datos, se indicaba que "todas las situaciones descritas se caracterizan por una ausencia de labor instructora por parte de la Administración, no incluyendo, en ningún caso, la obtención de información de terceras personas. Tan sólo el último supuesto implica cierta labor de este tipo, pero, como puede observarse, nunca puede referirse a actividades económicas" (p. 51).

ción frente a comprobación), que estaría justificado en el hecho de que, tal como había puesto de relieve la doctrina, la llamada comprobación formal no era realmente una auténtica comprobación en sentido propio⁴²; y, de otro, la regulación de los eventuales efectos preclusivos en uno y otro caso: ningún efecto preclusivo en la verificación de datos, puesto que ésta no impedirá, como dispone el art. 133. 2, la posterior comprobación del objeto de la misma; frente al efecto preclusivo al que haré referencia más adelante de la comprobación limitada, recogido ahora de forma expresa en el art. 140. 1 de la nueva Ley.

Sin embargo, en mi opinión, esta identificación entre verificación de datos y comprobación formal, de un lado, y comprobación limitada y comprobación abreviada, de otro, es algo que no puede admitirse sin más. Así puede deducirse de una lectura atenta de los preceptos reguladores de una y otra modalidad de actuación administrativa.

b) La verificación de datos: comprobación formal y comprobación en sentido propio

Comenzando por la verificación de datos, es cierto que existen dos datos que ponen de relieve que en ella tiene cabida la tradicional comprobación formal. De un lado, algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, recogidos en el art. 131: errores aritméticos en la declaración o autoliquidación [letra a)]; y, aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma [letra c)]. Se trata, efectivamente, de errores apreciables a la vista de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes que se hubieran acompañado, en su caso, a aquéllas. Lo que vendría confirmado, de otro lado, por una de las posibles formas de inicio del procedimiento de verificación de datos, que parece que es especialmente propicia, aunque no de un modo exclusivo⁴³, para estos supuestos de la antigua comprobación formal: "mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con los datos necesarios para formularla" (art. 132. 1).

Pero es que también dentro de la verificación de datos, en mi opinión, tiene cabida una auténtica comprobación en sentido propio. Lo que se deduce igualmente, además de algunos de los supuestos en que podrá iniciarse dicho procedimiento, de otra de las formas posibles de inicio: el requerimiento para la aclaración o para la justificación de la discrepancia observada o de los datos relativos a su declaración o autoliquidación (art. 132. 1).

⁴² Entre otros, DE LA PEÑA VELASCO, "La liquidación...", p. 11; MARZAL DOMENECH y DE BUNES IBARRA, "El artículo...", pp. 14 y 15; y, JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE, "La tramitación...", pp. 62 y ss.

⁴³ No puede desconocerse que también cabría el inicio del procedimiento de este modo cuando existieran en poder de la Administración datos distintos a los declarados procedentes de terceros en base a los cuales emitir una propuesta de liquidación, que tal como señalaremos más adelante no puede incluirse en la tradicional comprobación formal, pese a que la Administración lo entendió en ocasiones de otro modo.

Puesto que podrá iniciarse igualmente un procedimiento de verificación de datos "Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria" [art. 131 b)]. Se trata de un supuesto, ya previsto en esencia en normativas precedentes⁴⁴, que hace posible una actuación administrativa en orden a liquidar el tributo de que se trate, pero que va más allá de la comprobación formal. Ello a pesar de que esto es algo que no había sido siempre considerado así, lo que parece estar detrás de su inclusión dentro de la verificación de datos⁴⁵. La existencia en estos casos de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio queda confirmada en la nueva LGT, en mi opinión, al exigirse expresamente el contraste con el tercero informante cuando el interesado manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración (arts. 132. 2 y 108. 4).

También puede llevarse a cabo la verificación de datos, según dispone el art. 131 d), "Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas". Y tanto la aclaración como la justificación de datos de la declaración o autoliquidación parece que está haciendo referencia a auténticas actividades de comprobación en sentido propio, orientadas a la eventual práctica de una liquidación, al menos en la gran parte de los casos⁴⁶. La simple exclusión del ámbito de las actividades económicas de estas actuaciones instructorias no puede impedir que fuera de él se esté en presencia de una auténtica actividad de comprobación en sentido propio.

c) La comprobación limitada: comprobación formal y comprobación en sentido propio

Y por lo que se refiere a la comprobación limitada, es cierto que en ella puede tener lugar una auténtica comprobación en sentido propio. Esta va a ser, además, su principal contenido. Así lo ponen de relieve tanto las actuaciones que pueden desarrollarse en este procedimiento (esto es, facultades y medios de comprobación utilizables) como una de las posibles formas de su inicio: mediante comunicación notificada requiriendo la personación

⁴⁴ Arts. 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 123 de la LGT, en su redacción de 1995, aunque con un tenor literal no idéntico.

⁴⁵ Porque la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su Informe de 14 de octubre de 1987 (en MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, EDESA, Madrid, 1990, p. 34), entendía, erróneamente en nuestra opinión, que la comprobación formal era "una actividad de mero control consistente en practicar una liquidación provisional a la vista de la declaración del sujeto pasivo y de los datos obrantes ya en poder de la Administración". En el mismo sentido, ya con anterioridad, la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe de 23 de enero de 1987, en *Impuestos, I/1988*, p. 897. La concepción de una verificación de datos incluyendo la utilización de datos obrantes en poder de la Administración en la que no se realizaría "una labor de instrucción en sentido estricto", esto es, una auténtica comprobación en sentido propio, parece desprenderse también del *Informe para la Reforma...*, p. 143; y, aunque no de forma tan clara, del *Informe sobre el borrador...*, p. 51.

⁴⁶ Piénsese que la aclaración requerida puede dirigirse a datos no estrictamente relevantes para la liquidación del tributo, como puede ser, por ejemplo, el de la cuenta corriente en el que efectuar la devolución, incluido erróneamente en la autoliquidación.

en el lugar señalado para las actuaciones y la aportación de documentación y demás elementos solicitados (arts. 137. 1 y 138. 2).

Porque en este procedimiento de comprobación limitada pueden realizarse determinadas actuaciones, que claramente se insertan en la comprobación en sentido propio: examen de los justificantes de los datos declarados que se hubieran requerido [letra a)]; examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria [letra b)]; examen de los registros, demás documentos exigidos por la normativa tributaria, de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como de las facturas o documentos justificativos de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos [letra c)]; requerimientos a terceros, bien para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar, bien para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes [letra d)]; y, entrada en fincas, locales, otros establecimientos y domicilio, además de consideración de agente de autoridad del funcionario actuante, en aquellos casos en que se permite la actuación fuera de las oficinas de la Administración tributaria (comprobaciones relativas a la aplicación de regímenes objetivos de tributación, entre otros, tal como prevé el art. 136. 4).

Pero no puede desconocerse que en el procedimiento de comprobación limitada también tiene cabida, en mi opinión, la comprobación formal. Así se deduce claramente: en primer lugar, de la recepción dentro de las actuaciones que pueden realizarse en la misma el examen "de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones (...)" [art. 136. 2 a)], que es donde conforme a la normativa anterior cabía encontrar implícita aquella comprobación formal (art. 123. 1, párrafo 1º de la anterior LGT); y, en segundo lugar, de la previsión como posible inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formular dicha propuesta (art. 137. 2, 2º párrafo), que es especialmente propicio, aunque no de un modo exclusivo, como indiqué antes, para los supuestos de la antigua comprobación formal.

d) El auténtico deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada

Y si el deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada no está en la tradicional distinción entre comprobación formal y auténtica comprobación, aunque abreviada, ¿dónde está si no?. ¿En qué se diferenciarían, por tanto, una y otra modalidad de actuación administrativa?

Pues bien, a falta de lo que nos diga el desarrollo reglamentario y a falta de lo que nos muestre la práctica, creo que la solución está, fundamentalmente, en las claves siguientes, que se deducen de la regulación de ambas:

- primera: la verificación de datos sólo puede realizarse cuando exista una declaración o autoliquidación previa que se habría presentado (distintos supuestos del art. 131, en los que aquéllas son un elemento común); por el contrario, la comprobación limitada puede desarrollarse tanto cuando hay una autoliquidación previa, como cuando no la hay [apartados 1 y 2 b) del art. 136, especialmente⁴⁷]

- segunda: la verificación de datos únicamente puede tener lugar cuando concurra alguno de los supuestos tasados previstos en el art. 131, que aparecerían así como requisitos o presupuestos de inicio del procedimiento, y que normalmente son detectados en la práctica administrativa a través de medios informáticos internos (errores aritméticos, discrepancias con datos en poder de la Administración, etc.⁴⁸); el inicio de la comprobación limitada, sin embargo, no está supeditado a la concurrencia de determinadas circunstancias constatadas previamente (cabe iniciar dicho procedimiento sin que sea necesario haber detectado con anterioridad un error o una discrepancia); y,
- tercera: la comprobación limitada es la única que puede recaer; al menos en cuanto desarrolle una auténtica actividad de comprobación en sentido propio, sobre el ámbito de las actividades económicas [art. 131 d) y 136. 2 c), de modo particular⁴⁹].

C) Algunas cuestiones procedimentales comunes

Una vez delimitadas la verificación de datos y la comprobación limitada, paso a examinar algunas cuestiones relativas a su tramitación procedimental. Y lo hago refiriéndome conjuntamente a ambas ya que tales cuestiones son, en gran medida, comunes en el procedimiento de verificación de datos y en el de comprobación limitada. Todo ello en un contexto de una regulación mucho más detallada que la existente con anterioridad.

En primer lugar, debe destacarse que se trata de dos procedimientos cuyo modo de inicio es siempre de oficio. Es la Administración tributaria la que decide siempre, de oficio, iniciar estos procedimientos (arts. 132. 1 y 137. 1). No se prevé en ninguno de ellos, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de inspección, un inicio a petición del obligado tributario, aunque sea sólo para solicitar una comprobación general tras una primera actuación de carácter parcial [arts. 147 b) y 149⁵⁰].

Son dos procedimientos, en segundo lugar, que se dirigen, en principio y con carácter general, a la práctica de una liquidación provisional, que cuando se dicte habrá de hacerlo tras la previa comunicación al obligado tributario de la propuesta de liquidación (arts. 132. 3 y

⁴⁷ En este sentido, también FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Derecho tributario: parte general*, (23ª ed.), Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, p. 166.

⁴⁸ Este aspecto era destacado por el *Informe para la Reforma...*, p. 143, desde la perspectiva de los derechos y garantías de los obligados tributarios que no se verían mermados al deber estar los supuestos de aplicación de la verificación tasados legalmente, si bien se añade que "probablemente por remisión a las Leyes reguladoras de cada tributo". También se reitera en el *Informe sobre el borrador...*, p. 50. Igualmente, FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, pp. 165-166.

⁴⁹ Igualmente, FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, p. 166; PATÓN GARCÍA, G., "La comprobación limitada y su conexión con el procedimiento inspector", en *TF*, 2003, núm. 157, pp. 66 y 70.

⁵⁰ El *Informe para la Reforma...*, p. 144, sin embargo, proponía para el caso de la comprobación limitada "el derecho a solicitar que, ante el anuncio de una comprobación de este tipo, se remita el expediente a la inspección, al objeto de que pueda practicarse una comprobación de carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados".

138. 3). De ahí que puedan ser calificados ambos, al menos en los supuestos más comunes, como procedimientos liquidatorios. Esto significa, en esencia, dos cosas:

- en primer lugar, que su inicio va a producir el efecto de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria. Si bien para que dicho efecto interruptivo se produzca habrán de cumplirse necesariamente dos requisitos: de un lado, el conocimiento formal del interesado, garantizado con la previsión para ambos procedimientos de unas determinadas formas de inicio, si bien de contenido no exactamente idéntico (arts. 132. 1 y 137. 2); y, de otro, la precisa delimitación de la obligación tributaria afectada (en esencia, a través de la especificación del tributo y, en su caso, período de que se trate); lo que si bien aparece garantizado claramente en relación con la comprobación limitada al exigirse que su comunicación de inicio se exprese el alcance de las actuaciones (art. 137. 2), no lo hace respecto de la verificación de datos, en relación con la que no se prevé tal exigencia (132. 1), pese a lo cual debe entenderse como debida⁵¹; y,
- en segundo lugar, que su forma normal de terminación será mediante liquidación provisional, que habrá de estar motivada, aunque no con el mismo contenido en la verificación de datos y en la comprobación limitada [arts. 133. 1 b) y 139. 2⁵²]; sin perjuicio de que también se prevén otras formas menos habituales de terminación⁵³.

Y son dos procedimientos, en tercer lugar, para los que se prevé un plazo máximo de duración de seis meses; produciéndose en caso de incumplimiento de dicho plazo la caduci-

⁵¹ Aunque la nueva Ley no lo prevé expresamente, PATÓN GARCÍA, G., "Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248, 2003, pp. 152-153, ha planteado la posibilidad de fraccionamiento del efecto interruptivo de la prescripción en relación únicamente con los elementos afectados por la comprobación limitada. En contra de esta interpretación, si bien conforme a la normativa anterior a la nueva LGT, JUAN LOZANO, A. M., "Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria ante la perspectiva de las modificaciones normativas", en *Fiscal mes a mes*, núm. 70, 2002, p. 77.

⁵² En relación con la liquidación provisional resultante de una verificación de datos, en el art. 133. 1 b) se prevé únicamente que "deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de Derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma". Por su parte, el art. 139. 2 prevé una motivación más amplia para las liquidaciones provisionales dictadas en un procedimiento de comprobación limitada. Puesto que no sólo se hace mención a una "Relación de hechos y fundamentos de Derecho que motiven la resolución", para la cual, además, no se señala que sea sucinta. Sino también se prevé como contenido debido de la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada: "Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación"; y, "Especificación de las actuaciones concretas realizadas". Estas dos últimas menciones, particularmente, tendrán una importancia decisiva para los efectos preclusivos de la resolución del procedimiento de comprobación limitada recogidos, como se verá de inmediato, en el art. 140. 1.

⁵³ En concreto, el procedimiento de verificación de datos podrá también finalizar: por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos; por la subsanación, aclaración, justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento; por caducidad; o, por inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto de la verificación de datos (art. 133). Y, por su parte, el procedimiento de comprobación limitada podrá acabar adicionalmente: por manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada; por caducidad; y, por inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (art. 139).

dad, que no impedirá el inicio de nuevo del procedimiento dentro del plazo de prescripción [arts. 133. 1 d) y 139. 1 b)]. Si bien las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos del art. 27. 1 (art. 104. 5). Además de que no se exijan intereses de demora desde el momento del incumplimiento del plazo, de practicarse una ulterior liquidación tras el inicio de un nuevo procedimiento, tal como prevé desde una óptica general el art. 26. 4 de la nueva Ley.

Se trata, por tanto, de un régimen distinto al previsto: para el procedimiento sancionador, para el que aunque también se prevé la caducidad por el incumplimiento de un idéntico plazo de seis meses, de producirse aquélla no podrá iniciarse ya un nuevo procedimiento sancionador [art. 21 l. 4]; y, para el procedimiento inspector, para el que no se prevé caducidad alguna (art. 150).

No se ha recogido en la Ley, sin embargo, a pesar de que había algunas propuestas en este sentido, plazo alguno dentro del cuál debería iniciarse necesariamente los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, de llevarse a cabo. El Informe 2001, por ejemplo, proponía el establecimiento de un plazo para su iniciación de dos años contados desde el fin del plazo voluntario de declaración o autoliquidación⁵⁴.

D) Los efectos preclusivos de la comprobación limitada

Y, por fin, llegamos al aspecto “estrella” de los procedimientos “estrella” en la gestión tributaria de la nueva Ley. Me refiero a los eventuales efectos preclusivos derivados de los mismos.

Por lo que se refiere a la verificación de datos no sólo no se prevé expresamente efecto preclusivo alguno, sino incluso parece negarse el mismo. Así parece indicarlo el art. 133. 2: “La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”. Contrasta esta previsión con la del art. 140 para la comprobación limitada a la que haré referencia de inmediato. Sobre todo cuando en ambos procedimientos, tal como justifiqué, tienen lugar auténticas actividades comprobadoras en sentido propio. También, por tanto, en el procedimiento de verificación de datos. De ahí que sorprenda la regulación de la nueva Ley en relación con este aspecto, que no puede evitar, en mi opinión, la existencia de unos efectos preclusivos a partir de principios generales como el de seguridad jurídica y el de no ir contra los propios actos, en los que se sustentaban ya dichos efectos bajo la normativa anterior⁵⁵.

⁵⁴ Informe para la Reforma..., p. 143.

⁵⁵ Así lo venía a reconocer la propia Administración tributaria estatal en la Resolución de 20 de diciembre de 2000, de la Dirección General de la AEAT, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2001, al aludir, dentro de las normas de integración entre los Planes Parciales de Control de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria, a la potenciación de la motivación de los actos de liquidación que dicta Gestión Tributaria. Ya mucho antes también se sustentaba este tesis desde la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe de 23 de enero de 1987, en *Impuestos*, I/1988, p. 897.

Y centrándome en el efecto preclusivo que sí prevé la Ley de un modo expreso, en el ámbito de la comprobación limitada, debe destacarse, ante todo, la previsión de dicho efecto que, como sabemos, no aparecía previsto en la anterior normativa. Ante el silencio de la regulación anterior, y partiendo de la necesidad de entender que un efecto preclusivo debería existir; al practicarse auténticas actividades de comprobación en sentido propio, podían tener cabida las dos alternativas básicas existentes al respecto:

- que el objeto comprobado no pudiera ser nuevamente objeto de una comprobación ulterior; aunque fuera con el despliegue de otros medios y facultades distintos a los que están a disposición en la actuación gestora; o,
- que dicho objeto sí pudiera ser ulteriormente comprobado, pero sólo con unos medios y facultades diferentes a los que se emplearon en la actuación gestora⁵⁶.

La nueva LGT, sin embargo, abandona el silencio anterior y opta concretamente por la segunda de las alternativas mencionadas. Se recoge así, efectivamente, un efecto preclusivo. Pero se trata de un efecto preclusivo limitado, distinto al previsto para las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección (art. 148. 3), en conexión con la propia limitación de medios a emplear en esta modalidad comprobadora: únicamente alcanza a los medios y facultades de comprobación utilizados.

Porque, según dispone el art. 140. 1 de la nueva LGT, “Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (...)”. No obstante, a tal afirmación general se hace una precisión adicional: ello será así “salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.

Por tanto, como reconocía el Informe 2002, el “importe fijado en el acto de liquidación no puede ser modificado por la Administración. La modificación sólo puede producirse cuando, acumulativamente, concurren dos circunstancias. La primera, que se descubran nuevos hechos o circunstancias, lo que excluye, por ejemplo, que se practique una regularización de la liquidación por un cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración. La segunda, que los nuevos hechos o circunstancias resulten de actuaciones distintas de las realizadas”⁵⁷.

Sería el caso, por ejemplo, de la verificación física de una inversión en un procedimiento inspector con la que se descubre algún tipo de irregularidad, que sería posible pese a haber llevado a cabo con anterioridad en un procedimiento de comprobación limitada la comprobación documental de las mismas, en el que se había resuelto su corrección.

⁵⁶ JUAN LOZANO, “Las actuaciones...”, pp. 74-75.

⁵⁷ Informe sobre el borrador..., p. 53.

5. Consideraciones finales

Concluyo ya.

Son varios y diversos los aspectos problemáticos que suscita la regulación de la gestión de los tributos en la nueva LGT. Por destacar a modo de conclusión los de mayor trascendencia, quizá lo sean la prohibición absoluta de rectificar las opciones fuera del plazo reglamentario de declaración, los no precisos contornos del deslinde entre verificación de datos y comprobación limitada y la, a su vez, eficacia preclusiva limitada de la regularización practicada tras una comprobación de este tipo.

De todos modos, la regulación amplia y detalla que se hace en la nueva Ley de los procedimientos de gestión tributaria más comunes es, ya de por sí, un gran avance. También lo es, desde mi punto de vista, la recepción en el lugar que le corresponde, la LGT, de los aspectos esenciales de la autoliquidación, el principal acto de colaboración de los particulares en la aplicación de los tributos. De ahí que mi opinión general sobre la nueva situación en que queda la gestión tributaria tras la nueva Ley, sea positiva.

Trayendo a colación el certero símil empleado por la profesora SOLER⁵⁸, la “cenicienta” de los procedimientos tributarios, la gestión tributaria, entendida en el sentido estricto pero amplio a que hemos hecho referencia, ha dejado, por fin, de serlo. ■

⁵⁸ SOLER ROCH, M.T., “Prólogo” a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001, p. 12.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 1 de abril de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Sieira Migués

Efectos que pueden derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias. Derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado.

Recogemos en esta ocasión tres sentencias del Tribunal Supremo referentes a los efectos que pueden derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de diversos preceptos legales.

La primera sentencia, de 1 de abril de 2004, recogiendo lo declarado en otras anteriores del mismo tribunal, sienta de forma clara los presupuestos necesarios para que los contribuyentes puedan exigir una indemnización, con amparo en la responsabilidad patrimonial del Estado, cuando alguna disposición legislativa haya sido declarada inconstitucional y anulada.

Fundamentos de derecho

Primero.- ... interpuesto contra la resolución presente del Consejo de Ministros, denegatoria de la indemnización solicitada, por el concepto responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado, como consecuencia de haber sido declarado por el Tribunal Constitucional, en sentencia 1731/1996, de 31 de Octubre, inconstitucional y nulo el gravamen complementario sobre la tasa de juego establecido por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de Junio, al objeto de que le fueran reembolsadas las cantidades ingresadas en las arcas públicas por tal concepto, aquella temática, decimos, ha sido contemplada y resulta en una pluralidad de sentencias (entre otras las de 29 de Febrero, 13 de Junio, 15 de Julio y 30 de Septiembre de 2000 y 24 de Enero de 2002), dictadas por ésta Sala y Sección, en las que se planteaba idéntica cuestión a la actual, y es por ello, por lo que nos limitaremos a reproducir las consideraciones de orden jurídico entonces formuladas, que iniciábamos destacando cómo en las tres últimas resoluciones citadas se había profundizado en las consecuencias patrimoniales que para el Estado tiene la declaración de inconstitucionalidad de una ley, por más que razones de seguridad jurídica impi-

dan revisar los procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada, según establece expresamente el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2/1979, de 3 de Octubre.

Segundo.- *Expresábamos a continuación que tal invariabilidad de las situaciones jurídicas, creada por la cosa juzgada, justifica que la única vía para conseguir la reparación de los daños y perjuicios antijurídicos, causados por disposiciones o actos dictados en aplicación del precepto legal declarado inconstitucional, sea el ejercicio de una acción por responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, siempre que se haga valer, como expresamos en las aludidas Sentencias, dentro del plazo establecido, que se computará a partir de la fecha de publicación de la sentencia que declare la nulidad de la ley por ser contraria a la Constitución.*

...

Tercero.- *No cabe duda que el planteamiento del Abogado del Estado cuenta con patrocinadores en la doctrina y tiene apoyo en alguna sentencia del Tribunal Constitucional (45/1989, de 20 de febrero, fundamento jurídico undécimo) y de la Sección Segunda de esta Sala del Tribunal Supremo (26 de diciembre de 1998 -recurso de casación en interés de la ley, R.J. 10215/98), aunque ésta reconoce la eficacia “ex tunc” de la declaración de nulidad de pleno derecho de las disposiciones generales.*

La interpretación del artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, conduce, a nuestro parecer, a una conclusión distinta, al excepcionarse en él expresa y exclusivamente la eficacia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de actos o normas con rango de ley respecto de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo los casos de penas o sanciones, de manera que la consecuencia lógica es que en los demás supuestos cabe su revisión.

En nuestra opinión, cuando la propia sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno al respecto, corresponde a los jueces y tribunales, ante quienes se suscite tal cuestión, decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad en aplicación de las leyes y los principios generales del derecho interpretados a la luz de la jurisprudencia, de manera que, a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser los jueces y tribunales quienes, en el ejercicio pleno de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia “ex tunc” o “ex nunc” de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad.

En apoyo de esta tesis debemos recordar que la propia Ley 30/1992, de 26 de diciembre, modificada por Ley 4/1999, de 13 de enero, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece un procedimiento para la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho (artículo 102), y, entre las primeras, el artículo 62.2 de la propia Ley incluye las que vulneren la Constitución, y aunque este precepto no predica tal nulidad de los segundos, salvo que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (apartado 1.a), es evidente que si la disposición a cuyo amparo se dicta o ejecuta el acto es nula de pleno derecho, éstos quedan afectados por idéntico vicio invalidante y,

por consiguiente, son también radicalmente nulos de pleno derecho, con independencia de que razones de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), correcta y debidamente apreciadas, aconsejen mantener los efectos del acto compensándolos con una adecuada reparación, según prevén los artículos 139.2 y 141.1 de la misma ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y así lo establece expresamente el artículo 102.4 de esta Ley, con lo que, en definitiva, se viene a sustituir la lógica e inherente consecuencia de la declaración de nulidad radical de un acto o de una disposición por una indemnización siempre que no exista el deber jurídico de soportar el daño o perjuicio causado por ese acto o disposición nulos de pleno derecho.

Cuarto.- En nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar, como en este caso ha procedido la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley.

Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes, en nuestro caso, ejercitada la acción por devolución de ingresos indebidos, el plazo empieza a contar desde que recae sentencia firme. No cabe entender en otro sentido la sentencia de 5 de julio de 2001 en que se establece que el vencimiento del plazo para reclamar la devolución de ingresos indebidos no empece la posibilidad de alegación de la acción de responsabilidad si no ha transcurrido el plazo de un año legalmente establecido. Para ejercitar esta acción en el caso de autos el plazo no empieza a correr hasta que recae sentencia firme en el recurso que se interpone contra el auto que deniega la devolución, solo en ese momento, el perjuicio puede considerarse efectivamente producido ya que de ser la sentencia estimatoria evidentemente el daño habría desaparecido en lo que a las cantidades devueltas se refiere.

En síntesis, a la entidad demandante, al estar basada en fuerza de cosa juzgada la declaración de no ser procedente la devolución de lo ingresado por el concepto de gravamen complementario, no le quedaba otra opción que la ejercitada acción de responsabilidad patrimonial por acto del legislador.

Sin embargo, en los supuestos en que no exista el valladar de la cosa juzgada, cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de que, como en el proceso terminado con nuestra Sentencia de 13 de junio de 2000 (recurso 567/98), el interesado promueva directamente la acción de responsabilidad patrimonial, derivada de actos del legislador, dentro del plazo legalmente establecido.

Quinto.- *Es estimable también, y así lo hemos decidido en las mencionadas Sentencias resolutorias de idéntica cuestión, la pretensión de abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día que se efectuó el ingreso hasta la fecha de notificación de esta sentencia, en aras del principio de plena indemnidad, reconocido por la jurisprudencia de esta Sala (Sentencias de 14 y 22 de mayo de 1993, 22 y 29 de enero y 2 de julio de 1994, 11 y 23 de febrero y 9 de mayo de 1995, 6 de febrero y 12 de noviembre de 1996, 24 de enero, 19 de abril y 31 de mayo de 1997, 14 de febrero, 14 de marzo, 10 de noviembre y 28 de noviembre de 1998, 13 y 20 de febrero, 13 de marzo, 29 de marzo, 29 de mayo, 12 y 26 de junio, 17 y 24 de julio, 30 de octubre y 27 de diciembre de 1999, 5 de febrero de 2000, 15 de julio de 2000 y 30 de septiembre de 2000) y recogido ahora en el artículo 141.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y, a partir de la notificación de esta nuestra sentencia, se deberá proceder en la forma establecida por el artículo 106.2 y 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aplicable con arreglo a la Disposición Transitoria Cuarta de la misma Ley.*

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Recreativos Rocamar, S.A. contra acto presunto del Consejo de Ministros condenando a la Administración del Estado a abonar a la recurrente 36.812'86 euros (S.E.U.O.) lo que equivale a 6.125.145 pesetas (S.E.U.O.) mas los intereses legales de dicha suma desde la fecha en que se verificaron los ingresos parciales hasta la fecha de notificación de esta sentencia incrementándose la cantidad resultante en los intereses legales desde la fecha de esta sentencia hasta su completo pago. Sin costas.

■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 15 de enero de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó

Efectos que pueden derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias. Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

Una segunda sentencia, referida al Impuesto balear que anuló la STC 289/2000, donde se resuelve contra la dictada por el tribunal de instancia en la que no se tomaba en consideración lo dispuesto por el Tribunal Constitucional cuando anuló la ley creadora del Impuesto ya que se admitía la eficacia anulatoria en relación con los actos de aplicación de la ley expulsada del ordenamiento siempre que no hubiera recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... *El objeto del proceso viene constituido por la pura y simple pretensión de anulación del acto de liquidación y por la solicitud que hace la recurrente GESA de que la Sala plantee cuestión de inconstitucionalidad por entender que la Ley de la Comunidad Autónoma en la que se funda la liquidación es contraria a la regulación constitucional del poder tributario de la Comunidad Autónoma.*

La sentencia impugnada no da respuesta ni propia ni por remisión al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de la Ley balear 12/1991, refiriéndose sólo al Auto de 9 de septiembre de 1992 del Tribunal Constitucional por el que este alzó la suspensión acordada en el recurso de inconstitucionalidad num. 838/92 en cuanto a la aplicabilidad y vigencia de la citada Ley 12/1991...

Segundo.- ...

El recurrente solicitaba de esta Sala el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 12/91 del Parlamento Balear a cuyo amparo fue practicada la liquidación tributaria objeto del presente recurso.

...

Quinto.- *El Pleno del T.C., en sentencia num. 289/2000, declara la inconstitucionalidad y nulidad de la Ley 12/1991. Se impone una referencia al contenido de esta sentencia por el alcance concreto que la declaración de inconstitucionalidad tenga en la situación contemplada en el recurso de casación que nos ocupa...*

En suma, debe concluirse que el IBIAMA se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre

Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA.

Sólo nos resta precisar cual es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que ha decidido el TC respecto de la Ley balear 12/1991. Y ha sido el propio TC el que se ha preocupado de precisar el alcance: “por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y siguiendo los precedentes sentados en supuestos que presentan rasgos similares al caso aquí enjuiciado (por todas STC 45/1989, F.1 I), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme”.

Es evidente, pues, que la declaración de inconstitucionalidad decidida por el TC de la Ley 12/91 en base a la cual se ha practicado la liquidación del impuesto, objeto del recurso contencioso-administrativo que terminó con una sentencia confirmatoria, de la liquidación recurrida, permite por sí sola, si antes no hubiéramos llegado a una solución anulatoria, estimar el recurso de casación interpuesto por GAS Y ELECTRICIDAD S.A., sin que haya lugar a hacer pronunciamiento en costas, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción, en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril.

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la compañía GAS Y ELECTRICIDAD S.A. contra la sentencia dictada el día dieciséis de junio de mil novecientos noventa y ocho por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en el recurso de dicho orden jurisdiccional num. 1490/1996, la que casamos, al propio tiempo que declaramos la nulidad de los actos administrativos impugnados. Sin pronunciamiento en materia de costas.

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 13 de marzo de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez

Efectos que pueden derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias. Recargo previsto en el artículo 61 LGT.

Una tercera sentencia en la que se examinan los efectos de la anulación, por inconstitucionalidad, del recargo previsto en el artículo 61 de la Ley General Tributaria. En el caso que motiva este pronunciamiento, el contribuyente había iniciado su recurso con apoyo en el artículo 154 de la citada LGT, por considerar que se había producido una infracción manifiesta de ley, siendo su pretensión desestimada por la sentencia de instancia que ahora se casa.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *Se impugna en esta casación ... contra la desestimación ... de su pretensión de revisión, por la vía del art. 154 LGT, de una liquidación ascendente a 96.133.529 ptas., practicada en concepto de recargo único del 50 por 100, por ingreso realizado fuera de plazo a consecuencia de declaración complementaria sin requerimiento previo -art. 61.2 LGT, en la versión recibida por la Disposición Adicional 14ª.2 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del IRPF-, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1990, que había dado lugar al ingreso de una cuota adicional de 192.267.059 ptas...*

La sentencia aquí impugnada, después de hacer constar que la jurisprudencia ha dejado fuera del alcance de la revisión instada al amparo del art. 154 LGT los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, puesto que es una vía reservada al ámbito de la ilegalidad manifiesta, esto es, al quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con rango de ley formal y alcance sustantivo, y después de hacer constar, también, que no era procedente, por eso mismo, la vía del art. 154 LGT, desde el momento en que lo discutido era una cuestión reducida a la aplicación temporal de la redacción del art. 61.2 LGT introducida por la Ley 18/91 y su posible incidencia en liquidaciones cuyo período voluntario de pago finalizara antes de la entrada en vigor de esa redacción -1º de Enero de 1992-, llegó a la conclusión, sin embargo, de que la Administración, al prescindir de la fecha o ejercicio en que el impago se produjo y al que respondía la declaración complementaria, hacía posible la aplicación de una modificación legal no vigente, con la consecuencia de que, al supuesto de autos, no era aplicable la nueva redacción del art. 61.2, sino la anterior -la introducida por la Ley 10/1985-, que no preveía el recargo único del 50 por 100, sino solo el abono de intereses de demora, nunca inferior al 10 por 100, con exclusión de sanciones.

Pese a ello, la sentencia mantenía que la infracción no podía calificarse de manifiesta y que solo hubiera sido factible haber seguido la vía revisora del art. 153 LGT, por cuanto la liquidación del

recargo, debido a su cuantía -equivalente a la sanción porcentual aplicable a las infracciones graves- tenía naturaleza sancionadora y había sido aplicada fuera del procedimiento legalmente establecido para sancionar, sobre todo sin el trámite de audiencia previa al interesado. No obstante, después de todo este discurso argumental, la sentencia termina afirmando que “no puede declararse esta nulidad, puesto que no se interpusieron oportunamente los recursos correspondiente frente a la liquidación por ingreso fuera de plazo sin requerimiento y esta liquidación adquirió firmeza” (sic, in fine, en el FJ. 3º), más aun -continúa la sentencia- cuando “el propio recurrente reconoce en el escrito de demanda que abonó el importe de dicha liquidación y que no lo impugnó, limitándose a solicitar, primero la compensación, y luego la devolución de ingresos indebidos, y, finalmente, la revisión de oficio” (sic también en mismo fundamento).

Segundo.- Planteada así la controversia resulta clara la confusión de la sentencia cuando desestima la posibilidad de apreciar la nulidad absoluta de la liquidación del recargo porque no se interpusieran oportunamente los recursos correspondientes “frente a la liquidación por ingreso fuera de plazo sin requerimiento” y porque tal liquidación adquiriese firmeza, cuando es lo cierto que no fue aquella declaración complementaria y el ingreso a ella correspondiente (192.267.059 ptas.) el origen de las peticiones sucesivas de la recurrente, sino la liquidación por el recargo único del 50 por 100, ascendente a 96.133.529 ptas. ...

El problema, pues, estriba en determinar si la Sala “a quo”, no obstante haber enjuiciado una denegación de petición de revisión por manifiesta infracción legal (art. 154 LGT), podía o debía reconducirla a una revisión por nulidad de pleno derecho. La respuesta afirmativa se impone, incluso desde el planteamiento de la sentencia recurrida, tan pronto se considere la imposibilidad de desestimarla por las razones en aquella expuestas, según acaba de argumentarse.

...

Así, pues, al haberse operado una exclusión de responsabilidad para los contribuyentes por ingresos fuera de plazo sin requerimiento como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada del recargo, un acto de aplicación del mismo, como el aquí controvertido, incidió en el grado máximo de nulidad, situación esta que le hace acreedor, necesariamente, a su apreciación en este recurso, máxime cuando la sentencia aquí impugnada no sacó las consecuencias debidas de su calificación del acto como nulo de pleno derecho y de naturaleza sancionadora, respecto del que la doctrina prospectiva que subyace en el art. 40.1 LOTC -respeto a situaciones que hubieren ganado firmeza- no puede ser apreciada y la eficacia anulatoria, por excepción expresa de la ley en este caso, debe ser aplicada “ex tunc”.

Tercero.- Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 20 de enero de 2004 (casación en interés de Ley)

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

Anulación de valores catastrales. Liquidación del IBI. Plazo de prescripción.

Sobre los efectos de la anulación de valores catastrales en las liquidaciones del IBI giradas con base en los mismos. El Tribunal Supremo considera que, si no podían surtir efectos en un determinado año los nuevos valores catastrales, sino hasta el siguiente, no era necesario interponer reclamación contra la liquidación tributaria, siempre que se hubiera recurrido el acto de fijación del valor catastral para el concreto ejercicio, pues la anulación de este acuerdo tiene por efecto el reconocimiento del carácter indebido del ingreso realizado para cumplir con la liquidación tributaria, y, en consecuencia, el plazo de prescripción de este derecho comienza a contarse desde que se anuló la fijación del valor, y no desde que se realizó el ingreso indebido.

Fundamentos de derecho

Primero.- *Los hechos básicos determinantes de las presentes actuaciones son, en esencia, los siguientes:*

A) *La Gerencia Territorial del Catastro de Tarragona fijó, mediante acuerdo notificado a Don Juan Ramón, el valor catastral asignado, con efectividad a partir del 1 de enero de 1997...*

Interpuesta, con fecha 4 de abril de 1997, contra dicho acuerdo, la reclamación económico administrativa ... el ... TEAR Cataluña, dictó resolución de 25 de octubre de 2001, estimando la reclamación y anulando el valor catastral en cuanto al ejercicio de 1997 y confirmando, actualizado, para su aplicación a partir del 1 de enero de 1998...

B) *Con base en dicho valor catastral (ejecutivo y no susceptible de suspensión), el Ayuntamiento de Reus giró la liquidación del IBI del ejercicio de 1997, cuya deuda tributaria fue satisfecha por el contribuyente, Sr. Juan Ramón, con fecha 5 de mayo de 1997 (sin que contra tal liquidación se formulara recurso alguno).*

C) *Mediante escrito de 16 de enero de 2002, el citado contribuyente, fundado en la resolución del TEAR Cataluña de 25 de octubre de 2001, pidió al Ayuntamiento de Reus la devolución, como ingreso indebido, del exceso del IBI abonado el 5 de mayo de 1997, que le fue denegada por el acuerdo municipal de 13 de marzo de 2002, fundado en la prescripción del derecho a tal pretensión devolutiva.*

...

E) *Y, promovido contra el citado último acuerdo el recurso contencioso administrativo número 174/2002, el Tribunal a quo dictó, el 10 de diciembre de 2002, la sentencia estimatoria obje-*

to del presente recurso casacional, declarativa de no haber prescripción por haberse interrumpido el plazo de los 5 años por la resolución del TEAR Cat de 25 de octubre de 2001.

Segundo- La mencionada sentencia de instancia se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

- A) El recurso contencioso administrativo promovido por el Sr. Juan Ramón se fundamenta en la resolución del TEAR Cataluña de 25 de octubre de 2001 y, más en concreto, en el Fundamento Jurídico de la misma que afirma que: "Según se desprende de la relación de hechos precedentes, el impugnado valor de 1.344'15 Euros resulta de la Ponencia de Valores complementaria aprobada en 1997, por lo que tal valor, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, no podrá desplegar su efectividad sino a partir de 1998, con la actualización que proceda, razón por la que debe declararse no ajustado a derecho el acuerdo impugnado por el que se notifica el valor que ha de aplicarse en 1997, siendo el procedente, para el indicado período, el que se deduzca de la aplicación de la Ponencia de Valores aprobada en 1989 para la revisión catastral de municipio".
- B) El precedente acuerdo de TEAR Cataluña es firme e impone, clara e indubitadamente, la conclusión de que el Ayuntamiento de Reus aplicó los valores catastrales un año antes de lo que legalmente procedía (es decir, en el ejercicio de 1997, en vez de en el de 1998, que era lo correcto), y, por tanto, todo lo percibido y abonado en el ejercicio de 1997 tiene el carácter de indebido, ...
- C) La Corporación aduce en su defensa la prescripción por haber transcurrido más de 4 años desde que el 5 de mayo de 1997 se efectuó el ingreso de la deuda tributaria...

Pero no cabe aceptar tal argumento, pues, si bien es cierto que el ingreso se efectuó el 5 de mayo de 1997 y la devolución del exceso se interesó el 16 de enero de 2002, no es menos cierto que el artículo 66.2 de la Ley General Tributaria, LGT, afirma taxativamente que el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos "se interrumpe por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia"

...

Tercero- El presente recurso de casación, promovido por el Ayuntamiento de Reus ... se funda en que la doctrina de la sentencia de instancia es ERRÓNEA y GRAVEMENTE DAÑOSA PARA EL INTERÉS GENERAL... porque: ...

Cuarto.- No obstante lo atractivo, en principio, desde el punto de vista técnico jurídico, del criterio sustentado por la Corporación recurrente, la Sala entiende, sin embargo, que no procede estimar el presente recurso casacional, porque ...

- A) La tesis sustentada en la sentencia de instancia no es errónea, como se acaba de indicar, pues, primero, la resolución del TEAR Cataluña de 25 de octubre de 2001 había declarado la ilegalidad del valor catastral o base imponible del IBI liquidado, con la consecuencia de ser indebido el ingreso efectuado del mismo (que, por tanto, no fue consentido, o cuyo consentimiento

dependía, en definitiva, del sentido de la mentada resolución económico administrativa); y, segundo, además, no está autorizada la aplicación de la jurisprudencia sobre prescripción del derecho por el transcurso de 4 años sin resolverse la reclamación económico administrativa, ya que la misma se refiere al derecho de las Administraciones (que no es el caso).

B) ... EL AYUNTAMIENTO recurrente no ofrece, en su recurso casacional, un estudio serio sobre la magnitud con que la doctrina de la sentencia recurrida afecta al "interés general", ni determina, tampoco, la existencia de varios supuestos iguales al presente en los que previsiblemente se repita la misma tesis sustentada en aquélla.

Y tampoco es "errónea" la doctrina aquí impugnada, porque, al tiempo de los hechos, el TEAR Cataluña era el competente para resolver la virtualidad o no del valor catastral de 1997 (ex artículos 10.2.b, 38.c y 2.e del Real Decreto 3911/1996, de 1 de marzo, aprobatorio del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas), de acuerdo con el artículo 78.1, último párrafo, de la Ley 39/1988, en la redacción anterior a las Leyes 49 y 50 de 1998 y 51 de 2002, y es, precisamente, en el artículo 110.4 del citado RD 3911/1996 en el que se prevé la posibilidad de que, como consecuencia de la reclamación interpuesta, hubiera que devolver cantidades ingresadas indebidamente.

Y ELLO ABUNDA en la circunstancia de que el reconocimiento de lo indebido NO TUVO por qué operarse en una pretendida reclamación por pago de lo indebido y de acuerdo con el RD 1163/1990, que debía de haber promovido el contribuyente ante el Ayuntamiento de Reus (ejercicio de acciones que, al no ser realizadas, determinan a dicha Administración recurrente a considerar firme y consentida la liquidación y recaudación efectuada del IBI de 1997), SINO QUE el reconocimiento de lo indebido puede realmente derivarse de una reclamación económico administrativa como la que se realizó por el sujeto pasivo, y, por ello, al ser la resolución del TEAR Cat un acto de la Administración, hállase incluido en las previsiones interruptivas del artículo 66.2 de la LGT, puesto que, en ningún caso, esta Ley excluye y limita el reconocimiento de lo indebido al organismo administrativo que haya practicado la liquidación y recaudación, y es, en ese momento, el de la citada resolución, desde el que estimamos que ha de contarse el plazo de 4 años (pues la interpretación contraria chocaría contra la actitud del legislador que, a pesar de las numerosas modificaciones de la LGT, nunca ha reformado los artículos 66.2 de la misma y contra el espíritu de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente -artículos 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998-).

Además, el plazo prescriptivo es el de 4 años, a tenor de lo indicado en la Disposición Final Cuarta.3 del RD 136/2000, de 4 de febrero; y, a mayor abundamiento, el caso de autos, que es un fallo del Ayuntamiento en su gestión tributaria por la antelación en la aplicación de la valoración catastral, no es el marco más adecuado para servir de fundamento a un recurso de casación en interés de la Ley (siendo, pues, correcta la interpretación sentada por la sentencia de instancia).

Quinto.- Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso de casación en interés de la Ley, deben de imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en los artículos 100 y 139.2 de la LJCA 29/1998.

■ Tribunal Supremo (Sala 3^a, Secc. 2^a)

■ Sentencia de 24 de enero de 2004 (casación en interés de Ley)

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez

IBI. Afectación del inmueble al pago de la deuda. Existencia de varios adquirentes sucesivos.

El asunto versa sobre la posición o exclusión como obligados tributarios, ex artículo 76 de la LRHL, de los sujetos que hubiesen adquirido sucesivamente un determinado bien inmueble en relación con las cuotas del IBI pendientes de pago. El tribunal, con ocasión de resolver si todos o sólo el último titular del inmueble quedan afectados por lo previsto en los artículos 61 y 65 LRHL, ha de pronunciarse sobre la naturaleza de la garantía allí prevista y decidir si se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria o de una figura distinta.

La doctrina que fija el alto tribunal es la siguiente: «En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del IBI, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación».

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... por la Corporación recurrente, se solicita de la Sala sienta doctrina en el sentido de que «en aquellos supuestos de aplicación del art. 76 de la L 39/1988, de 28 Dic., reguladora de las Haciendas Locales, por haber cambiado, por cualquier causa, la titularidad de los derechos a que se refieren los arts. 61 y 65 de esta Ley, y cuando en el momento de la declaración de fallido del deudor originario por deudas en concepto de IBI, el titular actual de dichos derechos ya no sea aquella persona que los hubiera adquirido del deudor originario porque se haya o hayan producido transmisión o transmisiones posteriores, no será necesaria la declaración de fallido de ese o esos titulares intermedios para que pueda ser declarada la afectación de los bienes inmuebles objeto de dichas deudas de IBI al pago de las mismas, siendo suficiente la declaración de fallido del deudor originario».

Segundo.- Fácilmente se comprende ... que en el supuesto concreto decidido por la sentencia de instancia subyace el problema de si, para hacer efectiva la garantía legal de afectación de los bienes sobre que recaen los derechos objeto del IBI a tenor de los arts. 61 y 65 de la LHL (derecho de propiedad sobre los inmuebles rústicos o urbanos sitos en el respectivo término municipal, derecho real de usufructo o de superficie o concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados), en el supuesto de sucesivas transmisiones, basta con la declaración de fallido del deudor inicial para derivar al actual titular la acción tributaria contra los bienes afectos o, por el contrario, se necesita la previa declaración de fallido de todos los adquirentes intermedios de los citados bienes.

Esta Sala, a propósito de un supuesto en que lo controvertido era si el Ayuntamiento necesitaba, para hacer efectiva la garantía de afección de los bienes al pago de la deuda tributaria en caso de transmisión por el sujeto pasivo, proceder contra éste por vía ejecutiva hasta su declaración de insolvencia, se pronunció en sentido afirmativo (S 1 Feb. 1995) y declaró que la consecuencia de la responsabilidad del nuevo adquirente, al imponerse «por derivación de la acción tributaria», significaba que ese adquirente «está, respecto de la deuda tributaria garantizada por ellos -por los bienes, se entiende- en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo, a la del responsable subsidiario que a la del solidario». De ello sacaba la sentencia la conclusión de que era precisa, para la efectividad de la afección contemplada, «la previa declaración de insolvencia del deudor principal». Pero nótese que esta conclusión, que desde luego esta Sala comparte en su totalidad, no se refiere más que a la necesidad de previa declaración de fallido del deudor principal, esto es, de quien dejó de satisfacer en su oportunidad la deuda tributaria, pero no de los deudores intermedios por transmisión del bien afectado por aquél, que es el caso que aquí se examina.

También la reciente sentencia de esta Sala de 9 Abr. 2003, con ocasión del problema relativo a si los actos interruptivos de la prescripción para exigir el pago de los recibos del IBI al sujeto pasivo eran oponibles al nuevo adquirente de los bienes por derivación de la afección de los mismos prevista en el art. 76 LHL, sentó doctrina (el recurso de casación era en interés de la ley) en el sentido de que «el art. 76 de la L 39/1988 ha de ser interpretado en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente, como sucesor del anterior sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias, tanto si le favorecen como si le perjudican, entendiéndose, en consecuencia, que no han prescrito para el adquirente las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, y que, asimismo, los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente». Pero, nótese también, que, aun cuando esta sentencia parece enmarcar el tema de la afección en el plano de la responsabilidad tributaria, se está refiriendo al adquirente de bienes afectados al pago de deudas tributarias y no específicamente a los adquirentes intermedios.

Realmente, aun cuando el art. 41 LGT, al que se remite el 76 LHL, aparezca incluido en la Sección de la LGT correspondiente a los responsables tributarios, es lo cierto que contempla un supuesto de responsabilidad en que esta solo alcanza «el límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes» (art. 41.3 LGT) y que la responsabilidad que asume el adquirente se concreta a los bienes afectos y no a otros -responderán «con ellos» dice el precepto- y, en el caso del IBI, con mayor claridad, si cabe, cuando expresamente se refiere la ley a que la afección se circunscribe a «los bienes inmuebles objeto de dichos derechos» -de los derechos, antes especificados, sobre los que recae este impuesto municipal- (art. 76 LHL). Por consiguiente, esta realidad conduce a interpretar que este supuesto de afección no constituye un caso de responsabilidad tributaria, como ocurriría si el adquirente del bien afecto hubiera de responder con todo su patrimonio, conforme ocurre con los verdaderos responsables, que son obligados al pago de las deudas tributarias y a responder de ellas «con todos sus bienes presentes y futuros» (art. 10.5 del Reglamento General de Recaudación de 20 Dic. 1990), salvo las excepciones previs-

tas en las leyes y en el propio Reglamento, entre las que no está la de los adquirentes de bienes afectos.

Tercero.- Con cuanto acaba de decirse, la Sala quiere significar que el supuesto de que aquí se trata puede encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, es decir, en el marco de las garantías del crédito tributario, como ocurre con la afección de bienes contemplada en el art. 74 LGT para los casos que reconoce (tributos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes afectos a su pago) o, lo que es lo mismo, que constituye un supuesto de reipersecutoriedad en que el adquirente puede librarse de su responsabilidad transmitiendo el bien, que se erige, así, en la auténtica garantía, sin que, por tanto, sea ésta la de su titular dominical. Esta, y no otra, sería la razón de que el antecitado Reglamento General de Recaudación, al desarrollar el régimen de los obligados al pago de las deudas tributarias (arts. 10 y ss.), no mencione a los adquirentes de bienes afectos por disposición de la ley y de que la nueva y todavía no vigente LGT (L 58/2003, de 17 Dic.) encuadre el supuesto -art. 79- entre las garantías de la deuda tributaria y no entre los obligados tributarios, sin perjuicio de que la responsabilidad que asumen los titulares de dichos bienes sea subsidiaria de la del deudor tributario principal.

Por todo ello, ha de estimarse no ajustada a Derecho la posición, mantenida por la Sala de instancia, en el sentido de requerir la declaración de insolvencia de los adquirentes intermedios, además de la del deudor originario principal, para poder derivar la acción tributaria al adquirente actual de los bienes afectos...

En consecuencia, concurriendo el carácter de errónea en la resolución impugnada y apareciendo, también, su condición de gravemente dañosa para el interés general y su susceptibilidad de perdurar en sucesivas resoluciones, como se desprende de las propias manifestaciones de la sentencia de que siguió su doctrina en varias ocasiones, entre ellas las recogidas en sus SS 18 May. y 29 Sep. 2000, se está en el caso de estimar el recurso y de declarar como doctrina, sustancialmente, la interesada en el escrito de interposición...

FALLAMOS

Que con respeto de la situación jurídica particular derivada de la S I I Ene. 2002 de la Sala de esta Jurisdicción del TSJ Cataluña, Secc. 3.^a, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, debemos declarar, y declaramos, como doctrina legal, que: «En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del IBI, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación». Sin costas.

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

■ Sentencia de 4 de febrero de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

Eficacia de nuevos valores catastrales asignados. Notificación.

La sentencia se pronuncia sobre la eficacia de los nuevos valores catastrales asignados por diversas circunstancias –fijación, revisión, modificaciones, etc.– y la exigencia de su previa notificación antes de surtir efectos. El motivo viene dado por cuanto el Ayuntamiento, con fundamento en un nuevo valor catastral al que se deba eficacia retroactiva, había girado una liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos devengado en un momento al que se retrotraían los efectos del nuevo valor catastral. Tal liquidación, anulada por la sentencia de instancia, genera el recurso de casación interpuesto por el propio Ayuntamiento.

Fundamentos de Derecho

Primero.- *La sentencia de instancia, ... se basa, en síntesis, en lo que aquí interesa, en el siguiente argumento: ... Como el artículo 108.3 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, señala que, en las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos al tiempo del devengo será el que tengan fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI, no puede pretender el Ayuntamiento exaccionante que, en la fecha de las transmisiones, 22 de julio y 22 de diciembre de 1994, fuese aplicable un valor catastral aprobado el 2 de enero de 1995 y notificado el 8 de febrero siguiente, por más que el Centro de Gestión Catastral indicase que los efectos de dicho nuevo valor catastral se retrotraerían al 1 de enero de 1992, pues tal apreciación no se ajusta al artículo 70.5 de la Ley 39/1988, que establece que los nuevos valores catastrales surten efectos "a partir del año siguiente a su notificación", y ello es aplicable no sólo a los casos de "fijación" o "revisión" sino también a los de "modificación" por circunstancias urbanísticas, como el que nos ocupa, recogido en el artículo 71 del mismo Texto, e, incluso, a los supuestos de "altas" y "comunicaciones" por variaciones físicas, económicas o jurídicas, tal como preceptúa el siguiente artículo 77.3.*

Tercero.- *En su escrito de oposición al recurso, el Sr. Manuel comienza indicando, PRIMERO, que la cuestión se centra en dilucidar qué valor catastral debe tomarse como base de la liquidación del IMIVTNU: el vigente en el momento de la transmisión (año 1994) ó el establecido por el Catastro con posterioridad al devengo del Impuesto, al que se le da en las liquidaciones de autos un efecto retroactivo al 1 de enero de 1992; y, SEGUNDO, que la sentencia de instancia llega a las dos siguientes conclusiones: que se está en presencia de un supuesto de modificación de los valores por circunstancias urbanísticas (art. 71.1 de la Ley 39/1988) y que, tanto para el caso de modificación como para el de fijación individualizada o revisión por altas, comunicaciones o variaciones físicas, económicas o jurídicas, es aplicable el art. 70.5, que establece que los nuevos valores catastrales surtirán efectos a partir del año siguiente al de su notificación.*

...

Cuarto.- En resumen, pues, la tesis sustentada por la CORPORACIÓN recurrente puede traducirse en que, SI LO acontecido es una “variación” de los datos del Padrón surgida por una mera alteración física, económica o jurídica del terreno (por mor de la aprobación del Proyecto de Reparcelación), que se traduce en una variación, asimismo, de los valores catastrales con efectos retroactivos al 1 de enero de 1992, sin reforma coetánea de la Ponencia de Valores (que sigue igual desde el año 1989 hasta el año 1994), NO ERA NECESARIO, como preconiza la sentencia de instancia, CUMPLIR el artículo 70.5 de la Ley 39/1988, y, por tanto, al Ayuntamiento le bastaba, para girar las liquidaciones del IMIVTNU, hacer uso del valor catastral ya fijado para ese año 1994 (con fecha 2 de enero de 1995, pero con efectos retroactivos al 1 de enero de 1992), sin cuestionarse, en el ejercicio de su “gestión tributaria”, la virtualidad o no de dicho valor (determinado, en el uso de su “gestión catastral”, por el Centro de Gestión Catastral y sólo impugnable ante los órganos competentes de la Administración estatal).

Sin embargo, debe prevalecer el criterio sentado en la SENTENCIA RECURRIDA ... consistente, en definitiva, en que, SI LO acontecido es una “modificación” de los valores catastrales como consecuencia de la aprobación el 20 de noviembre de 1991 del Proyecto de Reparcelación Can Gibert del Plá, o sea, por alteraciones urbanísticas del inmueble de autos (art. 71.1 de la Ley 39/1988), lo que requiere inexcusablemente la elaboración de una nueva Ponencia de Valores (art. 71.2 de la misma Ley), ES OBVIO QUE, una vez elaborada la misma, han de seguirse los trámites del siguiente art. 70.4 y 5 (ex artículo 71.3) y, por tanto, los valores catastrales modificados han de ser notificados individualmente “antes” de concluir el año inmediatamente anterior a aquél en que han de surtir efecto (extremo, éste último, que no se ha producido).

Y, así, según la sentencia de instancia, como los nuevos valores catastrales fueron aprobados el 2 de enero de 1995 y notificados el 8 de febrero siguiente, no pueden ser aplicados en una liquidación del IMIVTNU que, girada el 7 de junio de 1995, grava unas transmisiones producidas en julio y diciembre de 1994, que son las fechas en que se produjo el devengo del Impuesto (a pesar de que aquellos nuevos valores fueron aprobados con efectos retroactivos al 1 de enero de 1992).

■ Tribunal Supremo (Sala 3^a, Secc. 2^a)

■ Sentencia de 19 de diciembre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Plazo de prescripción. Norma Foral que establece un plazo diferente de prescripción al establecido en la LGT.

La cuestión del plazo de prescripción del tributo vuelve a ser objeto de controversia. En este caso se plantea, a instancia del Ayuntamiento de Pamplona, sobre si Navarra, en su normativa relativa a las corporaciones locales, podía sentar un plazo de prescripción diferente del fijado en la LGT, de cinco años con carácter general y de diez años para los casos en que los contribuyentes no hubiesen cumplido con su obligación de declarar. Plazo que, por otra parte, se computaba de forma diversa a la establecida también para el régimen común.

Aunque los hechos y conflictos de normas que se examinan son lejanos en el tiempo y muy difícilmente son extrapolables a situaciones y problemas suscitados posteriormente, sin embargo, consideramos de interés reproducir esta sentencia, en la medida en que se refiere a un tema que más recientemente también ha generado cierta conflictividad.

Dada la extensión de la sentencia, hemos omitido en cierta medida la argumentación en que cada parte del proceso fundamentaba su petición, ya que está recogida de forma extensa en los fundamentos de derecho que a continuación reproducimos.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- ... *Conviene aclarar que la prescripción del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en Navarra, se regulaba por el art. 27 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, aprobada por Acuerdo del Parlamento Foral de 8 Jun. 1981, y por el art. 24 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Pamplona, que reprodujo el primero. El texto del precepto es como sigue:*

«El derecho del Ayuntamiento para la exigencia del Impuesto prescribirá a los cinco años, contados a partir de la fecha de presentación de la reglamentaria declaración ante la Oficina gestora del mismo, y, en todo caso, a los diez años de la del devengo del Impuesto.»

La tesis del recurrente se basaba en la aplicación preferente de la LGT del Estado, sobre la Norma Foral de Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, porque esta última carecía del rango formal de Ley, exigido por el art. 10 d) de la LGT, que establece: «se regularán, en todo caso por Ley... d) Los plazos de prescripción (cinco años según el art. 64 LGT) o caducidad y su modificación», de modo que el plazo de prescripción debe ser el mismo, y además el dies a quo del plazo de prescripción ni siquiera podía señalarse por Ley foral de modo distinto al de la LGT.

El Ayuntamiento de Pamplona mantuvo la vigencia y validez del art. 87 de la Norma Foral y del art. 24 de la Ordenanza Fiscal, de modo que según su parecer el plazo de prescripción terminó el 2 Jul. 1998, plazo que no había transcurrido cuando se practicaron las liquidaciones.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala correspondiente del TSJ Navarra dictó sentencia, cuya casación se pretende ahora, estimándolo, conforme a una fundamentación jurídica de elevada calidad técnico-jurídica, que es compartida en parte por esta Sala 3.º del TS por las razones que luego se formulan al tratar del recurso de casación.

La línea argumental seguida por la sentencia de instancia, expuesta por esta Sala Tercera de modo sucinto, es, en esencia, como sigue:

- 1.º La sentencia de instancia puntualiza acertadamente: a) Que la LGT regula ... como días a quo del plazo de prescripción, no la fecha del devengo (que sería el 2 Jul. 1988), sino el último día del plazo de presentación de las declaraciones, o sea treinta días después de dicha fecha; b) Que no comparte la tesis de prevalencia de la LGT, sobre la Norma Foral, en razón a que ésta carezca de rango formal de Ley, y que aquélla disponga en su art. 10 que los plazos de prescripción y su modificación se regularán en todo caso por Ley; c) Que la prescripción no es materia sometida a reserva de Ley, pues ésta se encuentra contenida única y exclusivamente en los arts. 31.3 y 133.1.º y 3.º de la CE, que según sentencias del TS de 19 y 29 Sep. 1986 alcanza solamente a la creación de los tributos, a la regulación de sus elementos esenciales o configuradores, y al establecimiento de beneficios fiscales; d) Que, aunque la prescripción fuera materia cubierta por la reserva de Ley del art. 31.3 de la CE (cosa que niega), ello no significaría, sin embargo que la misma no pudiera regularse en Navarra por norma de rango inferior a la Ley, ya que el principio formal de reserva de Ley no fue aplicable en la Comunidad Foral de Navarra hasta el año 1983, cuando se constituyó el Parlamento Foral, en cumplimiento de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, 13/1982, de 10 Ago.*
- 2.º Navarra tiene potestad para establecer y regular su propio régimen tributario, pero respetando la CE y el Convenio aprobado por la L 28/1990, de 26 Dic.*
- 3.º Navarra no puede, de conformidad con el art. 2 c), en relación con el art. 7 del Convenio de 1990, a través de sus normas tributarias, crear diferencias que afecten a la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de sus deberes constitucionales.*
- 4.º Las normas que regulan la prescripción de los tributos (objeto de la prescripción, plazos, cómputo de éstos y causas de su interrupción), «afectan de forma directa e inmediata no sólo al principio de seguridad jurídica (art. 9.3. CE), al que responde este instituto, sino también a las condiciones básicas del ejercicio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 149.1.1.º CE) y al tratamiento común de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria (art. 149.1.18.º CE) y de que dichas normas puedan encajar también en el concepto de “Hacienda General” que el art. 149.1.14.º CE. reserva a la competencia exclusiva del Estado. Y siendo ello así, aunque los arts. 64 y 65 de la LGT no son aplicables directamente en Navarra, como hemos dicho, sin embargo, la Comunidad Foral está*

obligada, de acuerdo con el Convenio Económico, a dictar unos preceptos de contenido similar o semejante al de aquéllos. Preceptos que no tienen por qué ser idénticos a los del Estado, pero que tampoco pueden diferir sustancialmente de ellos».

5.º Por consiguiente, el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, al disponer un plazo de prescripción de 10 años, sin justificación suficiente, es nulo por rebasar los límites derivados del propio Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, sin que, por otra parte, pueda salvarse dicha nulidad por el hecho de que el citado art. 87 prevea también un plazo de prescripción de 5 años, ya que este plazo, según dicho artículo, se comporta a partir de la presentación de la declaración tributaria (no desde que termina el plazo para presentarla, sino desde que se presenta)...

Tercero.- *El primer motivo casacional se formula por «Infracción de las normas reguladoras de la actividad financiera y tributaria de Navarra que posibilitan el establecimiento de un régimen particular de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria en el IIVT»...*

La Sala anticipa que rechaza este primer motivo casacional por las razones que a continuación aduce.

Primera.- Es menester acudir a la disp. adic. 1.º de la CE que preceptúa: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y en los Estatutos de Autonomía».

He aquí el fundamento actual de los regímenes forales, y, por tanto, del de Navarra, pues ha sido el Pueblo español, como poder constituyente originario, el que ha reconocido dichos derechos históricos, subordinándolos y actualizándolos como no podía ser menos a la Constitución, del EA Navarra y a la situación política, social y económica de la España actual.

...

Segunda.- Ahora procede examinar y analizar los plazos de prescripción propios de las obligaciones tributarias de la Hacienda Local, que es la cuestión que se suscita en el presente recurso de casación.

El art. 46 de la LO 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, dispone: «1. En materia de Administración Local, corresponde a Navarra: a) Las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 Ago. 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado de 4 Nov. 1925 y disposiciones complementarias.

...

De igual modo la L 39/1988, de 28 Dic., reguladora de las Haciendas Locales, en su art. 1.º, ap. 2, dispone que: «La presente Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra».

La Sala reconoce, pues, el «fuero tributario local», como facultad consistente en que el órgano competente de la Diputación Foral de Navarra, podía dictar la Norma Foral sobre reforma de las Haciendas Locales de 8 Jun. 1981, cosa distinta es si el art. 87 que reguló de modo especial la prescripción a efectos del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos era o no ajustado a Derecho. ...

Cuarta.- Esta Sala mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en que, en materia de prescripción, la normativa que se aplica es la vigente en el momento en que se cumple el plazo prescriptivo, de modo que, si vigente uno determinado, se modifica dicho plazo reduciéndolo, este nuevo plazo se aplicará desde su entrada en vigor, de manera, que si todavía no se hubiera cumplido el anterior, pero sí se ha cumplido el nuevo plazo (más corto), éste surtirá plenos efectos, respecto de todas aquellas obligaciones tributarias a que les afecte.

Esto significa que, como el Convenio Económico entre el Estado y la CA Navarra, aprobado por L 28/1990, de 26 Dic., asumió expresamente los principios, terminología y conceptos de la LGT, como esta regulaba un plazo de prescripción de cinco años, este plazo tuvo eficacia respecto de la obligación tributaria por Impuesto Municipal del Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo devengo se produjo el 2 Jul. 1988, de modo que la prescripción tuvo lugar el 2 Jul. 1993.

La Sala entiende que la aplicación de la LGT sólo puede referirse al plazo, y no al dies a quo, cuya especialidad o sea la fecha de devengo, distinta a la del último día del plazo reglamentario de presentación de la declaración reglamentaria, que es el dies a quo de la LGT, puede perfectamente subsistir como una norma foral plenamente válida.

Quinta.- Llegados a este punto, es menester examinar las limitaciones constitucionales a que se somete el «Fuero tributario» de Navarra, incluido el propio de las Haciendas Locales.

Es indiscutible que está sometido a la CE y por ello esta Sala comulga con la sentencia de instancia acerca de que el régimen especialísimo de la prescripción, contenido y regulado en el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra de 8 Jun. 1981 vulnera: a) El art. 9.º.3 de la CE que proclama el principio de seguridad jurídica, en el que se funda y encuentra su soporte el instituto de la prescripción, pues el plazo y su cómputo constituyen la parte esencial de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias.

b) El art. 149.1.º de la CE, que dispone que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la «la regulación de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales», entre los que se encuentra el deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deber cuyo cumplimiento se agrava al establecer un plazo de prescripción más largo, sin causa justificada, pues el art. 87 no se justifica por la lucha contra el fraude toda vez que los Ayuntamientos pueden conocer el hecho de las transmisiones por actos «intervivos» formalizados en escritura pública por las comunicaciones de los notarios y por la actuación obligada de los Registradores de la Propiedad, y caso, por cierto frecuente, de transmisión en documento privado, mediante la regulación específica del dies a quo, según lo dispuesto en el art. 1227 del CC.

En cambio, aunque no es el caso, en las transmisiones mortis causa, sí pudo mantenerse un plazo de diez años, contados a partir de la fecha de expiración del plazo para presentar las correspondientes declaraciones, hasta el 1 Ene. 1988, en que se modificó la LGT y se sustituyó por el de cinco años.

- c) El art. 149.1.18.º de la CE, que declara competencia exclusiva del Estado el dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas que, en todo caso deberán garantizar a los administrados, es decir a los contribuyentes un tratamiento común ante ellos, y el instituto de la prescripción se encuentra comprendida en dicho trato.

Sexta.- Con carácter general el TC ha mantenido en su S 18 Abr. 1994 (rec. 116/1994), lo que sigue:

«Ciertamente, en el ámbito objeto de las presentes cuestiones, este Tribunal ha advertido que el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas.»

Séptima.- Buena prueba de todo lo dicho hasta ahora es que vigente la L 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, y el nuevo Concerto Económico de 1990, el Parlamento de Navarra, aprobó la Ley Foral 2/1995, de 10 Mar., sobre Normas Regulatoras de las Haciendas Locales, cuyo art. 18, dispuso «que prescribirá a los cinco años el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, contando dicho plazo desde el día del devengo», derogando [disp. derog. 1.º a)], el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de 8 Jun. 1981.

La CA Navarra ha seguido la línea de aplicación de las normas de la LGT y así al reducirse el plazo de cinco años a cuatro por el art. 18 de la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de 26 Feb., hizo lo propio, respecto al art. 18, referido, mediante la Ley Foral 2/1999, de 2 Mar..

Octava.- Considerado el art. 87 referido, contrario a derecho respecto del plazo de 10 años, la Sala debe declarar aplicables subsidiariamente los arts. 64 y 65 de la LGT, en virtud de lo que dispone el art. 149, ap. 3, in fine, de la Constitución: «El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas».

La Sala rechaza este primer motivo casacional.

Cuarto.- El segundo motivo casacional es «por infracción de la norma que autoriza que las normas con rango de Ley reguladoras de los Tributos puedan apartarse de lo previsto con carácter general en la LGT».

... La Sala anticipa que rechaza este segundo motivo casacional, por las razones que a continuación aduce.

Primera.- La Sala debe destacar que el Ayuntamiento de Pamplona se contradice, porque en este segundo motivo casacional se ampara en la LGT, al apoyarse en el precepto del art. 9, ap. 1, de dicha Ley, que efectivamente dispone: «Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter, se regirán: a) Por la presente Ley en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario; b) Por las leyes propias de cada tributo; c) Por los Reglamentos generales dictados en desarrollo de esta Ley (...); y d) Por los Decretos, por las Ordenes acordadas, (...)». Se observa que este art. 9 establece el cuadro normativo por el que se regulan los distintos tributos, pero no se infiere del mismo, que exista la posibilidad de alterar las instituciones y conceptos fundamentales que se regulan en la LGT, cosa que acontece con la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, en especial respecto de los plazos, y así desde el momento en que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que se modificó en 1987 fue el de 5 años para todos los tributos, al desaparecer el especial de 10 años, propio del Impuesto sobre Sucesiones, por virtud de la L 29/1987, de 18 Dic., se convirtió en el plazo único de prescripción de las obligaciones tributarias, de manera que si el Ayuntamiento de Pamplona se ampara en la LGT (art. 9), ella misma se somete dialécticamente también al art. 64 de dicha Ley, o sea a dicho plazo.

...

La conclusión es que en 1981, la prescripción debía ser regulada necesariamente por Normas Forales, como así aconteció, pero ello no empuja a que el art. 87, controvertido, pueda ser contrario a Derecho, como la Sala ha sostenido en el fundamento de Derecho anterior.

Tercera.- El «bloque constitucional» en materia tributaria local, en el caso de Navarra está constituido según el orden prioritario que indicamos, por:

- 1.º La CE cuyos principios y normas se aplican a todos los españoles.*
- 2.º La disp. adic. 1.º de la CE, que ampara y respeta los derechos históricos de Navarra.*
- 3.º L 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, que es la actualización de sus derechos históricos, por obra de la Constitución.*
- 4.º En materia de haciendas locales de Navarra, la Ley Paccionada de 16 Ago. 1841 y el RDL 4 Nov. 1925, de Bases para la aplicación del Estatuto Municipal de 1924 en la provincia de Navarra, disposiciones no derogadas por la Constitución...*
- 5.º Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por L 28/1990, de 26 Dic., que asume los principios, términos y conceptos de la LGT.*

A partir de aquí, rigen, como normativa ordinaria, las leyes emanadas del Parlamento foral y los Reglamentos aprobados por el Gobierno de Navarra o Diputación Foral y las disposiciones legales y reglamentarias del Estado en cuanto pudieran ser aplicables directa o subsidiariamente.

El razonamiento que ha seguido la Sala consiste esencialmente en que el art. 87, norma especial, en materia de prescripción, es contraria a Derecho porque vulnera principios constitucio-

nales y el régimen de la prescripción regulado en la LGT, lo cual no significa que la Sala niegue la posibilidad de que Navarra en uso de su «fuero tributario» pueda dictar normas distintas a las del Estado, en materia de Hacienda Local, sino que en todo caso debe hacerlo, con respeto del orden prioritario de disposiciones que constituyen el denunciado «bloque constitucional» y la normativa ordinaria, relativa a la Hacienda Local.

Es claro que las Normas Forales dictadas por la anterior Diputación Foral de Navarra eran recurribles directa o indirectamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

La Sala rechaza este segundo motivo casacional.

Quinto: Desestimado el recurso, procede de conformidad con lo dispuesto en el art. 102, ap. 3, de la Ley jurisdiccional, según la redacción dada por la L 10/1992, de 30 Abr., de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, imponer las costas causadas en este recurso de casación al Ayuntamiento de Pamplona, parte recurrente.

FALLAMOS

Primero.- Desestimar el recurso de casación núm. 4721/1998, interpuesto por el Ayuntamiento de Pamplona, contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 9 Feb. 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Navarra, recaída en el recurso de este orden jurisdiccional, núm. 424/1999...

■ Tribunal Supremo (Sala 3^a, Secc. 2^a)

■ Sentencia de 3 de febrero de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

Prescripción. Actos realizados con la única finalidad de interrumpir la prescripción.

Ha sido abundante la jurisprudencia que rechazaba la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos que sólo tenían como finalidad lograr este efecto y que no se ordenaban secuencialmente en un determinado procedimiento tributario de forma lógica. Parecía que aquella jurisprudencia había dejado de ser importante porque había desterrado algunas prácticas administrativas tendentes al mero efecto interruptivo de la prescripción. Sin embargo el tema no es histórico y el Tribunal Supremo amplía sus criterios y argumentos destinados a verificar la verdadera naturaleza de las actuaciones administrativas con el fin de reconocerles o privarles de eficacia sobre la prescripción en curso.

Fundamentos de Derecho

Primero.- La sentencia de instancia, cuyos datos básicos constan pergeñados en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos: ...

B) Respecto a la prescripción del IMIVT de autos aducida por la recurrente, por haber transcurrido el plazo de 5 años, es cierto que la prescripción empezó a correr el 26 de octubre de 1989 (fecha de expiración del plazo de 30 días, a contar desde el devengo, para la presentación de la correspondiente declaración tributaria -ex artículo 360 del RD Leg 781/1986-), pero también lo es que el 21 de octubre de 1989, cinco días antes de la expiración del plazo prescriptivo de los 5 años, el Ayuntamiento requirió a la recurrente para que presentara la indicada declaración.

La recurrente alega que tal requerimiento es nulo porque el Ayuntamiento disponía “de todos los datos para liquidar”, pero, aunque la Corporación municipal tenía conocimiento del hecho del otorgamiento de la escritura, no se infiere de ello que conociera “todos los datos para liquidar”.

Además, ni la contribuyente (ni la sociedad mercantil adquirente y sustituta del IMIVT) había cumplido la obligación de presentar la declaración “conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente” (ex artículo 360.1 del RD Leg 781/1986).

Asimismo, carece de fundamento la alegación de que el Ayuntamiento debió practicar la liquidación, puesto que, al no haber presentado la contribuyente la comentada declaración, no conocía, según se ha dicho, “los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la práctica de la liquidación procedente”.

Por tanto, el requerimiento efectuado el 21 de octubre de 1989 es conforme a derecho y tiene el carácter de acto encaminado a la liquidación del IMIVT devengado por la transmisión inmobiliaria antes expresada (constituyendo -el requerimiento- un acto interruptivo de la prescripción, subsumible en el artículo 66.1.a de la Ley General Tributaria, LGT -sin que tenga trascendencia la alegación de que el mismo debió efectuarse al sustituto, por cuanto la obligación de presentar la declaración incumbía a la contribuyente y es a ella a quien en definitiva se le realizó el requerimiento-)...

Segundo.- El presente recurso de casación ... se funda, en esencia, en el siguiente y único motivo de impugnación: Infracción de los artículos 64, 65 y 66 de la LGT, pues se han dado los presupuestos precisos, en el marco de las actuaciones que aparecen referidas en la sentencia de instancia, para la efectiva consumación de la prescripción propugnada por la contribuyente, ya que, en contra de lo declarado en la sentencia de instancia y de lo aducido por el Ayuntamiento exaccionante, el requerimiento realizado por éste el día 21 de octubre de 1994 no goza de plena virtualidad interruptiva del lapso temporal prescriptivo.

Tercero.- De acuerdo con lo argüido por la contribuyente recurrente, procede dar lugar a lo por la misma pretendido y, estimando el presente recurso casacional, anular la sentencia recu-

rrida y dejar sin efecto la resolución municipal de 12 de junio de 1995 y la liquidación del IMIVT, HABIDA CUENTA QUE:

- A) *En el marco de la relación cronológica de los hechos y actos constitutivos de los elementos fáctico jurídicos del expediente, el núcleo del debate se centra en determinar cuál es el valor, alcance o eficacia interruptiva que debe concederse al requerimiento realizado por el Ayuntamiento, a la contribuyente, con fecha 21 de octubre de 1994, pues, si no se le reconoce ese carácter interruptivo (pretendido por el Ayuntamiento y declarado por la sentencia de instancia), es obvio que, cuando el 19 de abril de 1995 se notifica la liquidación girada el 27 de febrero anterior, el derecho de la Corporación a practicar la misma se hallaba ya prescrito por el transcurso de más de 5 años desde el día 26 de octubre de 1989 en que terminó el plazo para presentar la declaración tributaria.*
- B) *El comentado requerimiento de 21 de octubre de 1994 no es susceptible de quedar subsumido en ninguno de los supuestos del artículo 66.1.a) de la LGT, porque del tenor del propio escrito del requerimiento se desprende que el Ayuntamiento disponía de todos los elementos y datos necesarios para liquidar (cosa que, aun pudiendo, no hizo en la fecha indicada), y sólo pretendió, con tal escrito, crear una apariencia de actividad, in extremis, escasos días antes, en concreto 6, de que se cumpliera el plazo fatal de 5 años, con el exclusivo fin de interrumpir formalmente el lapso temporal prescriptivo (operación cuya confección le era mucho más fácil y rápida, en esos pocos días, que la de una liquidación tributaria, con todos los cálculos y trámites municipales internos que la misma comporta -a pesar de que en el escrito del requerimiento estaba reseñada, claramente y con detalle, la escritura de elevación a públicos de los acuerdos sociales de 25 de julio de 1989-).*
- C) *El acto interruptivo de la prescripción tiene una finalidad y naturaleza propia y específica, en cuanto genera la extinción de un derecho, como es el de determinar o exigir el pago de una deuda tributaria por parte de la Administración, y es, por ello, un acto limitativo y restrictivo, en realidad numerus clausus, pues no cualquier acto administrativo, aun debidamente notificado al sujeto pasivo, puede producir el efecto pretendido de la interrupción de la prescripción, sino sólo aquél tendencialmente ordenado a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos y que no responda al mero fin de provocar, formalmente, dicha interrupción.*

En el supuesto de autos, al Ayuntamiento no le hacía falta dato alguno complementario para poder practicar la liquidación, en cuanto que, después, a pesar de no haberse presentado por la contribuyente requerida la declaración solicitada, ni haberse iniciado el procedimiento de inspección, la Corporación efectivamente giró.

Y tan es así que el Tesorero del Ayuntamiento, en su informe de 1 de junio de 1995 (obrante el folio 25 del expediente), reconoce expresamente que "la liquidación, aun cuando la interesada no ha presentado la declaración, se ha practicado en base a las inscripciones del Registro de la Propiedad y se ha notificado con fecha 19 de abril de 1995".

Además, la obligación de presentar la declaración no es siempre consecuencia de un oportuno y previo requerimiento de la Administración, sino que viene impuesta por la Ley y era, pues, de

todo punto innecesario y superfluo que se recordara o impetrara el cumplimiento de la misma, en cuanto en la mano de la Administración está la facultad de liquidar directamente de oficio en el momento en que le consta y conoce la producción de un hecho imponible (transcurrido el plazo voluntario para su declaración), sin que, por mor de tal conocimiento, se den, tampoco, por tanto, los presupuestos del artículo 104 de la LGT, que sólo establece que la Administración puede recabar declaraciones, no indiscriminadamente, sino “en cuanto fueren necesarias” para la liquidación del tributo (que aquí, según lo expuesto, no lo eran).

D) Esta Sala del Tribunal Supremo ha dejado sentado con reiteración que del texto del comentado artículo 66.1.a) de la LGT se deduce que no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto controvertido.

Cuarto.- Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso y, en consecuencia, casar la sentencia de instancia, anulando y dejando sin efecto la liquidación objeto de controversia y el acuerdo municipal que la ratificó en vía de reposición, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.2 de la LJCA (versión del año 1992). ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Sección dirigida y coordinada por:
Luis Docavo Alberti**



**Selección de Jurisprudencia
del TJCE**



Asociación Española de
Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DE 5 JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-438/01**

■ **Partes:** Design Concept SA / Flanders Expo SA

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 9, apartado 2, letra e) – Lugar de realización del hecho imponible – Conexión fiscal – Prestaciones de publicidad”

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteaba al Tribunal la interpretación del art. 9, apartado 2, letra e) de la Directiva 77/388/CEE, referente al lugar del hecho imponible en el IVA, de las prestaciones de servicios, y concretamente de las prestaciones de publicidad, cuando se presten a sujetos pasivos establecidos fuera del país, en cuyo caso el lugar del hecho imponible será el lugar donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que haya dirigido la prestación, o en defecto de uno u otro, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

La interpretación del precepto se planteó a propósito de la celebración de una Feria comercial en Gante, para los profesionales de hostelería, restaurantes y cafeterías, organizada por el Ministerio de Economía de Luxemburgo, a través de la empresa Design Concept, quien le encargó todo lo relativo a la construcción de los pabellones de la Feria, limpieza, y la puesta a disposición de personal para el transporte del material, a la empresa Flanders Expo, residente en Bélgica.

Esta última empresa facturó el IVA a Design Concept, quien se negó a pagarlo al no radicar en el país donde se prestaron los servicios, Bélgica (Design Concept, radicaba en Luxemburgo) y negando que se tratase de un servicio publicitario, había que aplicar la regla general de donde se efectúa la prestación, o sea Bélgica.

En definitiva, el problema se centraba en si los servicios que prestaba Flanders Expo, eran o no servicios de publicidad en relación con la celebración de la Feria, declarando el

Tribunal, que había que considerarlos como servicios publicitarios, aunque éstos se prestaron indirectamente a un anunciante, Organizador de la Feria, y facturados por un tercero (Flanders Expo) quién a su vez se lo facturó al anunciante, puesto que según el Tribunal el concepto de servicios de publicidad, no sólo se aplica a los facturados directamente a un anunciante, sino también los prestados indirectamente al anunciante, por un tercero que los factura nuevamente al anunciante.

Y este carácter no se desvirtúa aun cuando el anunciante no produzca bienes o servicios, en cuyo precio pueda incluir el coste de los mismos.

1.1 Legislación española

El lugar del hecho imponible en las prestaciones de servicios se regula en los arts. 69 y 70 de la Ley 37/82 de 28 de diciembre, y en cuanto a los de publicidad se regulan en el art. 70.5º A y B, y se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto (España), cuando el destinatario sea empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto su domicilio y se trate de servicios que tengan como destino la sede, establecimiento o domicilio del destinatario, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador del servicio y el lugar desde donde lo preste.

Y también cuando el prestador del servicio sea un empresario o profesional cuya sede, actividad o domicilio, radiquen en el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional y tenga su residencia habitual o su domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

Por consiguiente, en este supuesto no se aplica la regla general del lugar donde radique la sede de actividad del prestador de los servicios, sino la del destinatario, todo ello de acuerdo con la Directiva.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 8 de noviembre de 2001, la Cour de cassation planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

2.1 Litigio principal y la cuestión prejudicial

En el contexto de una feria comercial denominada “Horeca”, organizada en Gante para los profesionales de hostelería, restauración y cafeterías, Design Concept, actuando por cuenta del ministère de l'Économie luxemburgués, encargó a Flanders Expo diversas prestaciones que incluían la construcción de dos pabellones, la limpieza de los mismos durante la feria y la puesta a disposición de personal para el transporte del material.

Flanders Expo facturó a Design Concept el precio de sus prestaciones, incluyendo el IVA. Sin embargo, al efectuar el pago, esta última sociedad excluyó el importe del IVA, basándose en que los servicios prestados eran prestaciones de publicidad y en que, como el destinatario de dichas prestaciones, Design Concept, no estaba establecido en el mismo Estado miembro que el prestador de los servicios, Flanders Expo, el lugar de realización de la prestación de servicios era el lugar donde se encontraba establecido el destinatario de los servicios, es decir, Luxemburgo, con arreglo a la regla recogida en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, Design Concept consideró, pues, que no estaba obligada a pagar el IVA que le reclamaba en Bélgica Flanders Expo.

Flanders Expo presentó una demanda ante el Tribunal de paix (Luxemburgo), que estimó su pretensión de pago del IVA. El Tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) confirmó en apelación la resolución dictada en primera instancia, considerando, en contra de la interpretación defendida por Design Concept, que los servicios prestados por Flanders Expo no eran prestaciones de publicidad y que la regla aplicable era la regla general sobre el lugar en que se somete a gravamen la operación, establecida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Según dicha regla, el lugar de realización de la prestación de servicios es el lugar desde el que se efectúa la prestación, en el presente caso Bélgica.

La Cour de cassation, ante la que recurrió en casación Design Concept, considera que los tribunales de instancia cometieron probablemente un error al negarse a calificar de prestaciones de publicidad los servicios prestados por Flanders Expo. Dicho Tribunal se pregunta no obstante si la decisión de aquéllos puede considerarse justificada en virtud de un fundamento de Derecho distinto, basado en la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e) m de la Sexta Directiva a la luz de lo expuesto en el séptimo considerando de dicha norma.

Ante sus dudas sobre la respuesta correcta al problema de Derecho comunitario planteado por el recurso de casación interpuesto ante ella, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Con su pregunta, el órgano jurisdiccional remitente pide en definitiva que se dilucide, por una parte, si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a los servicios de publicidad prestados indirectamente a un anunciante y facturados a un tercero que los factura a su vez al anunciante y, por otra parte, si esta misma disposición es aplicable cuando el anunciante no produce bienes o servicios en cuyo precio pueda incluir el coste de dichas prestaciones.

3.1.1 Sobre la primera cuestión

Procede recordar que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido

de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante.

3.1.2 Sobre la segunda parte de la cuestión

En un caso como el que se plantea en el litigio principal, procede aplicar la regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva a las prestaciones efectuadas por el primer prestador de servicios a favor del destinatario intermedio de los mismos.

En los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que intervengan un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un anunciante que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, como es el caso que se plantea en el litigio principal, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen dicha operación. La regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva se aplica, en principio, si el destinatario intermedio, en su condición de destinatario de las prestaciones de publicidad, es un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro diferente del Estado en que se encuentra el primer prestador de servicios. No es preciso verificar si el anunciante, que es el destinatario final de las prestaciones, es también un sujeto pasivo que incluye el coste de dichas prestaciones en el precio de los bienes que entrega o de los servicios que suministra.

4. Fallo

“El artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a los servicios de publicidad prestados indirectamente a un anunciante y facturados a un destinatario intermedio que los factura a su vez al anunciante. El hecho de que este último no produzca bienes o servicios en cuyo precio pueda incluir el coste de dichas prestaciones no es pertinente a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas a favor del destinatario intermedio.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 12 de diciembre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“El artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común

del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, relativo a las "prestaciones de publicidad", se aplica en unas circunstancias en las cuales los servicios de que se trata son prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero que, a su vez, se los factura al anunciante, también con independencia de si el anunciante a quien se prestan los servicios produce bienes en cuyo precio se incluirá el coste de las prestaciones de publicidad."

SENTENCIA DE 12 DE JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-275/01**

■ **Partes:** Sinclair Collis Ltd / Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** "Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra b) – Operaciones exentas – Arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos en locales comerciales"

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó ante el Tribunal una cuestión prejudicial sobre la interpretación del art. 13 parte B, letra b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con la exención del IVA del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, a propósito de la instalación en bares, cafeterías y hoteles de máquinas expendedoras de cigarrillos de cuyo funcionamiento y mantenimiento se ocupa la empresa propietaria de las máquinas, en este caso Tobacco Group.

En los antecedentes de hecho de la Sentencia, figuran las condiciones pactadas entre el propietario de las máquinas y el dueño del local donde se explotan.

La Sentencia declara que no nos hallamos ante un arrendamiento de inmuebles exento, al amparo del art. 13 parte B, letra b), porque el objeto del contrato no es la puesta a disposición de una superficie o de un emplazamiento al tiempo que se garantiza a la otra parte contratante el derecho a usarlo con facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de este derecho, que es lo que caracteriza al arrendamiento de inmuebles, según reiterada jurisprudencia del Tribunal.

En consecuencia, según la Sentencia, nos hallamos ante un contrato de prestación de servicios sujeto a IVA.

I.1 Legislación española

La exención de la tributación del IVA en los arrendamientos de bienes inmuebles se regula en el art. 20 nº 23 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, si bien esta Ley exenciona los

arrendamientos de viviendas, pero no los de locales, sin embargo la Directiva no hace esta distinción, pero faculta a los Estados para ampliar las excepciones a las exenciones, y a ello se ha acogido la legislación española.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 7 de junio de 2001, la House of Lords planteó, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

2.1 El litigio principal y la cuestión prejudicial

Sinclair Collis Ltd (en lo sucesivo, "SC"), que forma parte del Imperial Tobacco Group, se dedica a instalar en bares, cafeterías y hoteles máquinas expendedoras de cigarrillos, de cuyo funcionamiento y mantenimiento se ocupa.

A tal efecto, SC celebra con cada propietario de los referidos locales comerciales (en lo sucesivo, "propietario del local") un contrato que tiene por objeto la entrega de tales máquinas expendedoras a cambio del pago de un determinado porcentaje de los beneficios brutos obtenidos a partir de las ventas realizadas en general en dichos locales y, más concretamente, a partir de las ventas realizadas por medio de las máquinas expendedoras (en lo sucesivo, "contrato").

En virtud del referido contrato, las máquinas expendedoras se instalan en el emplazamiento que el propietario del local considere idóneo para generar el mayor número de ventas. No obstante, el propietario del local no puede negarse sin razón justificada a que SC elija un emplazamiento diferente. Los cigarrillos almacenados en las máquinas expendedoras y el dinero que se ingresa en ellas, así como los puros y otras labores de tabaco, siguen siendo propiedad de SC. El propietario del local concede a ésta, por un período de dos años, el derecho exclusivo a instalar máquinas expendedoras y a ocuparse del funcionamiento de las mismas, de las que dicha sociedad sigue siendo propietaria. Por otro lado, el contrato atribuye a SC el derecho exclusivo a suministrar al establecimiento en cuestión puros y otras labores de tabaco.

El propietario del local se obliga a suministrar la electricidad necesaria y a prohibir que se instalen en su establecimiento máquinas expendedoras que ofrezcan productos comparables a los que son objeto del contrato. Las máquinas expendedoras pueden ser cambiadas de sitio, excepto aquellas que estén diseñadas para quedar fijadas a la pared.

SC conserva el control exclusivo del acceso a las máquinas expendedoras, garantiza que estén bien abastecidas y procede a retirar el dinero ingresado, a fin de llevar a cabo el reparto convenido.

En enero de 1996, los Commissioners resolvieron que las prestaciones previstas en el contrato estaban exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el contrato suponía la autorización del uso de un bien inmueble. SC, que tenía interés en que la prestación quedara sujeta al impuesto a fin de poder reducir a su vez el IVA soportado, formuló una reclamación económico-administrativa contra aquella resolución ante el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido). Este organismo consideró que el objeto principal del contrato era la instalación de máquinas expendedoras de cigarrillos y no el uso o disfrute de un bien inmueble, y declaró que la transacción, por consiguiente, no debía quedar exenta del IVA.

Los Commissioners interpusieron recurso en vía contencioso-administrativa contra esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales) (Reino Unido), que dictó sentencia favorable a aquéllos. SC interpuso recurso de apelación contra la sentencia de la High Court ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), que desestimó la apelación. SC interpuso entonces recurso de casación ante la House of Lords.

Por estimar que la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, la House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.

Es preciso señalar que, según los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, el contrato no tiene por objeto la puesta a disposición pasiva de una superficie o de un emplazamiento al tiempo que se garantiza a la otra parte contratante el derecho a usarlo con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

En segundo lugar, el contrato no atribuye a SC el derecho a controlar o limitar el acceso al emplazamiento en donde se encuentran las máquinas expendedoras. En efecto, si bien es cierto que SC dispone, a tenor del contrato, de un derecho exclusivo de acceso a las

máquinas expendedoras a fin de ocuparse de su mantenimiento, abastecerlas en cigarrillos y recoger el dinero que se haya ingresado en las mismas, no es menos verdad que dicho derecho se refiere únicamente al acceso a la máquina expendedora propiamente dicha, especialmente a su mecanismo interno, pero no así al acceso a la parte de la superficie del establecimiento en donde la máquina expendedora se encuentra.

En tales circunstancias, la ocupación de una parte de la superficie de los locales comerciales o de un emplazamiento en los mismos no constituye, a tenor del contrato, sino un medio de realizar la prestación que constituye su objeto, a saber, garantizar el ejercicio del derecho de venta en exclusiva de cigarrillos en el establecimiento mediante la instalación y mantenimiento de máquinas expendedoras automáticas, a cambio de un porcentaje de los beneficios.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la concesión por parte del propietario de un local al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar y a ocuparse del funcionamiento y del mantenimiento de dicha máquina expendedora en su local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el propio propietario del local, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin atribuir al propietario de la máquina expendedora facultades de posesión o de control que no sean las expresamente previstas en el contrato celebrado entre las partes.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de octubre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“La concesión por parte del propietario de un local (“el titular del establecimiento”) al propietario de una máquina expendedora de cigarrillos del derecho a instalar, explotar y ocuparse del mantenimiento de dicha máquina expendedora en el local durante un período de dos años, en un emplazamiento elegido por el titular del establecimiento, a cambio de un porcentaje de los beneficios brutos obtenidos de las ventas de cigarrillos y otras labores de tabaco en el establecimiento, pero sin que dicho derecho vaya acompañado de ningún otro derecho de posesión o de control significativo que no sean los establecidos en el contrato escrito entre las partes, no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.”

SENTENCIA DE 19 DE JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-149/01**

■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise / First Choice Holidays plc

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 26, apartado 2 – Régimen especial de tributación de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos – Base imponible – Margen – Cantidad total a pagar por el viajero”

I. Comentario. Legislación española

En este litigio se planteaba ante el Tribunal la cuestión prejudicial sobre la interpretación del art. 26, apartado 2, de la Directiva sobre el Régimen especial de las Agencias de Viajes, en el sentido de cómo debía interpretarse la frase cantidad total a pagar por el viajero, a efectos de determinar la base imponible de la Agencia Organizadora.

Se trataba de un supuesto en el que la Agencia Organizadora encargaba la venta de sus productos (viajes) a los viajeros, a través de otras Agencias de Viajes en el marco de contrato a comisión.

A las Agencias que realizan esta actividad se denominan en España Mayoristas o Touroperadores, y las que median en la venta de los viajes organizados a los clientes, Minoristas y que actúan a comisión.

La Mayorista fija el precio de los viajes, que constan en sus Catálogos, abonando a la Minorista un 10% del precio del Catálogo. A su vez, la Agencia Minorista solía hacer un descuento al viajero del que normalmente la Mayorista no tenía conocimiento, puesto que la Minorista modificaba la factura que le entregaba la Organizadora con el precio del Catálogo y se la entregaba al viajero.

Para que se comprenda mejor este supuesto reproducimos el ejemplo de la Sentencia.

“Suponiendo que el precio íntegro sea de 1.000 GBP y que la agencia haga al viajero un descuento de 50 GBP, éste tiene que pagar 950 GBP a First Choice Holidays. En realidad, dicha sociedad recibe la cantidad de 950 GBP a través de la agencia de viajes, que debe abonar, además, a First Choice Holidays la cantidad de 50 GBP correspondiente a la diferencia entre el precio indicado en el catálogo y el cobrado realmente. Por otra parte, la agencia carga a First Choice Holidays una comisión de 100 GBP, equivalente al 10% del precio de catálogo”.

En la cuestión planteada se trataba de resolver el sentido de que en el concepto de “cantidad total a pagar por el viajero” que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale

al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.

Así es como interpreta la Sentencia, la frase "cantidad entregada en beneficio del viajero", entendiendo que la cantidad objeto del descuento que recibe el Mayorista del Minorista, y que a su vez recibe del viajero, redundará en beneficio de éste y se integra en la base imponible.

1.1 Legislación española

El Régimen de las Agencias de Viajes es un régimen especial que se regula en los arts. 141 a 147 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, y se aplica a las Agencias cuando actúa en nombre propio respecto de los viajeros, y utilizan en la realización del viaje, bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

La base imponible está constituida por el "margen bruto", considerándose margen bruto la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el IVA y el coste de los bienes y servicios adquiridos por la Agencia para la realización del viaje, y redundará en beneficio del viajero.

En este caso, la Mayorista es la que organiza el viaje (First Choice Holidays) y que está sometida a este régimen especial, mientras que la Minorista estaría sujeta, según la Ley española, al Régimen General de Mediación, regulado en el art. 11, que considera como prestación de servicios las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el comisionista cobre en nombre ajeno, y este sería el régimen aplicable a la vendedora o Minorista.

En este supuesto parece que la Agencia Minorista, actúa en nombre de la Mayorista, aunque emitiera su propia factura. Y aquí es donde han radicado los problemas surgidos en la legislación española, sobre la interpretación, cuando se actúa en nombre propio o en nombre ajeno, pues en el primer caso sería aplicable el régimen especial y en el segundo el régimen general o de mediación.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 13 de marzo de 2001, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 26, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

2.1 Litigio principal y cuestiones prejudiciales

First Choice Holidays organiza vacaciones combinadas a partir de diversos elementos que adquiere. Encarga a determinadas agencias de viajes, en el marco de contratos de comisión, que vendan el producto final a los viajeros.

Los contratos de comisión celebrados entre First Choice Holidays y las agencias de viajes no contienen ninguna cláusula sobre el precio al que las agencias han de vender los viajes.

Éstas pueden decidir comercializarlos a precios inferiores a los que figuran en los catálogos de First Choice Holidays. Las agencias practican habitualmente descuentos sobre los viajes sin solicitar cada vez la autorización previa de ésta.

No obstante, los contratos de comisión estipulan que First Choice Holidays debe recibir de la agencia el precio íntegro que figura en el catálogo y que la agencia tiene derecho a recibir una comisión igual a un porcentaje determinado, habitualmente el 10%, de dicho precio.

Suponiendo que el precio íntegro sea de 1.000 GBP y que la agencia haga al viajero un descuento de 50 GBP, éste tiene que pagar 950 GBP a First Choice Holidays. En realidad, dicha sociedad recibe la cantidad de 950 GBP a través de la agencia de viajes, que debe abonar, además, a First Choice Holidays la cantidad de 50 GBP correspondiente a la diferencia entre el precio indicado en el catálogo y el cobrado realmente. Por otra parte, la agencia carga a First Choice Holidays una comisión de 100 GBP, equivalente al 10% del precio de catálogo.

Tras vender un viaje, First Choice Holidays solía establecer una "factura-viajero", que enviaba a la agencia. En el ejemplar destinado al viajero indicaba el precio del viaje que figuraba en el catálogo, sin mencionar ningún descuento o comisión. En el momento de transmitirlo al viajero, la agencia adjuntaba un documento indicando el precio efectivo del viaje, tras aplicar el descuento, o modificaba manualmente la factura para que apareciera dicho precio. Con frecuencia, First Choice Holidays, ignoraba el importe del descuento efectuado y en consecuencia también el precio abonado por el viajero.

En 1998, First Choice Holidays reclamó a los Commissioners la devolución de una cantidad de 921.456 GBP, por considerar que había abonado erróneamente el IVA sobre los descuentos efectuados por las agencias al vender sus viajes.

Los Commissioners desestimaron su reclamación.

First Choice Holidays interpuso un recurso contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Mediante resolución de 22 de noviembre de 1999, éste declaró el recurso admisible y fundado.

Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra la resolución de dicho órgano jurisdiccional ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido). Mediante resolución de 28 de junio de 2000, ésta declaró que el artículo 26 de la Sexta Directiva no se aplicaba, en el supuesto contemplado, a la cantidad de 50 GBP adeudada por la agencia de viajes, dado que no es una cantidad "a pagar por el viajero".

Los Commissioners impugnaron la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

La Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), por considerar que la solución del litigio pendiente ante ella depende de la interpretación de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si el artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de “cantidad total a pagar por el viajero” que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.

En circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, el importe adicional abonado por la agencia de viajes al organizador de circuitos turísticos constituye una condición a la que éste supedita el suministro de su prestación de servicios y la comisión devengada a la agencia de viajes se calcula sobre el precio íntegro del viaje que figura en el catálogo.

Dicho importe adicional abonado por un tercero presenta así una relación directa con el servicio que se presta al viajero. De ello se infiere que forma parte de la contraprestación que por dicho servicio recibe el organizador de circuitos turísticos y que está incluido, por tanto, en la “cantidad total a pagar por el viajero” en el sentido del artículo 26, apartado 2, de la Sexta Directiva. No cabe considerarlo la contraprestación por un servicio que presta el organizador de circuitos turísticos a la agencia de viajes y que consiste en permitirle vender el viaje a un precio reducido.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 26, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de “cantidad total a pagar por el viajero” que contempla dicha disposición incluye la cantidad adicional que una agencia de viajes que actúa como intermediario por cuenta de un organizador de circuitos turísticos debe, en circunstancias como las descritas en la resolución de remisión, abonar a éste además del precio pagado por el viajero y cuyo importe equivale al descuento concedido por dicha agencia de viajes al viajero sobre el precio del viaje que figura en el catálogo del organizador de circuitos turísticos.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 12 de septiembre de 2002

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera en los siguientes términos:

“El artículo 26, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto “cantidad total a pagar por el viajero” allí mencionada incluye todas las cantidades percibidas como contraprestación por la realización del viaje por parte de las agencias de viajes o de los organizadores de circuitos turísticos a los que se aplica el régimen especial establecido por dicha disposición, con independencia del hecho de que dichas cantidades sean pagadas por el mismo viajero o por terceros. Incumbe al juez remitente determinar, en las circunstancias indicadas por el mismo juez, si la cantidad que una agencia de viajes, que actúa como intermediaria por cuenta de un organizador de circuitos turísticos, ha pagado a éste como complemento del precio abonado por el comprador de un viaje organizado constituye una contraprestación de este tipo.”

SENTENCIA DE 26 DE JUNIO DE 2003

■ Asunto C-305/01

■ **Partes:** Finanzamt GroB-Gerau / MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH

■ **Síntesis:** “Impuesto sobre el Valor Añadido – Sexta Directiva 77/388/CEE – Ámbito de aplicación – Factoring – Sociedad de factoring que compra créditos asumiendo el riesgo de impago por parte de los deudores”

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión prejudicial sobre la interpretación de si factoring propio (el impropio, en el que el factor no asume el riesgo de los créditos, no es objeto de este caso y, desde luego, está sometido a IVA) estaba o no incluido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, como operaciones sujetas de los arts. 2 y 4 y, en el supuesto de estarlo, si estaba o no sujeta como excepción a las exenciones en el sentido del art. 13, parte B, letra d), número 3, “in fine”.

La Sentencia declaró que el factoring propiamente dicho, o sea aquél en el cual factoring compra créditos asumiendo el riesgo de impago y como contrapartida percibe una comi-

sión, está desde luego sujeto a IVA, como actividad económica, de acuerdo con los arts. 2 y 4 de la Sexta Directiva, de manera que al tener la condición de sujeto pasivo, tiene derecho a deducción con arreglo al art. 17 de la Directiva.

Ahora bien, se planteó la duda de si en el supuesto que nos ocupa, de factoring propiamente dicho, estaba sujeto o exento de IVA, declarando el Tribunal su sujeción por entender que el supuesto está comprendido dentro del concepto "cobro de créditos" del art. 13, parte B), letra d), número 3 "in fine", que contempla como una excepción a las exenciones, y a lo que, según el Tribunal, hay que darle una interpretación amplia, al contrario que con las exenciones a las que hay que darles, según otras declaraciones del Tribunal, una interpretación estricta en orden a la neutralidad del Impuesto.

1.1 Legislación española

En la Legislación española, el art. 20 n° 18 declara la exención de los depósitos en efectivo en sus diversas formas, si bien excluye de la exención de acuerdo con la Directiva, a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de factoring, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se pueden prestar en estos contratos.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 17 de mayo de 2001, el Bundesfinanzhof planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de determinadas disposiciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

2.1 El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

De los autos del asunto principal se desprende que MKG-GmbH, que interpuso el recurso que originó el litigio principal y que actualmente es la parte recurrida en el procedimiento de casación ("Revisión") pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, es la sucesora de la sociedad MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, "Factoring KG"). Esta última, junto con la sociedad MMC-Auto Deutschland GmbH (en lo sucesivo, "M-GmbH"), pertenecía al grupo de empresas Trapp-Dries/Mitsubishi. Durante el año 1991, en el que tuvieron lugar las operaciones controvertidas, M-GmbH importó vehículos de la marca Mitsubishi y los vendió a través de su propia red de ventas en el mercado alemán. Factoring KG se hizo cargo, por cuenta de M-GmbH, de las operaciones de factoring y de financiación.

En virtud de un contrato de factoring de 27 de junio de 1991, Factoring KG se comprometió con M-GmbH, por un lado, a adquirir, dentro de un marco previamente fijado en cada caso por ella, los créditos de M-GmbH frente a los distribuidores por razón de las entregas de vehículos. Por lo que respecta a los créditos así adquiridos, Factoring KG asumía el riesgo de insolvencia sin derecho de repetición contra M-GmbH. La obligación de pago de la garantía era exigible, en caso de impago por parte del distribuidor, 150 días después del vencimiento de la factura respectiva.

Por otro lado, Factoring KG se comprometió a cobrar los demás créditos de M-GmbH, pero con un derecho de repetición frente a este último, así como a llevar la contabilidad de los deudores y a enviar a M-GmbH la documentación que le permitiera apreciar el estado de sus relaciones comerciales con cada uno de ellos.

Factoring KG debía abonar a M-GmbH el valor nominal de los créditos adquiridos durante una semana. El pago debía efectuarse el tercer día laborable de la semana siguiente, una vez deducidas las comisiones pactadas, que comprendían una comisión de factoring del 2% y una prima de garantía del 1% del valor nominal de dichos créditos.

Por su parte, M-GmbH se comprometía a pagar, además de dichas comisiones, intereses calculados sobre los saldos deudores diarios de los distribuidores de Factoring KG. El tipo de interés debía ser superior en un 1,8% al tipo medio de interés que había de pagar Factoring KG por su refinanciación.

Factoring KG sostenía que ella efectuaba también a favor de M-GmbH prestaciones sujetas al impuesto en la medida en que practicaba el factoring "en sentido propio", consistente en asumir el riesgo de insolvencia por los créditos adquiridos y facturaba dichas prestaciones teniendo en cuenta las comisiones y los intereses correspondientes. Así, en su declaración fiscal a efectos del IVA correspondiente al año 1991, dedujo un importe de 1.028.100 DM en concepto de impuesto soportado en relación con dichas prestaciones.

Tras una inspección fiscal, el Finanzamt, mediante liquidación de 11 de abril de 1997, denegó a MKG-GmbH, en cuanto sucesora de Factoring KG, la deducción prevista en el artículo 15, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz 1991 (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, "Ustg 1991"). En efecto, trató a MKG-GmbH, con arreglo a la sección 18, apartado 4, frase tercera, de las UstR 2000, como si no fuera una empresa, en la medida en que había realizado operaciones de factoring en sentido propio.

A continuación, MKG-GmbH interpuso un recurso contra esta liquidación ante el Hessisches Finanzgericht (Alemania).

El Finanzgericht estimó el recurso.

El Finanzamt interpuso un recurso de casación ("Revisión") ante el Bundesfinanzhof contra la decisión del Finanzgericht.

Por considerar que, en estas circunstancias, la solución del litigio de que conoce requiere una interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

Con carácter preliminar, cabe señalar que de los autos del procedimiento principal se desprende que sólo el factoring "en sentido propio" -es decir, la operación mediante la cual el factor compra a su cliente adherente los créditos de éste asumiendo el riesgo de impagos- es objeto de las cuestiones prejudiciales.

En cambio, no hay duda de que, para el órgano jurisdiccional remitente, el factoring denominado “impropio”, en el que el factor gestiona y cobra los créditos de su cliente sin asumir el correspondiente riesgo de insolvencia, entra dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la primera cuestión

Básicamente, esta cuestión consiste en determinar si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que tales operaciones de factoring en sentido propio entran dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva, de modo que el operador que las efectúe tiene derecho a deducir el IVA soportado.

Debe considerarse que las actividades de factoring en sentido propio como las que se examinan en el procedimiento principal están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

3.2 Sobre la segunda cuestión

Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, las operaciones efectuadas por una sociedad que practica el factoring en sentido propio constituyen operaciones “gravadas” en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

Más concretamente, este órgano jurisdiccional pregunta si el factoring en sentido propio está sujeto al IVA o si constituye una de las actividades exentas del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, actividades que, no obstante, pueden gravarse cuando, como es el caso en el asunto principal, el Estado miembro de que se trate dé a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación y la empresa afectada renuncie expresamente a la exención de las operaciones relativas al factoring en sentido propio que lleva a cabo.

De conformidad con todas las versiones lingüísticas, el cobro de créditos es una excepción a las exenciones enumeradas en el artículo 13, parte B, letra d), número 3 de la Sexta Directiva.

Por su parte, las versiones inglesa y sueca de dicha disposición mencionan también como tal el factoring, en pie de igualdad con el cobro de créditos.

Pues bien, habida cuenta de la exigencia de efectuar una interpretación amplia de estas excepciones a una disposición que establece salvedades, cuyo efecto es que las operaciones a que se refieren están sometidas a la tributación que constituye la regla principal en la que se basa la Sexta Directiva, por un lado, debe considerarse que el factoring mencionado en las versiones inglesa y sueca del artículo 13, parte B, letra d), número 3, *in fine*, de dicha Directiva se refiere tanto al factoring en sentido propio como al factoring impropio.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un operador que compra créditos asumiendo el riesgo de impago y que, como contrapartida, aplica a sus clientes una comisión, ejerce una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva, de manera que tiene la condición de sujeto pasivo y, por tanto, tiene derecho a deducción con arreglo al artículo 17 de dicha Directiva.

2) Una actividad económica mediante la cual un operador compra créditos asumiendo el riesgo de impago y, como contrapartida, aplica a sus clientes una comisión, constituye un “cobro de créditos”, en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 3, in fine, de la Sexta Directiva y, por tanto, está excluida de la exención prevista en esta disposición.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 6 de marzo de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que debiera responder como sigue:

“1) Conforme a la correcta interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, una compañía de gestión de cobro de créditos actúa en calidad de sujeto pasivo cuando compra créditos y asume el riesgo de su impago, y puede en consecuencia deducir de las cuotas por ella devengadas las cuotas soportadas en relación con los bienes y servicios que haya adquirido o recibido para las necesidades de sus operaciones gravadas.

2) La actividad de esa naturaleza constituye “cobro de créditos” en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Directiva y está por tanto excluida de la exención establecida por esa regla.”

SENTENCIA DE 26 DE JUNIO DE 2003

■ **Asunto C-442/01**

■ **Partes:** KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR / Fianzamt Charlottenburg

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva sobre el IVA – Ámbito de aplicación – Prestaciones de servicios a título oneroso – Admisión de un socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria”

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión de si la admisión de un socio en una sociedad personalista, a cambio de una aportación dineraria, realiza a favor de aquél una prestación de servicios a título oneroso sujeta a IVA con arreglo al art. 2, apartado 1 de la Sexta Directiva.

El Tribunal considera que la admisión de un socio a cambio de una aportación dineraria no encierra una actividad económica por parte de éste y, en consecuencia, no está sujeta a IVA.

Los hechos del supuesto figuran en los antecedentes de hecho de la Sentencia.

I.1 Legislación española

En el derecho español se define el hecho imponible del IVA en los arts. 4 y 5, y por lo que se refiere a la definición de actividad económica, en el art. 5 dos, lo describe considerando como actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En cuanto a las prestaciones de servicios, se describen en el art. 11, pero para que éstas estén sujetas al Impuesto tienen que estar comprendidas entre las actividades económicas de un empresario o profesional, pues de lo contrario no estarían sujetas a IVA, de acuerdo con la interpretación de la Sentencia.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 27 de septiembre de 2001, el Bundesfinanzhof planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

2.1 El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

KapHag es una sociedad civil alemana (“Gesellschaft bürgerlichen Rechts”), en la que participan en calidad de socios las sociedades LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (en lo

sucesivo, "LOGOS 1"), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (en lo sucesivo, "LOGOS 2"), así como los Sres. Moegelin, Tiemann y Mehnert.

KapHag tenía por objeto la adquisición de un derecho de superficie (Erbbaurecht) sobre un solar sito en Berlín (Alemania), la construcción en éste de edificios incluidos en un centro comercial, la explotación de estos edificios mediante su arrendamiento, así como su conservación, LOGOS 1 y LOGOS 2 adquirieron el derecho de superficie como socios de KapHag, sociedad en la que los Sres. Moegelin y Tiemann ingresaron el 2 de agosto de 1991.

KapHag debía adoptar la forma de un fondo de inversión inmobiliaria cerrado. Para ser admitido como socio, era necesario realizar una aportación dineraria de 38.402.000 DEM, más un 5% en concepto de agio. Las cláusulas generales (en lo sucesivo, "CG"), acordadas el 1 de octubre de 1991, mencionaban el contrato de sociedad de KapHag, así como otros contratos celebrados por ella o pendientes de celebración.

El 12 de noviembre de 1991, el Sr. Mehnert declaró que quería participar en KapHag mediante una aportación por un importe total de 38.402.000 DEM. El 13 de noviembre de 1991, los socios de ésta decidieron anular una parte de las CG y acordaron la versión definitiva del contrato de sociedad de KapHag, así como de algunos apartados de las CG.

El 19 de diciembre de 1991, el Sr. Severin, abogado, presentó a KapHag, en concepto de asesoramiento jurídico y redacción del referido contrato de sociedad, una factura por importe de 75.000 DEM más 10.500 DEM correspondientes al IVA. El asesoramiento jurídico se refería a la concepción del fondo y a la constitución de la sociedad.

KapHag dedujo este importe de IVA como cuota soportada en su declaración del IVA correspondiente al ejercicio 1991.

A raíz de una inspección fiscal, el Finanzamt Charlottenburg denegó dicha deducción, mediante resolución de 17 de febrero de 1998, invocando las disposiciones de los artículos 4, número 8, letra f), y 15, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, "Ustg").

Tanto la reclamación como el recurso que KapHag presentó contra esta resolución de 17 de febrero de 1998 fueron desestimados.

KapHag interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

Por considerar que para la solución del litigio principal se requiere una interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la primera cuestión prejudicial

El objeto de la primera cuestión prejudicial consiste en dilucidar si una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria realiza a favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Según el Tribunal de Justicia, el ingreso de un nuevo socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria, en unas circunstancias como las del litigio principal, no constituye una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, por parte del socio.

Si la adquisición de participaciones no constituye, por sí misma, una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, lo mismo sucede respecto a la cesión de tales participaciones.

En consecuencia, la admisión de un nuevo socio en una sociedad personalista no constituye una prestación de servicios a favor de éste.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“Una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria no realiza a favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 6 de febrero de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que:

“1) Responda a la primera de las preguntas, declarando que: “Cuando una sociedad personalista admite a un socio a cambio de una aportación dineraria, no realiza una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y, por lo tanto, no desarrolla una operación sujeta al impuesto.”

2) No dé contestación a la segunda cuestión prejudicial por carecer de objeto.”

SENTENCIA DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2003

■ **Asunto C-155/01**

■ **Partes:** Cookies World Vertriebsgesellschaft mbh II / Finanzlandesdirektion für Tirol

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Vehículo automóvil cedido en virtud de un contrato de leasing – Operaciones imponibles – Autoconsumo – Artículo 17, apartados 6 y 7 – Exclusiones previstas por la legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva”

I. Comentario. Legislación española

La cuestión planteada se resume claramente en los antecedentes de hecho de la Sentencia cuando dice: “es compatible con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y en particular con sus artículos 5 y 6, que un Estado miembro considere sujetos al IVA los gastos abonados por servicios prestados a un empresario en el extranjero mientras que, si hubiesen sido prestados al mismo empresario en el interior del país, no hubieran generado derecho a deducción del impuesto soportado”.

El Tribunal consideró que no era compatible después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, puesto de acuerdo con el art. 17, nº 6 y 7, que se admita la deducción del Impuesto de los gastos abonados por servicios prestados por un empresario en el extranjero, y se hubiese denegado esta deducción si se hubiese prestado en el interior del país, lo que suponía una discriminación no permitida.

En este supuesto no se permitió a la Sociedad arrendataria del vehículo la devolución del IVA pagado en Alemania, al haberse utilizado en Austria, cuando esta devolución estaba permitida por la Sexta Directiva, en relación con los arts. 2 y 5 de la Octava Directiva, sobre devolución de impuestos sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

I.1 Legislación española

Como se trata de una cuestión de derecho transitorio, no tiene relevancia en España en estos momentos.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 29 de marzo de 2001, el *Verwaltungsgerichtshof* planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación, en particular, de los artículos 5 y 6 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

Cookies World es una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en Austria que explota una empresa comercial. En virtud de un contrato de leasing alquiló a una empresa alemana un automóvil que utilizó en Austria para fines profesionales.

Mediante decisión de 15 de junio de 1999, el *Finanzamt Schwaz* liquidó a Cookies World el IVA correspondiente a 1997. Con tal motivo, incluyó el coste del arrendamiento de dicho automóvil en el volumen de negocios imponible, en aplicación del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la *Umsatzsteuergesetz 1994* (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, "Ustg 1994").

Cookies World presentó una reclamación contra dicha decisión en la que solicitó que se le liquidara el IVA sin incluir el coste del alquiler del vehículo de que se trata, es decir prescindiendo del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la *Ustg 1994*. Considera que la cesión de uso de vehículos constituye una prestación de servicios que, a efectos del IVA, se considera realizada en el lugar en que el empresario ejerce su actividad económica. Cuando se trata de un arrendamiento de vehículos en virtud de un contrato de leasing, la prestación se considera realizada, en principio, en el Estado en el que reside el arrendador financiero del vehículo, en este caso Alemania, y es allí donde la operación está sujeta a tributación.

Mediante resolución de 20 de julio de 2000, la *Finanzlandesdirektion für Tirol* desestimó la reclamación de Cookies World.

Cookies World interpuso ante el *Verwaltungsgerichtshof* un recurso contra dicha resolución. Alega que el IVA correspondiente a 1997 se determinó con arreglo a una disposición nacional contraria al Derecho comunitario.

Por considerar que el litigio del que conoce requiere la interpretación de la Sexta Directiva, el *Verwaltungsgerichtshof* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Es compatible con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y en particular con sus artículos 5 y 6, que un Estado miembro considere sujetos al IVA los gastos abonados por servicios prestados a un empresario en el extranjero mientras que, si hubiesen sido prestados al mismo empresario en el interior del país, no hubieran generado derecho a deducción del impuesto soportado?"

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Hay que señalar que, en el presente asunto, el lugar donde el arrendador financiero del vehículo tiene establecida la sede de su actividad económica o un establecimiento estable es Alemania y que considera que la prestación de servicios de arrendamiento del vehículo se efectuó en dicho Estado. En consecuencia, el IVA sobre el alquiler del vehículo debe abonarlo en Alemania el arrendador financiero del vehículo, que lo repercute en el precio del arrendamiento de éste.

Según la resolución de remisión, Cookies World utilizó fuera de Alemania, para las necesidades de su empresa, el vehículo arrendado. Con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva en relación con los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva, Cookies World tenía derecho a la devolución del IVA que fue repercutido en Alemania en el precio del arrendamiento de dicho vehículo.

Por consiguiente, procede señalar que el gravamen impuesto por las autoridades alemanas sobre el arrendamiento del vehículo de que se trata y el ulterior reembolso a Cookies World del impuesto soportado, que fue repercutido en el precio del arrendamiento de dicho vehículo, cumplían lo establecido por las Directivas Sexta y Octava.

Debe examinarse además si la Sexta Directiva se opone a una disposición como la del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra d), de la Ustg 1994, mediante la que un Estado miembro somete al IVA el coste de determinadas prestaciones efectuadas en otro Estado miembro por considerar que existe autoconsumo, siempre que un empresario incurra en gastos (costes) relacionados con servicios que le han sido prestados en el extranjero que, si le hubieran sido prestados en el interior del país, no habrían dado derecho a deducción. No obstante, esto sólo es aplicable si el empresario tiene derecho, en el extranjero, a la devolución del impuesto soportado allí.

4.Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, se opone a una disposición nacional que considere sujetos al IVA los gastos correspondientes a servicios prestados en los demás Estados miembros por un destinatario del primer Estado mientras que, si dichos servicios hubiesen sido prestados al mismo destinatario en el interior del país, no hubiesen generado derecho a deducción del impuesto soportado.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Primera el 10 de octubre de 2002

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, se opone a una normativa interna por la que un Estado miembro deniega a sus propios nacionales el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que grava una operación efectuada en otro Estado miembro en el que se la considera operación imponible con arreglo a la Directiva.”

SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2003

■ **Asunto C-437/01**

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas / República Italiana

■ **Síntesis:** “Incumplimiento de Estado – Directivas 92/12/CEE y 92/81/CEE – Impuesto sobre los aceites lubricantes – Impuesto especial sobre los hidrocarburos”

I. Comentario. Legislación española

La cuestión planteada consistía en comprobar si el Estado Italiano había incumplido lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero, y 92/81, de 19 de octubre, sobre el Impuesto sobre los aceites lubricantes y el Impuesto especial sobre hidrocarburos, al sujetar a tributación los aceites lubricantes cuando se pusieron a la venta para finalidades distintas de la combustión o carburación, cuando de conformidad con dichas Directivas sólo podían estar sujetos cuando se utilizaran como carburantes o combustibles.

I.1 Legislación española

En nuestro derecho los Impuestos Especiales se regulan por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que transponen las Directivas 92/12, sobre régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales y, entre otros, de la Directiva 92/81, sobre armonización de las estructuras del Impuesto Especial de Hidrocarburos, regulado en el Capítulo VII de dicha Ley.

2. Antecedentes de hecho

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 12 de noviembre de 2001, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con objeto de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, y del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre el incumplimiento

Según la Comisión, la lectura de los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82, implica que los aceites lubricantes únicamente estarán sujetos a impuesto especial cuando estén destinados a utilizarse como carburantes o combustibles. En los demás casos, están exentos obligatoriamente del impuesto especial armonizado.

Según el Tribunal de Justicia, está acreditado que el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo n° 504, preveía que los aceites lubricantes estarían sujetos a un impuesto sobre el consumo cuando estuvieran destinados, se pusieran a la venta o se usaran para unas finalidades distintas de la combustión o de la carburación.

Pues bien, con arreglo a los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82, los aceites lubricantes únicamente podrán ser sujetos al impuesto especial si están destinados a utilizarse, a ponerse a la venta o a utilizarse como carburantes o combustibles. En los demás casos, deben quedar necesariamente exentos del impuesto especial armonizado.

Por lo tanto, para los productos obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado, conforme al artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81, los Estados miembros no pueden invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica.

En consecuencia, el recurso interpuesto por la Comisión debe considerarse fundado en lo que atañe al Decreto Legislativo n° 504.

Sin que sea necesario a los fines del presente recurso comprobar si el Decreto-ley n° 452 ha puesto fin al incumplimiento, basta con observar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 y del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, al haber mantenido en vigor al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado, mediante el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo n° 504, un tributo sobre el consumo de aceites lubricantes.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

“1) Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/112/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, y del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, al haber mantenido en vigor al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado, mediante el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo n° 504, “Testo unico delle disposizioni penale e amministrative” (Texto refundido de las disposiciones legales que regulan los impuestos sobre la producción y sobre el consumo y que prevén las correspondientes sanciones penales y administrativas en esta materia), de 26 de octubre de 1995, un tributo sobre el consumo de aceites lubricantes.

2) Condenar en costas a la República Italiana”

5. El Abogado General no presentó sus conclusiones

Oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) adoptó la decisión de que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2003

■ Asunto C-58/01

■ Partes: Océ van der Grinten NV / Commissioners of Inland Revenue

■ Síntesis: “Directiva 90/435/CEE – Impuesto sobre sociedades – Sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes – Concepto de retención en origen”

I. Comentario. Legislación española

En este procedimiento se trata de la interpretación del art. 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común, aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y cuyo referido art. 5.1. declara exentos de retención en origen los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad (que radicaba en los Países Bajos), cuando la matriz (que radicaba en el Reino Unido), tenga al menos una participación de un 25%, en el capital de la filial.

Pues bien, en este caso se planteaba la cuestión de qué interpretación había de darse al concepto de “retención en origen” en el supuesto de reducción del 5% de la cantidad a abonar por la sociedad filial a la matriz según el Convenio para evitar la doble imposición.

El Tribunal consideró que se trataba de una retención sobre los dividendos o beneficios distribuidos por la filial y, por consiguiente, prohibido por el art. 5.1 citado, reiterando así su doctrina de que “constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del art. 5.1 de la Directiva, todo tributo sobre las ventas percibidas en el Estado en que no se reparten los dividendos, y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los titulares, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos”.

En este supuesto se retenía también otro 5%, que se aplicaba al crédito fiscal que da derecho al reparto de dividendos, si bien éste no tiene las características de una “retención en origen” sobre los beneficios distribuidos, ya que no grava los beneficios distribuidos por la filial –dice el Tribunal-, pues el crédito fiscal trata de evitar una doble imposición a la filial, mientras que la “retención en origen” se aplica a los beneficios de la matriz –dice también la Sentencia-.

Otra cuestión planteada era la de si el art. 7.2 de la Directiva 90/435/CEE citada, según el cual “la aplicación de la Directiva no afectará a las disposiciones incluidas en Convenios, cuyo objeto sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de dividendos, y que autoriza la retención del 5%, como “retención en origen”, a consecuencia de la aplicación de un Convenio que trata de evitar la doble imposición y en consecuencia no será contrario a la finalidad del art. 5.1.

1.1 Legislación española

Coincidiendo con la Directiva que comentamos, la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades, art. 146.4 d), exceptúa de la retención los dividendos o participaciones en beneficios a los que se refiere el apartado dos del art. 28 de la Ley, que fija la deducción en el 100% cuando los dividendos o participaciones procedan de entidades en las que la participación directa o indirecta sea igual o superior al 5%.

Por consiguiente, en estos supuestos se exceptúa en el Derecho español proceder a la retención del 5% de los dividendos, que coincide con la legislación comunitaria, según la cual el régimen de exención de retención es aplicable cuando la matriz tenga al menos un 25% en el capital de la filial.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 6 de febrero de 2001, los Special Commissioners of Income Tax (en lo sucesivo, “Commissioners”) plantearon tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, así como sobre la interpretación y la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.

2.1 El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Océ NV es la sociedad matriz de Océ UK Ltd, sociedad constituida en el Reino Unido y residente en dicho país.

En 1992 y en 1993, Océ UK Ltd pagó dividendos a su sociedad matriz por un total de unos 13 millones de GBP y, por este motivo, tuvo que ingresar el ACT. Se concedió a Océ NV un crédito fiscal igual a la mitad del crédito fiscal que se habría reconocido a favor de un particular residente en el Reino Unido (es decir, alrededor de 2.174.000 GBP), menos la reducción del 5% practicada sobre el importe resultante de la adición de los dividendos y del crédito fiscal (761.000 GBP), por lo que percibió una cantidad adicional de cerca de 1.400.000 GBP.

Por estimar que la reducción del 5% constituía una retención en origen sobre los dividendos pagados por su filial, con infracción del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, Océ NV interpuso un recurso contra este gravamen ante los Commissioners. Mediante resolución de 17 de febrero de 2000, éstos consideraron que el gravamen del 5% constituía un impuesto en Derecho británico y que era necesaria una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. La administración tributaria recurrió ante la High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) impugnando únicamente la calificación de la reducción del 5% como impuesto según el Derecho británico.

En su sentencia de 2 de noviembre de 2000, la High Court consideró que era irrelevante la calificación del gravamen en Derecho británico, dado que la cuestión de si el gravamen del 5% quedaba sometido a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, era una cuestión de Derecho comunitario. Devolvió el asunto a los Commissioners para que formularan las cuestiones que debían plantearse al Tribunal de Justicia.

En estas circunstancias, los Special Commissioners of Income Tax plantearon al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si un tributo como el gravamen del 5% previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, constituye una retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos.

Sería contrario al principio de una interpretación uniforme del Derecho comunitario que el concepto de retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la directiva, cuyas características se han mencionado en la jurisprudencia recordada anteriormente, pudiera depender del tipo establecido para el tributo considerado.

De ello se desprende que, en la medida en que grava los dividendos distribuidos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, debe considerarse que el gravamen del 5% previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

En lo que atañe a la parte del gravamen del 5% que se aplica al crédito fiscal al que da derecho el reparto de los dividendos, no tiene las características de una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, en principio prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, ya que no grava los beneficios distribuidos por la filial.

En efecto, el crédito fiscal es un instrumento fiscal cuyo objeto es evitar la doble imposición, en términos económicos, de los beneficios distribuidos en forma de dividendos, una primera vez por lo que respecta a la filial y una segunda vez por lo que respecta a la sociedad matriz beneficiaria de los dividendos. Por lo tanto, no constituye un rendimiento de los títulos.

En la medida en que se aplica al crédito fiscal a que da derecho la distribución de dividendos por la filial residente a su sociedad matriz no residente, no debe considerarse que el gravamen del 5%, previsto en el convenio para evitar la doble imposición controvertido en el asunto principal, es una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida, en principio, por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

3.2 Sobre la segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, esencialmente, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5%, previsto por el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

Vista la respuesta dada a la primera cuestión, la segunda se refiere únicamente al gravamen del 5% en tanto en cuanto recae sobre los dividendos.

El objeto de la Directiva consiste en eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común de tributación de los beneficios distribuidos, toda penalización de las sociedades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria.

Con este fin, por una parte, como consta en el cuarto considerando de la Directiva, cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distri-

buidos, el Estado de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar dichos beneficios o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.

Por otra parte, como se desprende del quinto considerando de la Directiva, para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente eximir de retención en origen, salvo en determinados casos particulares, a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz. Precisa, no obstante, que, procede autorizar a la República Federal de Alemania y a la República Helénica, debido a la particularidad de sus sistemas de imposición sobre las sociedades, y a la República Portuguesa, por motivos presupuestarios, a seguir percibiendo temporalmente una retención en origen.

Sobre esta base, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva sienta el principio de prohibición de retenciones en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial domiciliada en un Estado miembro a su sociedad matriz domiciliada en otro Estado miembro. Las excepciones temporales a favor de los regímenes fiscales alemán, griego y portugués, enunciadas en el quinto considerando, se establecen expresamente en el artículo 5, apartados 2 a 4, de la Directiva. Ninguna disposición similar establece una excepción expresa a favor del sistema fiscal británico.

Procede señalar que, en el contexto del convenio controvertido en el asunto principal, se estableció el gravamen del 5% en relación directa con el pago de un crédito fiscal, el cual fue introducido con miras a atenuar la doble imposición económica de los dividendos que paga la sociedad filial domiciliada en el Reino Unido a su sociedad matriz domiciliada en los Países Bajos. Debe observarse que este gravamen, que constituye una retención en origen, a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, en la medida en que grava los dividendos, como ha señalado el Gobierno italiano, no se estableció a un tipo tal que pudiera anular los efectos de esa atenuación de la doble imposición económica de los dividendos. En cualquier caso, todo impuesto pagado en el Reino Unido por dividendos puede deducirse del impuesto devengado en los Países Bajos, con arreglo al artículo 22, apartado 2, letra c), del convenio controvertido en el asunto principal.

En estas circunstancias, puede considerarse que la retención en origen controvertida en el asunto principal queda sometida a un conjunto de disposiciones convencionales relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos y cuyo objetivo consiste, por tal motivo, en la atenuación de la doble imposición.

3.3 Sobre la tercera cuestión prejudicial

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva es inválido por falta de motivación o por no haberse consultado al Comité Económico y Social y al Parlamento Europeo, con lo cual no tiene el efecto de amparar el derecho del Reino Unido a percibir el gravamen del 5%.

En la medida en que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva permite únicamente preservar la aplicación de regímenes nacionales o convencionales específicos, siempre que éstos concuerden con la finalidad de la Directiva, tal como se define en el tercer considerando

de ésta debe considerarse que la inserción del artículo 7, apartado 2, en el texto de la Directiva es un ajuste técnico y no constituye una modificación sustancial que requiera una segunda consulta del Parlamento y del Comité Económico y Social.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Un tributo como el gravamen del 5% establecido en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, en la medida en que grava los dividendos que la filial residente en el Reino Unido paga a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En cambio, en la medida en que grava el crédito fiscal al que da derecho tal reparto de dividendos en el Reino Unido, el mismo tributo no constituye una retención en origen, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

2) El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que autoriza un tributo como el gravamen del 5% previsto en el convenio para evitar la doble imposición, controvertido en el asunto principal, aunque este gravamen, en la medida en que se aplica a los dividendos pagados por la filial a su sociedad matriz, constituya una retención en origen, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva.

3) El examen de la tercera cuestión no ha puesto de relieve ningún vicio de forma o de procedimiento que pueda afectar a la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 23 de enero de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del modo siguiente:

“1) El gravamen del 5% previsto en el artículo 10, apartado 3, letra a), inciso ii), del Convenio entre el Reino Unido y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en los impuestos sobre sociedades y sobre rendimientos de capital, hecho en La Haya el 7 de noviembre de 1980, constituye una retención en origen sobre los beneficios que una filial distribuye a su sociedad matriz de conformidad con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE, en la parte que afecta a los dividendos, mientras que no constituye tal retención en origen en la parte que afecta al crédito fiscal.

2) Dicho gravamen puede considerarse compatible con la Directiva 90/435 en virtud del artículo 7, apartado 2, de esta última, también en la parte en que constituye una retención en origen.

3) El examen de la tercera cuestión planteada no ha puesto de manifiesto la existencia de vicios de forma ni de procedimiento que permitan poner en duda la validez del artículo 7, apartado 2, de la Directiva.” ■

