

# 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

### ■ **El retraso en la resolución de los procedimientos tributarios y el interés de demora.**

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

Con efectos desde la entrada en vigor de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, y para los procedimientos, escritos y solicitudes que se presenten a partir de la indicada fecha, la regulación legal del interés de demora aplicable a las deudas tributarias, va a experimentar una modificación cuando sea imputable a la propia Administración el retraso en la resolución de los distintos expedientes.

El cambio del que nos ocupamos está planteado en el artículo 26.4 de la LGT que ha previsto, recogiendo algunas críticas formuladas a la situación anterior (hoy todavía vigente), donde se ordena que *“no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”*.

Como es sabido, se trata de uno de los efectos que, entre otros, la ley anuda a esta situación en que el retraso ya no es solamente imputable al contribuyente, sino que, como ha señalado con reiteración la doctrina, estamos en presencia de un retraso imputable a la Administración, por lo que no todas las consecuencias desfavorables del mismo deben recaer sobre el contribuyente.

Examinado con detenimiento este precepto, vemos que se contemplan en él dos temas que deben ser tratados con separación. En primer lugar, un supuesto que se formula con carácter general, y, en segundo término, varios casos y supuestos especiales a los que se habrán de aplicar las normas que específicamente les afectan.

En el primer caso, se establece una previsión general sobre el retraso de la Administración en dictar resolución y la no exigencia de intereses de demora. En concreto, y de una manera genérica, el primer párrafo de la ley fija los presupuestos en que se va a producir este efecto, definiéndolos como (a) cualquier situación en que la Administración incumpla los plazos señalados en la propia Ley para resolver y (b) siempre que ello suceda por causa imputable a la misma. En este supuesto, decimos, no se devengarán intereses de demora.

Para ser más exactos, el periodo en que no se devengarán los intereses es el transcurrido desde el momento en que los plazos máximos de cada procedimiento queden incumplidos y el momento en que se dicte la resolución del mismo o aquel otro en que, debido a la técnica del silencio administrativo, se interponga un recurso contra la resolución presunta.

En segundo lugar, los casos a que la Ley hace referencia explícita y en los que tampoco se devengarán intereses de demora, son los que se establecen para los procedimientos en que se hayan de resolver las solicitudes de compensación; los que hayan de concluir con un acto de liquidación y aquellos en que haya de dictarse la resolución de un recurso administrativo, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. A nuestro juicio, la conveniencia de examinar ambos casos por separado se deduce, en un primer momento, de una primera diferencia en la propia dicción literal de la Ley, pues los plazos en el primer caso (supuesto general) se contarán hasta que “se dicte” la resolución, mientras que en el segundo caso (supuestos especiales) la norma se refiere a la “notificación” de la resolución. Aunque no se trate normalmente de una diferencia temporal importante, sin embargo ya encontramos algo que los distingue y que motiva nuestra opción por su examen separado.

Pero además de los casos especiales a que hemos hecho referencia, debemos completar el tema incluyendo el examen de los casos en que se deba reponer el procedimiento a cualquier momento de su tramitación por haberse anulado posteriormente su resolución, pues en el mismo artículo 26, apartado 5, se ordena también un plazo máximo de duración del nuevo procedimiento que se tramitará desde el momento que ordene la resolución del recurso o la sentencia correspondiente. Y en sentido contrario al anterior, la ley excluye del efecto antes señalado —el no devengo de interés de demora— al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago (art. 26.4 LGT).

Por otra parte, creemos que no hay ninguna clave especial para no entender que cuando el precepto comentado hace mención a “los plazos fijados en esta ley” debe considerarse que se trata de todos los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios, estén formalmente o no incluidos en el texto de la propia LGT o lo estén en el de otra norma.

Hecho este planteamiento general del tema, vamos a seguir el esquema expuesto y a realizar algunos comentarios sobre las precisiones que para cada caso ha establecido la nueva LGT.

---

## **A. La previsión general sobre el incumplimiento de plazos por la Administración.**

Indudablemente la cuestión que tratamos está conectada con el derecho del contribuyente a la resolución expresa de cualquier procedimiento y, más concretamente, con el derecho a la resolución en plazo, pues este matiz demuestra la relevancia del tema en relación con el derecho a la tutela judicial – con el acceso a la misma- y con el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

De alguna manera este derecho se reconoce, ahora, en los artículos 103 y 104 de la LGT y, antes, en la LDGC. En particular en el artículo 103 de la LGT se reconoce la obligación de la Administración a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, y en su artículo 104 se matizan los plazos generales y supletorios para la resolución. Pues bien, la primera advertencia que hemos de hacer sobre el ámbito de aplicación de la norma contenida en el artículo 26 de la LGT, es que quedan excluidos de la misma los supuestos en que los procedimientos tributarios hayan terminado por cualquiera de los medios previstos distintos del de la resolución (los relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario, aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados), lo que por otra parte puede resultar obvio porque en tales casos no habrá posterior acto administrativo que haya de cuantificar deuda alguna o liquidar intereses de demora.

Retomando la vinculación del tema con el derecho a la resolución expresa y en plazo, la ley anuda la consecuencia –el no devengo de interés de demora- a la circunstancia de que el retraso en dictar la resolución se produzca por causas imputables a la Administración. Ahora bien, como la norma no define cuando se entenderá que el incumplimiento del plazo máximo de duración está motivado por causas imputables a la propia Administración, hemos de proceder por vía interpretativa y considerar que, si las dilaciones provocadas por el contribuyente y la paralización administrativa de actuaciones cuando esté justificada, son periodos que no se toman en consideración para calcular la duración total del procedimiento (art. 104.2 de la LGT), cualquier retraso en la resolución que no se comprenda en estas dos circunstancias ha de ser por causa imputable a la Administración y, en consecuencia, determinante de los efectos previstos en la norma que comentamos.

Sentado lo anterior hemos de ocuparnos de la concreción del periodo en el que no se devengarán intereses de demora. Para ello recordemos que, aunque la Ley no se refiera expresamente al momento en el se produce este efecto, el día desde el que se dejarán de devengar intereses ha de ser aquel en el que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento (descontados los periodos debidos a dilaciones justificadas o debidas al interesado), efecto que se mantendrá hasta que se produzca cualquiera de las dos posibilidades siguientes: que dicte resolución expresa o que se interponga recurso contra la resolución presunta.

En relación con el cumplimiento de la primera posibilidad, advertiremos que la ley hace mención al día en que se dicte la resolución, y no al momento en el que se notifique, a pesar de que la propia Ley en su artículo 104 –en donde se establece un derecho a la resolución en plazo– se hace siempre ordenando que el plazo máximo de duración se contará hasta el momento en que se tenga por realizada la notificación de la resolución. Esta discrepancia entre ambas normas, puede suscitar la duda de si se trata de una decisión deliberadamente tomada por la Ley o si el artículo 26 debe interpretarse en consonancia con lo establecido en el 104. Duda que no es fácil de resolver; pues, además de la propia literalidad del precepto, existen argumentos para defender que lo correcto es considerar que, si la Administración ha dictado ya la resolución, las demoras en la notificación, que normalmente son por causas imputables a los contribuyentes, no deben beneficiarles, mientras que, en sentido contrario, se puede sostener que lo procedente es una interpretación contextual de la norma y lo complejo de la solución que se deriva de una interpretación literal ya que, por ejemplo, en un procedimiento con un plazo de duración de seis meses, se contarían dos periodos distintos: uno para determinar el devengo de intereses de demora y otro para entender que la resolución se ha notificado en el periodo máximo señalado.

En este dilema nos inclinamos por una interpretación literal de la Ley, pues a lo antes expuesto añadiremos que en el artículo 104 de la LGT, cuando –con carácter general– se establecen los efectos derivados del incumplimiento del plazo para notificar la resolución, no se hace mención a la inexigibilidad de interés de demora, sino que se señalan otros diferentes.

En relación con la segunda posibilidad, que se interponga recurso contra la resolución presunta, el precepto se encuentra en consonancia con las previsiones del artículo 104 de la misma ley, en el que se contienen previsiones concretas en relación con el silencio administrativo en los distintos procedimientos, de forma que, cuando dentro de los plazos reglamentarios y contra el acto presunto, se interponga cualquier recurso o reclamación, se iniciará nuevamente el devengo de los intereses moratorios.

Para cerrar esta reflexión sólo nos quedan por mencionar dos casos en que la aplicación de la norma puede no ser tan sencilla como parece. Se trata de su aplicación a la vía de apremio y de concretar su aplicación o no a las sanciones tributarias. Respecto de la vía de apremio el tema nos lo plantea el propio artículo 104 en que se excluye a este procedimiento de la fijación de un plazo máximo de duración, por lo que difícilmente se podría entender que se ha visto incumplido un límite inexistente, siendo además de destacar que, cuando finaliza la vía ejecutiva, no se vuelven a liquidar intereses de demora (art. 161.4 LGT), por lo que tampoco cabe aquí su aplicación. Respecto de las sanciones, la solución viene dada por el artículo 180.4 de la ley, que excluye a éstas del devengo de intereses de demora.

Una vez examinado el supuesto, que hemos llamado general, sobre el retraso en resolver y la no exigibilidad de interés de demora, nos ocuparemos de los casos que se mencionan expresamente en el propio artículo 26 y que fueron antes enunciados.

---

## B. El incumplimiento del plazo en resolver las solicitudes de compensación

En relación a este supuesto, recordemos que la ley se refiere expresamente al incumplimiento de los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación. Es decir, el momento en que se inicia el periodo sin devengo de intereses será el de la notificación de la resolución, siendo esta el acuerdo de compensación, según creemos se deduce del art. 72.3 de la LGT.

Sin embargo, en el mismo precepto existe una norma especial para los intereses de demora, cuando la compensación se solicite por el sujeto pasivo, en cuya virtud se ordena:

*“2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.*

*3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción”.*

Del precepto citado se deducen varias consecuencias que pasamos a enumerar brevemente:

- La nueva LGT ha recogido la opinión de muchos autores que sostenían la incorporación de la doctrina civil –derivada del artículo 1202 C.c.- en cuya virtud los efectos extintivos de la compensación se producen desde el momento en que el crédito y la deuda reúnen todos los requisitos exigidos para su compensabilidad. Ello con independencia del carácter declarativo que pueda atribuírsele al acuerdo de compensación.
- Además, la LGT da entrada a las previsiones contenidas en norma de ínfimo rango –Instrucción de junio de 1999- que, siguiendo aquel criterio, venía a distinguir los supuestos en que al tiempo de solicitarse la compensación estuviesen o no reconocidos los créditos a favor del contribuyente. Así, si el crédito estaba reconocido con anterioridad, los efectos extintivos se retrotraían al momento de presentarse la solicitud. En otro caso, se ajustarían al momento en que se reconociese el crédito.
- Finalmente, y siguiendo la doctrina administrativa anterior a la nueva Ley, cuando la solicitud se hiciese con anterioridad a haberse reconocido el crédito a favor del contribuyente, se generarían intereses de demora hasta ese momento.

En este contexto se comprende el sentido del artículo 72 que acabamos de transcribir:

Ahora bien, lo que no resulta tan sencillo es encajar en este contexto lo ordenado en el artículo 26 de la misma ley, pues el no devengo de intereses lo sitúa en el momento en que se incumpla el plazo para notificar el acuerdo de compensación, momento en el que si el crédito ya está reconocido no se devengarían ya intereses.

Por ello, y a salvo otra interpretación mejor fundada, consideramos que, si la propia Ley retrotrae los efectos extintivos del acuerdo de compensación al momento en que deuda y crédito sean compensables, a partir de ese momento ya no es posible que se devenguen intereses de demora, por lo que la armonización de ambos preceptos ha de hacerse considerando que la norma del artículo 26 se aplicará cuando sea el propio acuerdo de compensación el acto en el que se reconozcan los créditos del contribuyente y dicho acto se dicte transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, que el RGR ha fijado en seis meses.

### **C. El incumplimiento del plazo en producirse el acto de liquidación**

Al igual que en caso anterior, creemos que la ley también requiere el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, fijando la fecha de este hecho en el momento en que debiera haberse notificado la resolución, por lo que son de aplicación las previsiones establecidas en la misma ley en cuanto al momento en el que se entenderán realizadas las notificaciones (v.g. art. 111.2 o art. 102.4 LGT))

A los efectos de enumerar las distintas clases de procedimientos que concluyen o pueden concluir con una liquidación tributaria que, de contener intereses de demora, habría de tomar en consideración lo ordenado en el artículo 26 de la ley, vemos que se trata de los siguientes: procedimiento de gestión iniciado mediante declaración (art. 130 LGT); de verificación de datos (art. 133 LGT); de comprobación de valores (art. 134 LGT) y los de comprobación limitada (art. 139 LGT). No es preciso indicar que cuando se desarrollen sucesivamente dos de los procedimientos antes citado, a cada uno se les aplicará separadamente la previsión del artículo 26 sobre los intereses de demora.

Por su parte, en cuanto a los procedimientos de inspección, nuestra primera observación se centra en las reglas especiales contenidas en el artículo 150, que en su apartado tercero reitera lo establecido en el artículo 26 que comentamos y en el apartado primero señala los plazos máximos de duración estableciendo que el momento final del procedimiento viene dado por la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. Para mayor concreción, el procedimiento inspector se entenderá concluido, en cada caso, en función del acta que recoja las conclusiones de la comprobación realizada. De este modo, si se trata de actas con acuerdo, *“se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta”* (art. 155.5 LGT). Si se trata de actas de conformidad, *“se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar”*, ordenando otras actuaciones (art. 156.3 LGT) y, en las actas de disconformidad, cuando se notifique la liquidación que haya resultado finalmente (art. 157.5 LGT).

---

## **D. El incumplimiento del plazo en las resoluciones de reclamaciones y recursos.**

Al igual que sucede para los procedimientos de liquidación antes vistos, también en relación con las reclamaciones y recursos la LGT se ha ocupado de regular esta materia con bastante precisión dando lugar a un conjunto de normas de las que nos ocupamos en forma resumida, si bien hemos de recordar que el no devengo de intereses de demora está asociado, en estos casos, a que la deuda estuviese suspendida, único supuesto en que posteriormente se liquidarían intereses de demora (art. 224. 5 LGT).

En primer lugar, en relación con las sanciones pecuniarias, el artículo 212.3.b) declara la no exigencia de intereses de demora *“por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”*. Con esta norma, cuya entra en vigor es inmediata (disp. trans. 5ª), se completa el régimen de las sanciones al que ya nos hemos referido anteriormente al citar en artículo 180 de la misma ley.

En segundo lugar, la ley se encarga de fijar a lo largo de su articulado los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos revisores. Así, el de un año en el declarativo de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), aunque la ley no mencione expresamente el efecto que comentamos al enunciar los derivados del incumplimiento del plazo; el de seis meses para el procedimiento de revocación (art. 219 LGT) y también para el de rectificación de errores (220 LGT); un mes en el caso del recurso de reposición (art. 225 LGT) y un año en la reclamación económico administrativa (art. 240 LGT) encontrando en ambos preceptos una remisión directa al artículo 26 de la misma ley en la forma en que lo venimos interpretando.

## **E. El incumplimiento del plazo en la ejecución de resoluciones y sentencias.**

Además de los supuestos contenidos en el apartado 4 del artículo 26, a los que hemos hecho referencia, el apartado 5 contiene una disposición especial del siguiente tenor: *“En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación”*.

*En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”*.

Como es sabido, la norma transcrita recoge de una parte el criterio sostenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de noviembre de 1997 –matizada en un caso par-

ricular en la de 15 de julio de 2001- desoyendo la opinión que defendía la no exigencia de intereses sino hasta el momento en el que se dictó la liquidación posteriormente anulada o, incluso, la imposibilidad de liquidar intereses en ciertos casos. Ahora bien, en consonancia con cuantas disposiciones venimos citando que sientan límites a la duración de los diferentes procedimientos y ajustan a ellos el devengo de los intereses de demora, la ley restringe en este caso los intereses al plazo establecido para ejecutar la resolución. Sin duda se introduce así una garantía favorable al contribuyente, si bien las razones esgrimidas por quienes postulaban otra solución –la liquidación de intereses hasta que se dictó la liquidación anulada- continúan siendo válidas.

Si nos centramos en el contenido del precepto citado, vemos que se fija, como plazo máximo para liquidar los nuevos intereses sobre la nueva deuda, el plazo máximo para ejecutar la resolución, si bien, la LGT no contiene una regulación completa de esta materia pues sólo en el artículo 150.5 se ha previsto una norma a este específico efecto en la que se ordena:

*“5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento”.*

La cuestión que se deduce de la norma anterior es la de su carácter especial pues está dictada exclusivamente en relación con el procedimiento inspector y para el caso en que la resolución o sentencia ordene la retroacción del procedimiento, por lo que este ámbito limitado en su objeto y referido sólo a este procedimiento cuyo plazo de duración, de doce meses y hasta veinticuatro, explica los términos del texto transcrito. Por tanto, si se trata de liquidaciones dictadas por órganos diferentes o si la sentencia se limita a anular la liquidación impugnada no tenemos norma expresa en la LGT y, en consecuencia, deberemos cubrir esta laguna para hacer efectiva la disposición legal.

Al efecto de completar la norma que comentamos, hemos de distinguir los casos en que la anulación de una liquidación se realice en resolución de un procedimiento económico administrativo o sea consecuencia de una sentencia judicial. En el primer caso, es el RPREA (RD 391/1996) en sus artículos 102 y 110, quien resuelve el problema de los plazos máximos en que deberán ejecutarse sus resoluciones, en el segundo caso, son los artículos 104 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, quienes se ocupan de señalar los plazos de ejecución de las sentencias.

---

## **F. Conclusiones.**

No cabe duda de que los preceptos que hemos comentado en estas sucintas reflexiones deben ser saludados con satisfacción en la medida en que recogen las aspiraciones expresadas por muchos estudiosos y respaldadas en ciertos casos por algunos tribunales, y que además restablecen el tema en términos más justos y ajustados a la equidad en comparación a cómo habían sido resueltos anteriormente. La LGT gana, por otra parte, en coherencia con sus propios postulados de exigir a la Administración un comportamiento diligente, eficaz y adecuado a derecho.

Sin embargo, la aplicación de las normas examinadas resalta la importancia de los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos y actuaciones al anudar a su incumplimiento un conjunto de consecuencias entre las que hemos destacado la referida al no devengo de intereses de demora. Con ello, el cómputo de estos plazos se convierte en una cuestión relevante que causará sin duda discrepancias entre la Administración y el contribuyente cuando se trate de liquidar estos intereses. Más aún se podrá de manifiesto este carácter en los casos en que sucesivamente se hayan incumplido varios plazos y sea preciso determinar los distintos periodos en cada procedimiento en que no se han devengado intereses moratorios.

Aunque ello sea así, es el precio a pagar por un ordenamiento mejor al que en este extremo contribuye claramente la nueva Ley 58/2003. ■



# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



## ESTUDIOS



Ramón Falcón y Tella

Salvador Miranda Calderín

José A. Rozas Valdés

Miguel Ángel Sánchez Huete

José Javier Parra Aramendia



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](http://www.logiccontrol.es) · [informa@logiccontrol.es](mailto:informa@logiccontrol.es)



## ESTUDIOS

### ■ **El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario**

■ **Ramón Falcón y Tella**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Abogado.

Miembro de la AEDAF.

#### ■ **SUMARIO:**

1. El régimen de “IVA asimilado a la importación” en la Ley 37/1992 y la necesidad de distinguir el mismo del régimen “suspensivo” de los bienes importados que se vinculan a un depósito distinto del aduanero
2. La aparente asimilación legal a la importación de la salida de un depósito distinto del aduanero: su alcance y naturaleza
3. La vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado
4. El derecho a obtener la devolución de intereses y la indemnización de otros gastos ocasionados por el incumplimiento
5. Conclusión

## **I. El régimen de “IVA asimilado a la importación” en la Ley 37/1992 y la necesidad de distinguir el mismo del régimen “suspensivo” de los bienes importados que se vinculan a un depósito distinto del aduanero**

Según el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se asimila a una importación -tratándose de bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser vinculados a dicho régimen haya quedado exenta de IVA en virtud de lo dispuesto en los arts. 24 uno, 1º y 26 uno, de la Ley 37/1992-, y como tal importación queda sujeta al impuesto, en la práctica actual, cualquiera que sea el fin a que se destinen los bienes y la condición del importador (art. 17 de la Ley del IVA).

El devengo del IVA en estos casos se produce, según la interpretación administrativa, en el momento de salida de los productos de una fábrica o depósito fiscal, o en el momento de su autoconsumo (arts. 7 y 11 de la Ley de IIEE); entendiéndose, a estos efectos, por autoconsumo "el consumo o la utilización de los productos ... efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen estos productos en régimen suspensivo", pues se considera de aplicación el art. 4.2 de la Ley de IIEE y no la definición de autoconsumo a efectos de IVA.

Prescindiendo de los supuestos en que, directa o indirectamente, los bienes se destinan a la exportación (en los que, obviamente, no llega a producirse en ningún momento el hecho imponible "asimilado a la importación"), es claro que cuando los bienes se destinan a otras fábricas o depósitos fiscales lo único que ocurre es que la "importación" se retrasa hasta la salida de estos últimos. Nos encontramos, pues, con que el hecho imponible del IVA asimilado a la importación -permítasenos llamarlo así- se produce siempre con la salida de fábrica o depósito fiscal de un producto que ha sido objeto de una entrega anterior o de una adquisición intracomunitaria anterior que ha quedado exenta por haberse vinculado el bien al régimen de depósito distinto del aduanero (es decir, por haber entrado el bien -adquirido en el interior del país o en otro Estado miembro- en una fábrica o depósito fiscal).

Obsérvese que el art. 19.5º de la Ley del IVA sólo menciona los bienes que han sido objeto de una entrega o una adquisición intracomunitaria anterior; y no los bienes originariamente importados, respecto a los cuales la salida del depósito constituye una verdadera y propia importación; o más precisamente, supone el "devengo" de la importación originaria. En efecto, según el art. 65 de la Ley 37/1992, están exentas del IVA las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación. Pero, como afirma Solana Villamor, y pese al tenor literal del art. 65 de la Ley, en estos casos no existe propiamente, en principio, una exención de la importación originaria (y gravamen de la posterior salida de fabri-

ca como hecho "asimilado a la importación"), sino un retraso o retardamiento en el devengo de la importación, que sigue gravándose como tal<sup>1</sup>.

En este sentido, conviene notar que la importación de un bien constituye hecho imponible del IVA, según lo establecido en los artículos 17 y 18 de su Ley reguladora. El apartado dos de este último precepto dispone, no obstante, que cuando un bien se vincule, desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto, a alguno de los regímenes comprendidos en el art. 24 (entre ellos el régimen de depósito distinto del aduanero), la importación se producirá cuando el bien abandone los regímenes indicados "con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros". Ello supone, *a contrario sensu*, que cuando se trate de importaciones de productos objeto de los impuestos especiales que se destinen directamente desde la Aduana a una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo de impuestos especiales, se produce el hecho imponible del IVA desde el momento mismo de la importación (es decir, desde la entrada en el interior del país), sin que, por tanto, el hecho imponible del IVA importación deje de producirse por el hecho de vincularse los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales (y, en consecuencia, al régimen de depósito distinto del aduanero a efectos de IVA).

La posterior salida de fábrica de los bienes, en estos supuestos, no constituye, pues, un hecho imponible "asimilado a la importación", sino que la importación se ha producido anteriormente (con la entrada en el interior del país de un bien que no esté en libre práctica en otro Estado miembro); lo que ocurre es, simplemente, que el devengo de dicha importación originaria se retrasa hasta la salida de fábrica, según expresamente dispone el párrafo segundo del art. 77, uno, de la Ley del IVA.

Dicho en otros términos, se trata de una importación (la importación originaria), pero con un devengo distinto al establecido con carácter general para las demás importaciones; devengo especial del IVA importación establecido por la Ley de este tributo precisamente por haberse vinculado los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales.

En este sentido, el régimen fiscal aplicable en el IVA es totalmente coincidente con el aplicable en impuestos especiales, ya que para éstos también la importación constituye hecho imponible de los mismos, pero el devengo no se produce hasta la ultimación del régimen suspensivo. Por tanto, como indica Solana Villamor, "aquí cabe hablar, con toda propiedad, de un régimen suspensivo del IVA, caracterizado por haberse realizado el hecho imponible, pero no ser exigible el impuesto"; es decir, no estamos propiamente en el "régimen de depósito distinto del aduanero", sino que, pese a la terminología de la Ley, cuando los bienes vinculados a dicho depósito provienen directamente de la aduana estamos ante un régimen suspensivo de IVA (y por supuesto, ante un régimen suspensivo de impuestos especiales).

---

<sup>1</sup> F. Solana Villamor, *El régimen de depósito distinto de los aduaneros*, Impuestos, núm. 17 (1993), pág. 20.

## **2. La aparente asimilación legal a la importación de la salida de un depósito distinto del aduanero: su alcance y naturaleza**

Volviendo al art. 19.5º, que como acaba de verse sólo se refiere a la salida de un depósito fiscal de mercancías que no hayan sido importadas de terceros países, hemos de plantearnos si es correcta esa asimilación a la importación de que habla el citado art. 19.5º, y cuál es su alcance, pues estamos ante bienes que son originarios del interior del país o de otros Estados miembros, lo que hace difícilmente explicable el tratamiento como una importación.

A mi juicio, y pese a que los titulares de la potestad reglamentaria no lo han visto así, los supuestos del art. 19.5º de la Ley del IVA deben ser tratados como un régimen interior; y no como una importación. En efecto, pese a la "asimilación" a la importación de que habla la Ley, es claro que no existe ni puede existir ninguna importación propiamente tal. Por tanto, resulta más correcto -pese a la terminología del art. 19.5º- asimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una operación interior:

Ciertamente, la terminología legal parece remitir al régimen aduanero, pero ello resulta absurdo tratándose precisamente de depósitos (fiscales) distintos de los aduaneros; y se explica, a mi juicio, simplemente porque no hay una entrega de bienes (transmisión del poder de disposición sobre el bien) ni una prestación de servicios, sino una salida de la fábrica o del depósito fiscal, hecho imponible éste que, en los regímenes aduaneros sí supone el devengo de una importación. Es pues, únicamente, la inercia mental lo que ha llevado a los redactores de la Ley a asimilar la salida de fábrica a una importación (y no a una operación interior), y por tanto a dicha asimilación no debe atribuírsele otro alcance jurídico que la sujeción al IVA de la operación de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. Pero sujeción al régimen interior del IVA y no al IVA sobre las importaciones.

Esta conclusión -la consideración de las operaciones asimiladas a la importación como operaciones interiores- se ve apoyada por muy diversos argumentos. En primer lugar, por el hecho de que la Ley (art. 19.5º) no diga que estamos ante una importación, sino que se limite a asimilar -únicamente, insistimos, a los efectos de la sujeción al impuesto, y ello por pura inercia- el abandono del régimen de depósito a una importación.

En segundo lugar, apoya la tesis de que no es aplicable el régimen previsto para las importaciones el hecho de que el art. 77, relativo al devengo en las importaciones, regule separadamente, por un lado, en su número uno, el devengo en las importaciones propiamente dichas (incluida la salida del depósito de bienes originariamente importados), y por otro lado, en su número dos, el devengo en el supuesto del art. 19.5º.

En tercer lugar, la propia Directiva juega en el sentido de la interpretación que venimos defendiendo, ya que el art. 16 de la misma (separadamente de las exenciones en las importaciones, contempladas en el art. 14), en la redacción dada por la Directiva de 16 de diciembre de 1991, sigue declarando exentas las importaciones y entregas de bienes des-

tinados "a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero", y las adquisiciones de bienes con igual destino (art. 28 quater, E), así como las entregas de bienes que se mantengan bajo dicho régimen (arts. 24 y 26 de la Ley española); y el artículo 7 de la misma Directiva, también objeto de nueva redacción en 1991, sigue considerando como importación la entrada de bienes en el interior del país, precisando el número 3 que si los bienes que se introducen en el interior del país se vinculan a un régimen de depósito distinto del aduanero la importación se entiende realizada en el lugar donde se abandone dicho régimen, y el IVA a la importación devengado -art. 10.3, equivalente al 77 uno, de nuestra Ley- en el momento del abandono; pero no hay ninguna norma en la Directiva que califique dicho abandono como importación cuando no se trata de bienes originariamente importados.

Es decir, no hay ninguna norma que sirva de base a nuestro art. 19.5º, lo que apoya que la equiparación que este último precepto establece con la importación es únicamente a efectos de sujeción al impuesto, y no a efectos de otros aspectos del régimen jurídico (base imponible, deducción del impuesto soportado, gestión, etc.) aplicable en el IVA.

El régimen de depósito distinto del aduanero resulta ser, además, de competencia exclusiva de los Estados, lo que no ocurriría de tratarse de un régimen de importación, es decir, si el abandono de dicho régimen fuera una importación. En este sentido, la Comisaria Scrivener, en contestación dada, en nombre de la Comisión, el 20 de octubre de 1992, a la pregunta escrita núm. 2079/92 (DO C 47, de 18 de febrero de 1993), escribe lo siguiente: "En el ámbito del régimen transitorio del IVA, los Estados miembros tienen la facultad, cuando se trata de mercancías comunitarias, de dejar exentas las importaciones de bienes que vayan a quedar al amparo de un régimen de depósito distinto del aduanero. Este tipo de «depósitos fiscal» es un régimen de competencia exclusiva de los Estados miembros. Por lo tanto, la Comisión no puede intervenir ante las autoridades griegas para solicitar la implantación de dichos depósitos..."

Obsérvese que lo que quiere decirse es que la Comisión no puede obligar a los Estados miembros a establecer un régimen de exención de IVA para estos supuestos, dado que la exención es facultativa para los Estados; pero si puede intervenir en contra de un Estado que, habiendo decidido establecer la exención, gestione el régimen a través de la Aduana y aplicando normas distintas de las previstas para las operaciones interiores, como viene ocurriendo hasta ahora entre nosotros; especialmente si como consecuencia de ello se producen distorsiones en la neutralidad del impuesto, o retrasos en el ejercicio del derecho a la deducción. Y de hecho tal intervención se ha producido ya en el caso español, pues la Comisión ha enviado un dictamen motivado (paso previo a un eventual recurso por incumplimiento) advirtiendo de que el tratamiento del IVA asimilado a la importación vulnera el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado.

Finalmente, resulta terminante, en mi opinión, la regla contenida en el art. 83 dos, 3º, de la Ley del IVA, dedicado a la determinación de la base imponible en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. En efecto, aunque bajo la rúbrica

"importaciones" (lo que resulta fácilmente explicable ya que, como sabemos, en la peculiar óptica del legislador, el abandono del régimen suspensivo se asimila formalmente a una importación), sin embargo la regla citada remite a las normas sobre determinación de la base imponible en las operaciones interiores y en las adquisiciones de bienes (importe de la contraprestación), mientras que la regla especial sobre la base imponible en las importaciones (valor en aduana) sólo es aplicable respecto al abandono del depósito fiscal por mercancías originariamente importadas (a las que se aplica un verdadero y propio régimen suspensivo, y no el IVA asimilado a la importación, como hemos visto).

Como puede fácilmente apreciarse, en lo sustancial, dicho precepto viene a decir que la base imponible coincide con la de la última entrega (si la hay), aunque la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero provenga de importaciones o de adquisiciones intracomunitarias. Lo que confirma que el abandono de dicho régimen es una operación interior, es decir, debe ser tratado a efectos de IVA como una entrega (salvo que el bien haya sido originariamente importado y no haya sido objeto de ninguna entrega ulterior), y no como una importación.

Téngase en cuenta, en este sentido, que la Sexta Directiva permite considerar exentas las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a un depósito fiscal, como hemos visto; pero ninguna norma de la Directiva permite "crear" un nuevo hecho imponible (la salida de la fábrica o depósito) distinto de la entrega, adquisición intracomunitaria o importación. Precisamente por ello el legislador opta por "asimilar" la salida de fábrica a la importación, pero aún así, en el fondo, no estamos ante una importación -la propia Ley reconoce que no le son aplicables las reglas sobre determinación de la base imponible propias de ésta- por lo que resulta imprescindible -si se quiere respetar lo previsto en la Sexta Directiva- modificar el actual sistema de gestión separada de estos hechos imponibles por la Aduana. Pues tratándose de mercancías originarias del interior del país, o de otros Estados miembros, no tiene ningún sentido la gestión separada, que además provoca distorsiones contrarias al principio de neutralidad que caracteriza el IVA, en cuanto que, sin base alguna en la Sexta Directiva, la Ley española restringe en estos casos el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado.

### **3. La vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado**

En efecto, en su redacción originaria, el art. 98, dos, de la Ley 37/1992 establecía que en el IVA asimilado a la importación, así como en las importaciones propiamente tales, adquisiciones intracomunitarias y otros supuestos de inversión del sujeto pasivo, el derecho a la deducción no nacía hasta el momento "en que el sujeto pasivo efectuase el pago de las cuotas deducibles", lo que suponía retrasar la deducción, que de acuerdo con la Directiva puede producirse desde el devengo del impuesto soportado, aunque no haya sido todavía ingresado (art. 17). El art. 15 de la Ley 42/1994 dio nueva redacción al precepto, suprimiendo esta regla especial para las adquisiciones intracomunitarias y otros supuestos de "inversión"; pero mantiene una regla especial para las operaciones asimiladas a la importación, que si bien mitiga el coste financiero que suponía la necesidad de esperar en todo

caso al ingreso, sin embargo sigue vulnerando el derecho a la deducción inmediata reconocido en la Directiva.

Así, el actual párrafo segundo del art. 98, dos, de la Ley 37/1992 establece que "cuando se trate de operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones para la liquidación e ingreso del impuesto se presenten en plazo, el derecho a la deducción nacerá al finalizar el período a que se refieren estas últimas declaraciones"; lo que supone que en lugar de reconocer el derecho a la deducción inmediata, desde el momento del devengo del IVA soportado (salida del depósito), se exige esperar a la finalización del plazo mensual previsto para el modelo específico a través del que se instrumenta el ingreso de estas cuotas. Y supone también, lo que es más grave, que si la declaración del IVA asimilado a la importación no se presenta dentro de plazo, por error u otras causas, el derecho a la deducción se retrasa todavía más, hasta el momento del ingreso de las cuotas correspondientes, lo que normalmente supondrá, si el error se pone de manifiesto por la inspección (de Aduanas e Impuestos Especiales, a quien actualmente se atribuye la competencia) el devengo de intereses de demora, cuando en realidad, si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del 100 por 100 del IVA soportado, no habrá existido ningún perjuicio para la Hacienda, en el sentido de que, conforme a la Directiva, ingreso y deducción deberían de ser simultáneos.

Obsérvese que en las adquisiciones intracomunitarias, en caso de error, la Inspección realizará la regularización correspondiente incluyendo en el mismo período de liquidación el IVA devengado por la adquisición, con signo positivo, y la deducción de dicho IVA, lo que (salvo en los supuestos de prorrata) implica que el acta (sin perjuicio de eventuales infracciones simples) no arroje ninguna cuota a ingresar ni suponga siquiera intereses de demora, respetándose así plenamente el principio de neutralidad. Ahora bien, si el bien adquirido en otro Estado (o en el interior del país) se introduce en un depósito, cualquier retraso, incluso no culpable, conlleva el devengo de intereses de demora, lo que supone que la exención (facultativa para los Estados) prevista en el art. 16 de la Sexta Directiva precisamente para evitar costes financieros, acaba provocando un resultado contrario a la finalidad perseguida.

Pero es que, incluso aunque no exista error y el IVA asimilado a la importación se declare dentro de plazo en el modelo específico a presentar en la Aduana, aún así existe una vulneración del derecho a la deducción inmediata del IVA soportado, en la medida en que el IVA asimilado a la importación no es deducible en el modelo específico que se utiliza para su ingreso, sino que sólo es deducible a través del modelo ordinario, lo que a menudo provoca que el resultado de las declaraciones trimestrales o mensuales sea sistemáticamente un saldo negativo, cuya devolución sólo puede obtenerse a final de año. No debe olvidarse que estamos hablando de productos sometidos a impuestos especiales por lo que los operadores de este sector normalmente realizan la gran mayoría de sus operaciones a través del depósito fiscal, de manera que puede (y suele) ocurrir que no exista IVA devengado por operaciones interiores suficiente para deducir completamente el IVA asimilado a la importación.

Pensemos, como ejemplo extremo, en una empresa que, durante el año, sólo realiza una salida de fábrica (en el mes de enero) manteniendo fuera de fábrica el producto, sin venderlo a terceros. En tal caso ha de presentar una declaración a la aduana e ingresar el IVA devengado "asimilado a la importación". Por ejemplo 16 millones.

Si dicha declaración se presenta dentro de plazo (es decir, en la declaración del IVA asimilado correspondiente a enero), puede deducir la cantidad ingresada en el modelo normal correspondiente a enero. El resultado son 16 millones a deducir, que irá arrastrando a lo largo del año sin poder pedir la devolución hasta la declaración correspondiente a diciembre.

En cambio, si en lugar de utilizarse un modelo específico para el ingreso (pero no para la deducción) del llamado IVA asimilado a la importación, se utilizase el modelo ordinario (tanto para el ingreso como para la deducción), los 16 millones se compensarían en la propia declaración correspondiente a enero; con independencia de que, en caso de aplicación de la regla de prorata, la deducción fuera parcial, lo que no afecta al problema planteado.

Lógicamente, lo normal en la práctica es que la salida de fábrica vaya inmediatamente seguida de una entrega, que daría lugar a un IVA devengado del que sería deducible el IVA asimilado a la importación. Pero incluso en tal caso se producirá frecuentemente un saldo negativo como consecuencia del IVA soportado por los gastos generales del depósito, transportes, etc.

Entendemos, en este sentido, que no es aceptable que el IVA sea deducible en una declaración distinta a la que se utiliza para ingresar la correspondiente cuota, cuando la misma cuota tiene la consideración de IVA devengado y de IVA soportado (esto último, en el porcentaje que resulte de la regla de prorata). Por ejemplo, no sería admisible que el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias o a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, se ingresara a través de una declaración distinta a la que se utiliza para deducir ese mismo IVA, en cuanto que es a la vez IVA devengado e IVA soportado, y ello aunque una y otra declaración estuvieran sometidas al mismo plazo. Lo mismo cabe decir, a nuestro juicio, en relación con el IVA correspondiente a las salidas de fábrica o depósito fiscal.

Y no se trata sólo de una cuestión de mera conveniencia, sino de un incumplimiento de la Sexta Directiva, que constituye el "contexto" necesario de las normas internas en el sentido que da a esta expresión el art. 3.1 del Código Civil. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Luxemburgo en repetidas ocasiones. Así, en el punto 12 de la STJCEE de 8 de octubre de 1987 (Asunto 80/86, Rec. pág. 3986) se afirma lo siguiente: "Como el Tribunal ha precisado en su sentencia de 10 de abril de 1984 (Von Colson y Kamann, 14/83, Rec. p. 1891), la obligación de los Estados miembros, derivada de una Directiva, de alcanzar el resultado previsto por ésta, así como su deber de adoptar, en virtud del art. 5 del Tratado, cualquier medida general o específica apropiada para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros... De ello deriva que, al aplicar el Derecho nacional, y sobre todo las

disposiciones de una ley nacional especialmente aprobada con vistas a la ejecución de una Directiva, la jurisdicción nacional queda obligada a interpretar su derecho nacional a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva para alcanzar el resultado contemplado en el art. 189, párrafo 3, del Tratado".

En esta misma línea la STJCE de 11 de julio de 2002<sup>2</sup> afirma que los particulares pueden invocar frente al Estado miembro una Directiva de armonización fiscal "en todos los casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino *también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida Directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue*"

De ello se deduce, entre otras cosas, que tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina y los principios generales que resultan de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno.

Y entre estos principios se encuentra el derecho de los empresarios y profesionales a la deducción inmediata, y en su caso a la devolución, del IVA soportado en sus adquisiciones.

En este sentido se pronunció en su momento la sentencia *Rompelman*, de 14 febrero 1985 (Asunto 268/83), que reconocía el derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de un derecho de crédito a la futura transmisión de un inmueble en construcción con la intención de alquilarlo en el futuro. "Cualquier otra interpretación -afirma la citada STJCE de 14 febrero 1985- cargaría al agente económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin otorgarle la posibilidad de deducirlo...".

Este mismo criterio se confirma en la sentencia *Lennartz*, de 11 julio 1991 (Asunto C-97/90), según la cual basta que los bienes se adquieran con destino a una actividad empresarial o profesional, aunque inicialmente no se utilicen.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia *INZO*, de 29 de febrero de 1996<sup>3</sup>. En ella se admite la deducibilidad del IVA soportado por un estudio de mercado como consecuencia del cual se renuncia a iniciar efectivamente la actividad, precisando el Tribunal que el derecho a la deducción sólo puede negarse cuando se acredite una intención fraudulenta o abusiva.

---

<sup>2</sup> Asunto C-62/00, *Marks & Spencer*.

<sup>3</sup> Asunto C-110/94, reproducida en el núm. 611996 de la revista *Quincena Fiscal*, ed. Aranzadi.

Esta jurisprudencia ha llevado a declarar el incumplimiento de España por exigir una declaración previa al inicio de la actividad para deducir el IVA soportado, a través de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 21 de marzo de 2000, dictada en el asunto *Gabralfisa*<sup>4</sup>, cuyos apartados 43 y 44 son del siguiente tenor literal:

"43.- *En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones interiores (véase, entre otras, la Sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18).*

44.- *Procede recordar a continuación que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El mecanismo del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas a IVA (véanse, en particular, las Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15).*

Es claro, por tanto, que el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado resulta esencial en el mecanismo de la Sexta Directiva, que dicho derecho no puede en principio limitarse, y que la finalidad es asegurar la perfecta neutralidad del impuesto.

#### **4. El derecho a obtener la devolución de intereses y la indemnización de otros gastos ocasionados por el incumplimiento.**

El régimen del IVA asimilado a la importación infringe, por tanto, el ordenamiento comunitario, al menos en relación con el derecho a la devolución inmediata del IVA soportado. Y así lo ha entendido la propia Comisión, que como consecuencia de una denuncia presentada por las empresas afectadas, ha enviado al Gobierno español un dictamen motivado, que como es sabido constituye el segundo paso del procedimiento de infracción previsto en el art. 226 del Tratado CE. Si no se recibe una respuesta satisfactoria (que no parece vaya a producirse por el momento), la Comisión puede interponer un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo. Y en todo caso, los particulares pueden alegar, ante los jueces y Tribunales internos, la incompatibilidad en este punto entre el ordenamiento interno y el comunitario.

No es ocioso recordar, a estos efectos, que según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (sentencias *San Giorgio*, de 9 noviembre 1983, *Barra*, de 2 febrero 1988, *Enmot*, de 25 julio 1991, *Johnson*, de 6 diciembre 1994, y *BP soupergaz*, de 6 julio 1995),

---

<sup>4</sup> *Asuntos C-110/98 a C-147/98.*

en caso de declaración de incumplimiento el Estado queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias de la infracción, lo que en el ámbito tributario se traduce en el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el ordenamiento comunitario. Igualmente la interpretación que resulta de una cuestión prejudicial se aplica retroactivamente incluso a relaciones nacidas y constituidas antes de la sentencia (Bautiaa, de 13 febrero 1996).

Ciertamente, la STJCE 14 enero 1997 (Asuntos C-192/95 y C-218/95, Comateb), reiterando jurisprudencia anterior, admite la posibilidad de excluir la devolución de los ingresos efectuados en virtud de una norma incompatible con el ordenamiento comunitario cuando, de otro modo, se produciría un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Ahora bien, es claro que ello no afecta al IVA asimilado a la importación, que se soporta por el propio sujeto pasivo. E incluso en el supuesto de que éste se hubiera resarcido a través de la deducción, en todo caso la obligación de reparar el efecto ilícito producido incluye la obligación de abonar los intereses correspondientes al retraso en la deducción que haya provocado el incumplimiento.

La jurisprudencia viene aceptando la aplicación de los plazos internos de prescripción siempre que dichos plazos sean razonables (y el de 4 años lo es, pues incluso se han aceptado plazos de tres años), aunque sean inferiores a lo previsto en las obligaciones entre particulares (STJCE 17 noviembre 1998, Asunto C-228/96, Aprile); y siempre que se apliquen sin discriminación a las devoluciones basadas en infracciones del ordenamiento interno y comunitarias (sentencias de 16 diciembre 1976, Rewe, 33/76, y Comet, 45/76; de 14 diciembre 1995, Peterbroeck, C-312/93; de 14 de enero de 1997, Comateb, C-192/95 y C-218/95; de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, etc.).

La sentencia Emmott, de 25 de julio de 1991, C-208/90, llegó a afirmar que los plazos para el ejercicio de las acciones se reabrían en el momento de adaptar el ordenamiento interno al comunitario, lo que llevado a sus últimas consecuencias supondría una obligación de indemnizar sin límite temporal alguno, siempre que se solicite en el momento de corregirse el incumplimiento, criterio éste aplicado por la STSJ Madrid 13 octubre 1995. Ahora bien, la jurisprudencia posterior, aun sin decirlo expresamente, ha corregido el criterio excepcional sentado en el caso Emmott, volviendo al criterio tradicional según el cual el resarcimiento queda limitado en función de los plazos internos de prescripción: sentencias Johnson, de 6 diciembre 1994, C-410/92; Steenhorst-Neering, de 27 octubre 1993, C-338/91; Haahr Petroleum, de 17 de julio de 1997, C-90/94; Texaco, de 17 julio 1997, C-114/95 y C-115/95; y Fantask, de 2 diciembre 1997, C-188/95, QF 6/98).

Probablemente lo que quiso decirse en el caso Emmott es que no son oponibles por el Estado, para negarse al resarcimiento, los plazos preclusivos, normalmente muy breves, previstos en el ordenamiento interno para interponer recurso o reclamaciones, pero en cambio sí son plenamente oponibles los plazos de prescripción del derecho, siempre que sean razonables. En todo caso, lo que excluye claramente la jurisprudencia comunitaria es la posibilidad de negar la devolución sobre la base de la firmeza de la propia liquidación.

## 5. Conclusión

Resumiendo lo expuesto, podemos concluir que no tiene sentido alguno seguir manteniendo la competencia de la Aduana para gestionar el IVA sobre las salidas del depósito fiscal (salvo que se trate de productos originariamente importados); y que no tiene tampoco ningún sentido la exigencia de un modelo específico para declarar e ingresar estas operaciones, que muy bien podrían incluirse en el modelo ordinario de IVA, trimestral o mensual; incluyendo en el mismo, si se estima conveniente, una casilla específica para estas operaciones.

En todo caso, y cualquiera que sea la solución que se adopte en los dos puntos anteriores, resulta radicalmente incompatible con la Sexta Directiva retrasar el nacimiento del derecho a la deducción del IVA asimilado a la importación hasta el momento de su ingreso, cuando por error no se haya declarado dentro de plazo. Cuestión distinta es que la falta de declaración en plazo pueda sancionarse como infracción simple, si existe culpa. Pero no puede sancionarse con el retraso en la deducción no lo permite.

E igualmente resulta incompatible con la Directiva la exigencia de una declaración específica para el ingreso, cuando como consecuencia de ello –como es habitual– se produce sistemáticamente un saldo negativo, cuya devolución sólo puede obtenerse a fin de año. La Comisión ha iniciado ya la fase precontenciosa de la declaración de incumplimiento, y los particulares está legitimados para alegar el mismo en cualquier reclamación o recurso, debiendo la Administración reparar el efecto ilícito producido, lo que normalmente se traducirá en el abono de intereses (o en la improcedencia de la liquidación de los mismos por la inspección, si se ejerce directamente el derecho a la deducción inmediata conforme a la Directiva). ■



## ESTUDIOS

### ■ **Crónica de la RIC en el 2003\***

#### ■ **Salvador Miranda Calderín**

Economista y Dr. en Historia

Delegado del Gabinete Regional de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción.
2. Consideraciones generales: la RIC desde una perspectiva más amplia
3. Evolución legislativa
4. Análisis de las resoluciones del TEARC y de la jurisprudencia de los Tribunales
5. Nuevas consultas a la Dirección General de Tributos
6. La RIC en la prensa canaria
7. Más doctrina sobre la RIC

---

\* Texto de la ponencia presentada en las Jornadas Regionales de Estudio de la AEDAF, celebradas en Canarias durante los días 5 y 6 de febrero de 2004.

## I. Introducción

Partiendo del artículo que publicamos en la revista "hacienda canaria" en febrero de 2003 con el título "Nueve años de aplicación de la RIC: 1994-2002" y del publicado en Temas Tributarios de Actualidad de la AEDAF en ese mismo mes, pretendemos analizar y hacernos eco de los principales sucesos acaecidos en relación con este incentivo fiscal en el año 2003. No explicamos el fondo de la cuestión de muchas de las materias señaladas, ya que lo hemos hecho anteriormente, junto al profesor Dorta Velázquez, en la obra *La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, Las Palmas de G. C., 2003, sino que añadimos la evolución anual en la interpretación y problemática de la RIC.

Dividimos lo sucedido en seis apartados diferentes, analizando las resoluciones de los Tribunales englobadas, a su vez, por materias en varios epígrafes.

## 2. Consideraciones generales: la RIC desde una perspectiva más amplia

En 2004 se cumplen los primeros diez años de existencia de este incentivo y aún no ha pasado el tiempo suficiente para tener una perspectiva histórica que nos permita analizar sus efectos, aunque sí estamos en condiciones de establecer dos etapas diferentes en esta decena de años de aplicación: una primera etapa, de crecimiento de la economía canaria, que podemos delimitar entre 1994 y septiembre de 2001, fecha que, indudablemente ha cambiado el Mundo y ha afectado gravemente a la Economía. Los efectos del septiembre negro no fueron inmediatos en el Archipiélago canario pero, poco a poco, fueron sintiéndose sus aspectos negativos. La segunda etapa, de desaceleración de la economía canaria, comprende el período restante, desde octubre de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2003.

No podemos disociar, en la etapa de crecimiento y prosperidad que han vivido las Islas, el efecto de la RIC de la buena coyuntura económica. Podríamos preguntarnos si la RIC ha contribuido al crecimiento económico y a la creación de empleo o sin RIC hubiese sido igual. Mi respuesta sincera es que con RIC o sin RIC hubiésemos crecido igualmente en Canarias en esta primera etapa, por lo que no conviene sólo santificar a este poderoso instrumento fiscal. Sin embargo, sí hay que ser conscientes que ha contribuido poderosamente a la renovación de bienes de equipo y a la incorporación de tecnología punta en nuestras empresas, y lo que aún es más importante, al fortalecimiento de la solvencia de las empresas canarias. Esta mayor solvencia, vía incremento de los fondos propios generados con las dotaciones indisponibles de la RIC, ha dado y da mayor seguridad a los proveedores, a los clientes, a los propios trabajadores, a las entidades públicas y a la sociedad en general. Estos efectos positivos sí se deben a la RIC y como tales hay que reconocerlos.

En esta primera etapa de crecimiento económico, la RIC sí ha sido un instrumento muy positivo para los empresarios, porque no han invertido porque tenían que materializar la RIC, sino que han invertido porque el crecimiento de la economía se los demandaba: nece-

sitaban fabricar más productos, ofrecer más y mejores servicios. Encima, estas inversiones posibilitaban una minimización de la imposición sobre el beneficio con la combinación adecuada entre la RIC y la deducción por inversiones: ¡Miel sobre hojuelas!

Sin embargo, en la segunda etapa, en la que estamos, de desaceleración económica, las dotaciones a la RIC se convierten en una pesada carga para los empresarios, que ya han modernizado sus instalaciones y no necesitan más inversiones, porque el mercado no demanda más productos o servicios: no tienen en qué invertir. También podríamos atender a sus fondos y comprobar cómo en la gran mayoría de las empresas los beneficios obtenidos se han diluido en las masas patrimoniales del balance de la entidad: en inmovilizados, en existencias comerciales, en mayores saldos de clientes y deudores, o en menores saldos de pasivos exigibles, pero no se encuentran en cuentas corrientes bancarias. Esto quiere decir, ni más ni menos, que si las existencias no se hacen líquidas a través de las ventas o los clientes no pagan sus compromisos a su vencimiento, las empresas no tendrán efectivo suficiente para materializar las dotaciones de la RIC.

Y en este contexto es cuando se convierte en una pesada carga tener que invertir 100 unidades monetarias por cada 35 que se han ahorrado en impuestos. La solución más rápida: no materializar y regularizar las dotaciones ingresando el ahorro disfrutado y los correspondientes intereses de demora, pero esta operativa no es la mejor para Canarias. A la sociedad canaria en general le interesa que los empresarios sigan invirtiendo y generando creación de empleo, por lo que hay que encontrar alternativas fáciles y expeditas. La materialización en deuda pública era la panacea (no debemos olvidar que las entidades bancarias acostumbran a financiar el importe de la suscripción) y por ello las emisiones de 2003 fueron altamente demandadas: el Gobierno de Canarias y el Cabildo de Tenerife emitieron en noviembre de 2003 sesenta millones de euros cada uno y el Cabildo de Gran Canaria cerca de cuarenta y dos millones. La avalancha de peticiones fue tal que por cada cuatro títulos emitidos se demandaron 10. El prorrateo del 33,823% de la emisión del Cabildo grancanario o del 45,62% del Gobierno de Canarias dejó a muchas empresas sin sus dotaciones cubiertas, por lo que tendrán que regularizar sus impuestos masivamente en los meses de junio y julio de 2004.

Tampoco la Administración tributaria ha contribuido con una interpretación normal del artículo 27 al desarrollo de este incentivo —siguiendo su nota habitual de los últimos años—, sino que los rebuscados planteamientos para rechazar de cualquier forma las dotaciones realizadas ha incrementado la conflictividad tributaria a cotas insospechadas: de cada diez actas incoadas sobre la RIC siete acaban en disconformidad. Y no se trata en la mayoría de los casos de actuaciones imprudentes de los empresarios o asesores, sino que aún aplicando la mayor prudencia se ven abocados a tener que recurrir a los Tribunales. Esta inseguridad jurídica tampoco beneficia a Canarias y por mucho que lo ha intentado el propio Ministerio de Hacienda nada ha conseguido: las aclaraciones legales para dirimir cuestiones se vuelven a reinterpretar de una forma por los empresarios y profesionales, y de otra bien distinta por parte de la Inspección de los Tributos, a la que se ha añadido últimamente, con muy poco éxito como comentaremos posteriormente, la Dependencia de Gestión de la Agencia Tributaria. Ya no se trata de un proble-

ma técnico, sino de fondo, de una determinada actitud negativa hacia un incentivo que configura una de las especificidades fiscales tradicionales de Canarias, y como tal ha de ser resuelto, a falta del añorado reglamento, políticamente.

### 3. Evolución legislativa

Así como durante el segundo semestre de 2002 trabajamos bastante con los encargados del Gobierno de Canarias en la redacción de posibles modificaciones del artículo 27, en 2003 apenas se hizo nada. La cercanía de la fecha de renovación del incentivo parecía aconsejar a los políticos no demandar más cambios parciales en el articulado.

A pesar de que tanto el profesor Pascual González como quién escribe habíamos advertido con bastante antelación que las ayudas al funcionamiento del Art. 27 terminaban el 31 de diciembre de 2003, este hecho pareció desconcertar al final de año a los tres entes emisores de deuda pública apta para la materialización de la RIC. El texto de la Decisión de la Comisión Europea de 16 de diciembre de 1997, notificada el 23 de enero de 1998, es muy claro y trascribimos los dos párrafos que nos interesan destacar:

- a) en primer lugar, la materialización que tiene el carácter de ayuda al funcionamiento, esto es, la suscripción de deuda pública de los entes locales canarios:

*Por lo que respecta a las ayudas de funcionamiento del artículo 27, el régimen establece una reducción de la base imponible sobre los beneficios de los importes destinados a la reserva para inversiones, aplicable hasta el 90% de la parte de los beneficios obtenidos en el mismo período que no sea objeto de distribución. Estos importes deberán materializarse en un plazo máximo de tres años a partir del ejercicio en el que se haya constituido la reserva, en forma de suscripción de títulos, valores o anotaciones en cuenta de **deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias**, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, siempre y cuando se destinen a financiar inversiones en el sector de infraestructuras o a mejorar o proteger el medio ambiente en el territorio canario. Esta medida, en lo relativo al sector de producción, transformación y comercialización de productos del Anexo II del Tratado, no forma parte de la notificación;*

- b) en segundo lugar, el plazo en que hay que prorrogar esta ayuda al funcionamiento, antes del 31 de diciembre de 2003:

*Ayudas del artículo 27: una reducción de la base imponible sobre los beneficios hasta el 90% para los importes destinados a la reserva para inversiones. En caso de que una inversión se financie al 100% por la reserva para inversiones, la intensidad de la ayuda alcanzará el 35% de la inversión. Este porcentaje corresponde al tipo de impuesto sobre los beneficios actualmente en vigor. **El presente régimen de ayudas podría ser prorrogado más allá del año 2003 para las ayudas de funcionamiento** y más allá del año 2005 para las ayudas a inversiones mediante una notificación de la prórroga de dicho régimen de ayudas presentada por las autoridades españolas de conformidad con el artículo 93 párrafo 3 del tratado al finalizar los años 2003 y 2005 respectivamente.*

Por las razones que sea, el Gobierno de Canarias no solicitó la prorrogación, y los beneficios de las empresas obtenidos en 2003 serán los últimos que puedan materializarse en deuda pública. Ya advertimos que esto no suponía que se dejara de emitir más deuda pública, sino que las emisiones correspondientes a 2004 y 2005 sólo servirían para la materialización de las dotaciones de 2000, 2001, 2002 y 2003<sup>1</sup>.

Para dar una mayor divulgación a la Directiva Europea que hemos visto, el Gobierno entendió que había que modificar el texto del artículo 27, suprimiendo el antiguo apartado 4 b) que regulaba la materialización en deuda pública, pasando el anterior apartado c) la suscripción de acciones... al apartado b). Este cambio se publicó —no sin una fuerte polémica en el Parlamento de Canarias por no haberse consultado previamente con esta Cámara como es preceptivo— en el artículo 13. Dos de La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Los pequeños cambios en las palabras “apartado a) y apartado b)” por “párrafo a) y párrafo b)” del apartado 5 no deben tenerse en cuenta y es de agradecer que en la nueva redacción Archipiélago Canario se escriba con mayúscula y no con minúscula como figuraba anteriormente.

Dicha omisión fue complementada con la publicación de la disposición transitoria octava de la misma Ley, en el sentido que antes habíamos explicado. El texto de esta disposición es el siguiente:

Disposición transitoria octava. Materialización de la reserva para inversiones en Canarias en la suscripción de deuda pública.

*Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, podrán suscribir títulos, valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u organismos autónomos, en concepto de materialización de las dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2003.*

*Dicha materialización deberá realizarse dentro del plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya dotado la reserva, siempre que la deuda pública se destine a financiar inversiones en infraestructura o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por ciento de las dotaciones. A estos efectos, el Gobierno de la Nación aprobará la cuantía y el destino de las emisiones, a partir de las propuestas que en tal sentido le formule la Comunidad Autónoma de Canarias, previo informe del Comité de Inversiones Públicas.*

<sup>1</sup> Miranda Calderín, Salvador. Conferencia “La RIC y los Cabildos insulares” pronunciada en noviembre de 2003 con ocasión de la presentación de la Emisión 2003 de la Deuda pública del Excmo. Cabildo de Gran Canaria. Ver Canarias 7 del día 19 de noviembre de 2003.

El texto de esta disposición transitoria no puede hacer otra cosa que recoger el mandato de la Directiva Europea, y sólo puede ser interpretada de una forma: que las empresas podrán materializar la dotación de la RIC de 2003 en deuda pública, pero no las de los dos años siguientes: 2004 y 2005. Recordemos que los beneficios de 2005 serán los últimos que se puedan destinar a la RIC, salvo que se apruebe, como es previsible, la prórroga de este conflictivo incentivo.

#### **4. Análisis de las resoluciones del TEARC y de la jurisprudencia de los Tribunales**

Analizamos en este apartado las principales resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) en relación con la RIC, agrupadas por conceptos. Con la publicación de una selección de las resoluciones por parte del Ministerio de Hacienda a finales del año hemos tenido acceso a todas las seleccionadas hasta junio de 2003, más las que han llegado a nuestras manos a través de los compañeros de la AEDAF. También analizamos una importante sentencia del Tribunal Supremo en relación con los beneficios extraordinarios y el antiguo FPI.

##### **4.1 Las empresas de promoción inmobiliaria no necesitan empleados ni locales: el doble fracaso de la Dependencia de Gestión**

A las vacaciones del verano 2002 nos fuimos empresarios y asesores preocupados por un nuevo frente que se había abierto en la Agencia Tributaria: la pretensión de la Dependencia de Gestión de "cazar" a todas las promotoras inmobiliarias que habiendo obtenido rendimientos hubiesen dotado la RIC y no tuviesen empleados. La "caza" era, principalmente, informática, ya que comprobaban las sociedades que habían dotado la reserva y no tuviesen declarado rendimientos de trabajo personal satisfechos a través del modelo 190 (retenciones de personal); ¡máxima eficacia funcional! Y me atrevo a escribir en este tono, porque los miembros del Gabinete de Estudios de la AEDAF en Canarias, viendo el cariz y la posible magnitud del nuevo problema que se avecinaba nos reunimos dos veces con el Delegado especial de la Agencia Tributaria en Canarias. La primera, para informarle de lo que sucedía y explicarle claramente que los dos elementos exigibles a las actividades de alquileres y compra-venta inmobiliaria (local independiente y empleado a jornada completa) no eran aplicables a quienes realizasen una actividad de promoción inmobiliaria; y la segunda, para obtener una respuesta después de haber estudiado el asunto con sus subordinados. En esta segunda reunión, el Delegado especial estaba acompañado del Jefe de la Dependencia de Gestión y del subinspector al que se le había ocurrido la idea. Después de una larga y acalorada discusión técnica, las posturas enfrentadas quedaron tal cual y el aluvión de liquidaciones paralelas comenzó a ser notificado a las empresas. Las correspondientes reclamaciones al TEARC las dejamos preparadas antes de cerrar los despachos en el mes de agosto, y a esperar:

La promoción inmobiliaria de edificaciones sufrió ya en el verano 2001 un primer conato de actuaciones, en el que la Dependencia de Gestión practicaba varias liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sociedades motivadas de esta forma:

*“Error en operaciones aritméticas.*

*Reducción por Reservas para Inversiones en Canarias. La entidad tiene la consideración de mera tenencia de bienes de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75.1.a) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, motivo por el cual debe tributar por el régimen de Transparencia fiscal pues su actividad consiste en la “Promoción inmobiliaria de edificaciones”, la cual, para que tenga la consideración de actividad económica, debe cumplir, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25.2 de la Ley 40/98 del IRPF, los siguientes requisitos:*

- *Que en el desarrollo de la actividad cuente, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de la misma y*
- *Que para su ordenación se utilice una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.*

*Como consecuencia de ello, la entidad carece de la posibilidad de dotar RIC, ya que dicha reserva únicamente es factible para establecimientos mercantiles, esto es, un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica que suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que valga para ello la mera titularidad de elementos patrimoniales”.*

En el verano de 2002 se aplicaron los mismos argumentos a la actividad de promoción de terrenos, rechazando Gestión las dotaciones de la RIC efectuadas por los mismos motivos: la entidad tenía la consideración de mera tenencia de bienes, por lo que tenía que tributar en transparencia fiscal, ya que su actividad consistía en la Promoción de terrenos, que para que tuviese la consideración de actividad económica debía cumplir los dos requisitos del Art. 40.2 de la Ley 18/1991 del IRPF (local y empleado), siempre según la citada dependencia, por lo que carecía de la posibilidad de dotar la RIC.

Los argumentos teóricos para demostrar que estas actividades son siempre empresariales los hemos expuesto en otras ocasiones, sin que vayamos ahora a repetirlos<sup>2</sup>, pero cobran en la actualidad mayor relieve a la vista de varias resoluciones del TEARC del año 2003. Las resoluciones 35/01819/2001 y acumulada 2945/01 de 4 de septiembre de 2003, y la 35/02163 y 35/02164/2002 de 15 de octubre de 2003 dejan zanjado este tema, dando la razón al contribuyente en el fondo de la cuestión:

*...los requisitos establecidos en el artículo 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sirven nada más para las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, sin que puedan hacerse extensivos a otros supuestos no contemplados al precepto.*

<sup>2</sup> *Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, J.A. La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional. Las Palmas de Gran Canaria, 2003.*

Por si algún lector no es especialista en la materia, aclararle que la promoción de terrenos y/o edificaciones es siempre una actividad económica, sin que necesite, para considerarse como tal a efectos fiscales, que la empresa tenga un empleado y un local.

Pero..., había escrito en el enunciado de este apartado “el doble fracaso de la Dependencia de Gestión” y, efectivamente, hay un segundo y contundente argumento del Tribunal en ambas resoluciones señaladas: Gestión es incompetente, ya que:

*el disfrute del beneficio fiscal que supone la Reserva para Inversiones en Canarias está sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos de distinta índole, existiendo supuestos en los que ciertamente la comprobación de determinados extremos implica la verificación de la contabilidad del sujeto pasivo como sucede en el presente caso.*

Este criterio se señala en las resoluciones antes citadas de 4 de septiembre y 15 de octubre de 2003 pero, también, con parecidos argumentos se llega a igual conclusión en las resoluciones 35/1127/01 y 35/2405/01 de 31 de enero de 2003 sobre una sociedad calificada por Gestión como de mera tenencia de bienes:

*el Tribunal debe declarar la incompetencia de la Oficina Gestora para dictar la liquidación impugnada, la cual debió abstenerse y remitir el expediente a la Dependencia de Inspección...*

En los casos en los que es necesario examinar la contabilidad para calificar la actividad que realiza la empresa, como todos sabemos, sólo la Inspección de Tributos es competente para comprobar las liquidaciones de los contribuyentes y no Gestión.

Tanto en el fondo como en las formas, el TEARC ha dado la razón a las empresas.

#### **4.2 Los resultados extraordinarios y financieros: el TEARC sigue compartiendo el criterio de la Administración, pero el Tribunal Supremo puede desequilibrar esta situación**

Hemos escrito anteriormente sobre los criterios que defendemos para considerar los resultados extraordinarios y los financieros como un componente más del “beneficio contable”, por lo tanto, susceptibles de poder dotar la RIC con ellos; y de la posición absolutamente contraria de la Administración tributaria. Sobre los resultados financieros ya se había pronunciado el TEARC dándole con reiteración la razón a la Inspección de los tributos, pero sobre resultados extraordinarios no conocíamos su opinión. En el año 2003 varias resoluciones confirman el criterio del Tribunal al respecto —que ya parecía claro a la vista de lo sucedido con los ingresos financieros—, negando la posibilidad de que los resultados extraordinarios obtenidos en la enajenación de activos no afectos a actividades económicas pudiesen destinarse a la RIC, así como otros resultados positivos obtenidos por liberalidades o donativos.

En la resolución 38/1758/01 de 29 de junio de 2003, el TEARC desestima la reclamación presentada al rechazar la Inspección una importante dotación de más de 600 millones de pesetas, al considerar que el rendimiento obtenido no era susceptible de acogerse a la RIC. Se trataba de la enajenación de un terreno y unas existencias (costes activados como

tales) por parte de una empresa inactiva en el pasado y que sólo realiza esta operación de venta. Opina literalmente el Tribunal que:

*La cuestión se centra, a juicio de esta Sala, no en la consideración de sociedad transparente de la reclamante y la posibilidad, supuesta tal condición, de dotar a la reserva para inversiones en Canarias, sino en si, en el presente supuesto, se ha ejercido una actividad económica, esto es, si se ha producido la necesaria ordenación por cuenta propia de los medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos, ordenación que, razonablemente, ha de llevarse a cabo con anterioridad a la obtención de dichos rendimientos.*

*La respuesta se anticipa negativa y ello por cuanto no solo la actividad se ha realizado de modo no habitual y de forma aislada, como se deduce del expediente, en el que consta, que los únicos ingresos en los períodos comprobados, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, se producen en este último ejercicio y derivan de una sola operación, la llevada a cabo mediante la venta de un terreno y unas existencias adquiridas en 1988, sino por que, tal ordenación de medios de producción, se circunscribe exclusivamente a las contratación de un trabajador el mismo día en que se formaliza la venta del inmueble.*

*Teniendo en cuenta que la sociedad en los ejercicios anteriores se calificó de inactiva, que no se acredita la existencia de un lugar físico o local desde el que la entidad pueda ejercer la supuesta actividad (...) se concluye que los beneficios que la entidad ha obtenido proceden exclusivamente del incremento de valor experimentado por el bien enajenado durante la permanencia del mismo en el patrimonio social, sin que sea fruto de actividad económica o empresarial alguna.*

A pesar de los hilados y aparentemente razonables argumentos del TEARC no compartimos su criterio, tal como hemos explicado y escrito en otras ocasiones<sup>3</sup>.

En otra resolución, nº 35/763/00 y 35/923/00, de 28 de junio de 2002, que no habíamos tenido ocasión de comentar anteriormente por no disponer antes de su texto, el TEARC llega a otra conclusión negativa respecto a los resultados extraordinarios, opinando que las cantidades que llegan a una empresa en concepto de **liberalidades o donativos** no son susceptibles de acogerse a la RIC. En esta ocasión se trataba de una serie de servicios facturados por una supuesta colaboración que no se pudo demostrar ni acreditar los medios puestos a disposición para realizarlos. Por ser ingresos quedaron gravados al impuesto sobre el beneficio, pero sin que el Tribunal opine que puedan acogerse a la RIC.

Sin embargo, esta corriente de opiniones negativas respecto a los resultados extraordinarios puede (o debe) verse afectada por una reciente sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección Segunda) de 21 de junio de 2003. Se trata de un fallo en relación con el FPI, pero, en nuestra opinión, siendo aplicables las mismas consideraciones a la RIC; y que

<sup>3</sup> Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, A. Op. cit.

podemos resumir en que el beneficio extraordinario producido por la venta de un terreno sí es susceptible de acogerse al FPI, a pesar de que en él no se realizaba actividad alguna, ya que se adquirió con beneficios empresariales y, por lo tanto, para el alto Tribunal, es un activo empresarial.

El acta de disconformidad es del ejercicio 1986 y se incoa en 1990. Después de pasar por el TEARC, el Tribunal Económico Administrativo Central y la Audiencia Nacional llega al Tribunal Supremo, ¡produciéndose el fallo 13 años después del acto reclamado!

En síntesis, se trata de la enajenación de un terreno en 1986 que se había adquirido en 1985, produciéndose un beneficio de 269 millones de pesetas. El matrimonio, en régimen de sociedad de gananciales, explotaba turísticamente apartamentos y se acogió al FPI con 214 millones, dotación que rechazó la Administración tributaria porque los incrementos patrimoniales se originaron con la venta de inmuebles, que no constituía el objeto de la actividad empresarial, a pesar de estar contabilizados como activo. A juicio de la Inspección, la dotación era improcedente, ya que:

*Las plusvalías obtenidas por las personas físicas por la transmisión de bienes patrimoniales que no sean activo circulante, sean estos bienes afectos a la actividad empresarial o no, no dan derecho a la dotación del FPI y, por lo tanto, a la exoneración del impuesto.*

*El terreno no realizó en ningún momento funciones de activo fijo de las actividades en las que la unidad familiar estaba dada de alta (...) y la manifestación de los obligados tributarios de la intención de edificar en el terreno un hotel no le confiere a dicho terreno la categoría de bien de activo fijo de la explotación turística de apartamentos.*

El Tribunal Supremo, después de reconocer que no existen pronunciamientos anteriores al respecto, parte de la consideración, para él elemental, de que el terreno está bien contabilizado como activo afecto a una actividad empresarial:

*La adquisición del discutido inmueble debe considerarse efectuada a costa de la actividad empresarial del matrimonio empresario. No hay indicio alguno en las actuaciones administrativas de que pudiera tener origen gratuito ni a los cónyuges se les acredita otras fuentes de ingresos.*

*Estimamos, en consecuencia, coherente la inclusión en la contabilidad como activo fijo, acorde con la posibilidad manifestada por la recurrida de ubicar en dicho bien un hotel, y que, en la práctica, funcionó como activo circulante, al haber sido transformado en efectivo en el siguiente ejercicio...*

A la hora de estimar el recurso, el Supremo sostiene que lo único que exigía la norma que regulaba el FPI es que la dotación procediera de los beneficios de actividades empresariales y que esa circunstancia se cumple en el presente caso, ya que la adquisición del inmueble se hizo a costa de la actividad empresarial.

Un nuevo argumento, pues, se añade a nuestro tradicional discurso de que el beneficio contable engloba cualquier tipo de resultados que se produzcan en una empresa, el del Tribunal Supremo de considerar que un activo es empresarial si ha sido adquirido con fondos empresariales, con independencia de que en él se realice o no una actividad determinada en el momento de la enajenación.

Con este criterio, la resolución del TEARC antes comentada de 29 de junio de 2003 hubiese sido otra, y no nos vale el argumento de que se trate de una única sentencia del Tribunal Supremo y, además, respecto al FPI, ya que en una materia tan ínfimamente regulada como la RIC cualquier criterio expresado por un alto Tribunal debe sentar precedentes y tenerse muy en cuenta.

### 4.3 Una exclusión más: los rendimientos obtenidos por la venta de aguas propias

La personalidad jurídica propia de las Comunidades de aguas, de conformidad con la Ley de Heredamientos en Canarias, supuso, en su momento, que los Tribunales considerasen que los rendimientos repartidos a los comuneros tenían la consideración de rendimientos de capital mobiliario (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, 5 de mayo de 2000 y TEARC, 28 de marzo de 1994). Desde esta óptica, el TEARC, en resolución nº 38/1106 y 38/1277/01 de 24 de febrero de 2003, rechaza que dichos rendimientos se puedan destinar a la RIC.

### 4.4 La compensación de pérdidas, la reserva legal, el reparto de dividendos y las dotaciones de la RIC

Las resoluciones del TEARC han confirmado el criterio restrictivo que venía manteniendo la Administración en esta materia: las cantidades destinadas a la compensación de pérdidas deben restar en el cálculo de la dotación máxima de la RIC. Ya habíamos comentado anteriormente la resolución 35/1818/01 de 24 de febrero de 2003<sup>4</sup>, añadiendo ahora dos nuevas resoluciones: la 35/1339/01 y 35/1425/01, de 30 de abril de 2003, y otras dos, la nº 35/01739/01 y 35/2955/01, de 29 de mayo de 2003, que confirman la tesis de la Administración de excluir del cálculo las cantidades que se tendrían que haber destinado a la compensación de pérdidas (aunque la empresa no lo haya hecho) cuando el patrimonio neto contable es inferior al capital social:

*El primer aspecto o cuestión consiste en determinar si las cantidades que una sociedad destina de su beneficio del ejercicio a la eliminación de pérdidas de ejercicios anteriores sirven, a su vez, para dotar la RIC, a lo cual hay que contestar negativamente, pues es obvio que dicha cantidad no puede servir simultáneamente a dos finalidades distintas.*

*Cuestión diferente que no conviene confundir con la anterior, aunque esté relacionada con ella, es si la sociedad que tiene en su balance pérdidas de ejercicios anteriores nece-*

<sup>4</sup> Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, A. Op. cit

*sariamente tiene que destinar el beneficio del ejercicio a su eliminación o por el contrario puede dotar la RIC.*

*La solución a dicha cuestión depende del nivel de patrimonio neto contable o fondos propios (...) Pues si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuese inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará necesariamente a la compensación de pérdidas (...). Si por el contrario, el patrimonio neto contable es superior al capital social, no es obstáculo para la dotación de la RIC la circunstancia de que existan pérdidas de ejercicios anteriores...*

Lo mismo ocurre en relación con las dotaciones a la reserva legal, que restan en el cálculo, háyase o no realizado la dotación obligatoria del 10%. Criterio que sigue confirmando el TEARC en este año con la resolución 35/2105/01 de 24 de febrero de 2003, aunque la sociedad tenía reservas voluntarias suficientes.

Hay que tener también en cuenta la resolución 35/02217/01, de 24 de febrero de 2003, en la que el TEARC explica que aunque el reparto de dividendos se haya realizado con cargo a remanentes de ejercicios en los que no existía la RIC (1993 y anteriores) seguirán restando en el cálculo de la dotación en el año en que se acuerde su reparto. Este caso se da cuando no se reparten los dividendos con cargo al saldo de Pérdidas y Ganancias (que se destinan a la RIC), sino con cargo a Remanentes: habría que tenerlos en cuenta, de todas formas, para calcular la dotación máxima.

## **4.5 La materialización**

### **4.5.1. Materialización en bienes usados**

El criterio del TEARC sigue siendo el mismo: los predicamentos sobre la mejora tecnológica no son aplicables a los bienes inmuebles, sino a los bienes de equipo. Las resoluciones 35/1425/01 de 30 de abril de 2003 y 35/1482/01 de 29 de mayo de 2003 niegan la validez de la materialización. La primera, en apartamentos que ya venían siendo utilizados con anterioridad a la fecha de su adquisición; y la segunda, por no existir mejora tecnológica en la adquisición de una nave industrial usada, ya que la mejora tecnológica en las empresas viene por la vía de la inversión en bienes de equipo.

Sin embargo, en este último campo, sí admite la materialización en una pala mecánica usada, ya que se demuestra con un informe técnico que existe mejora tecnológica (resolución 35/691/02 de 31 de marzo de 2003), que confirma el criterio de la resolución ya comentada de 10 de julio de 2002 (nº 38/549/01)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Ver Miranda Calderín, S. y Dorta Velázquez, A. Op. cit

#### 4.5.2. Plazo de materialización

Ya hemos analizado previamente la resolución nº 35/1274/01 de 25 de febrero de 2003, que admite por primera vez, que sepamos, que el plazo de entrada en funcionamiento en inversiones complejas puede ser superior a los 4 años, pero dada su importancia volvemos a reseñarla en esta crónica.

También nos parece lógico el razonamiento del TEARC en resolución nº 38/1759/01 de 27 de febrero de 2003, en la que considera incumplido el requisito de mantenimiento de las inversiones cuando la entidad los enajena antes de 5 años o cesa en su actividad antes de la terminación de ese plazo.

#### 4.6 Aspectos formales

Así como el año 2002 fue bastante positivo para los empresarios en cuanto a matizaciones del TEARC respecto a los aspectos formales —recordemos que no es motivo suficiente para rechazar la dotación de la RIC el que se hayan depositado fuera de plazo las cuentas anuales o que figure o no el acuerdo correspondiente a la distribución de resultados en el libro de actas—, en este año 2003 se confirman otras interpretaciones tremendamente restrictivas sobre los aspectos formales que pasamos a comentar:

##### 4.6.1 ¿En qué momento hay que contabilizar la dotación a la RIC?

En una primera resolución de fecha 24 de febrero de 2003 (nº 38/1106/01 y 1277/01) el TEARC matiza que el empresario individual puede dotar la RIC (contabilizar su dotación) en el ejercicio siguiente al que obtuvo el beneficio, pero sin que pueda rebasar la fecha de cierre de presentación de la declaración del IRPF:

*...por lo que el empresario individual de forma parecida al societario (tendrá) como límite temporal para dotar la Reserva el ejercicio siguiente al de la obtención del beneficio, sin que pueda, obviamente, rebasarse la fecha de cierre de presentación de la declaración de renta.*

Con este criterio, que no compartimos, se podría contabilizar la dotación desde el 1 de enero hasta el 20 de junio (normalmente la fecha límite de presentación de la declaración), con el agravante de que en pequeñas empresas es normal contabilizar con un único asiento mensual, identificándolo con el último día del mes, esto es 30 de junio, y las posibles dificultades que podamos tener con esta forma de contabilizar y la interpretación del Tribunal.

A este caso, precisamente, se refiere en las resoluciones nº 38/1734/01 y 38/1735/01 de 27 de febrero de 2003, en la que el contribuyente persona física realizó el asiento de la dotación de la RIC en la contabilidad con fecha 30 de junio de 1997, cuando el plazo de presentación del IRPF finalizó el día 20, opinando el Tribunal que *al quedar probado que el reclamante practicó la deducción sin haber procedido a la dotación, tal circunstancia determinará la pérdida del beneficio fiscal indebidamente disfrutado.*

En nuestra opinión, el TEARC se salta olímpicamente la opción del Art. 28.2 del Código de Comercio de realizar al menos un único asiento mensual que recoja todas las operaciones del mes.

#### **4.6.2 La contabilización de la reserva es un requisito sustancial continuado y debe figurar debidamente separada en los balances**

El mismo criterio de las resoluciones de 2002 continúa en este año. El TEARC (resolución nº 38/1142/01 de 24 de febrero de 2003) insiste en que la Reserva ha de figurar en el balance durante todo el periodo que señala la Ley:

*La reserva para inversiones debe figurar en los balances de los sucesivos ejercicios mientras que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.*

Considerando que existe incumplimiento cuando la Reserva se traspasa a capital social antes de ese plazo (resolución nº 38/1023/01 de 24 de febrero de 2003).

Respecto a su adecuada separación en balances, en resolución 35/499/01 y 35/500/01 de 24 de febrero de 2003, opina que no es motivo suficiente para rechazar la dotación el que figure dentro de una cuenta genérica y sin título adecuado, pero que tal actuación merece dos sanciones de un millón de pesetas cada una:

*Mientras que los requisitos de absoluta separación del resto de las cuentas de Pasivo y con título adecuado tienen un claro matiz adjetivo o formal dada la flexibilidad del Plan General de Contabilidad en este aspecto, y se justifican básicamente como medida de seguimiento y control de la Reserva por parte de la Administración, cuyo incumplimiento, por tanto, si bien constituye una clara negligencia no debe conducir a la pérdida del incentivo fiscal, lo cual sería desproporcionado, sino a la imposición de dos sanciones por comisión de infracción tributaria simple... en cuantía de 1.000.000 ptas. cada una...*

#### **4.6.3 Presentación fuera de plazo de la declaración**

Este criterio, tremendamente conflictivo en cuanto a su interpretación por el TEARC, prosigue en este año. En la resolución 35/499/01 de 24 de febrero de 2003 no considera suficiente el hecho de que las cuentas anuales se hayan presentado fuera de plazo, pero supeditando la legalidad de la dotación a que se haya presentado la declaración del impuesto dentro de plazo. Esto es, si la declaración se presenta fuera de plazo, el TEARC no admite la dotación de la RIC efectuada.

#### **4.6.4 Regularización de la RIC**

El Tribunal insiste en este año en que a la hora de regularizar la dotación de la RIC no materializada adecuadamente, por parte de la Inspección de los Tributos, hay que incluir los intereses de demora junto al ahorro fiscal por el beneficio indebidamente disfrutado para calcular nuevos intereses de demora hasta la fecha del acta (resolución nº 35/1276/01 de 25 de febrero de 2003), ratificándose en su criterio de 20 de febrero de 2002 (resolución 38/2063/00) que ya analizamos en el libro de la RIC tantas veces citado. También

hemos ya analizado la resolución 35/1027/01 de 24 de febrero de 2003 en la que dice que procede el cálculo de intereses de demora al regularizar la RIC en un año en que no hay cuota a pagar, al existir compensación de bases imponibles negativas.

#### 4.6.5 Prescripción

El TEARC es de la opinión que hay que regularizar una incorrecta materialización, aunque el año en que se dotó la RIC esté prescrito. Este criterio lo compartimos, pero el Tribunal lo lleva a su cota máxima al insistir en que hay que regularizar la dotación aunque la entidad no tenía derecho a dotar la RIC en el ejercicio prescrito (resoluciones 35/01618/01, 35/02080/02 y 35/02085/02 de 31 de marzo de 2003).

### 5. Nuevas consultas a la Dirección General de Tributos

No se realizaron en 2003 tantas consultas como en años anteriores en relación a la RIC, pero conviene destacar cuatro de ellas, que resumimos por conceptos:

- **Se puede materializar en acciones sin derecho a voto que, a su vez, financiarán un activo destinado a la actividad de arrendamiento.** En la contestación de 2 de octubre a la consulta 1515-03, la DGT repite el argumento expresado con anterioridad de que las acciones sin derecho de voto son aptas para la materialización, obligándose a invertir la sociedad en un hotel que sería arrendado a una compañía de gestión hotelera. La DGT recuerda que dicho arrendamiento se considerará una actividad empresarial cuando se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Este matiz, siendo repetitivo, es importante, ya que hemos visto como el TEARC, en resolución de 28 de junio de 2002, exigía algo más que cumplir los requisitos objetivos: que ambos elementos fuesen necesarios para dicha actividad<sup>6</sup>.
- **No hay mejora tecnológica en la adquisición de un barco usado para destinarlo a su arrendamiento.** Así podemos resumir la contestación de 16 de septiembre, continuadora del criterio de que es muy difícil acreditar la mejora tecnológica en la adquisición de bienes usados, máxime si ese bien no se va a destinar a la explotación por parte de quien ha dotado la RIC, sino a arrendarlo a un tercero.
- **La sociedad dominante, que realiza funciones de dirección, gestión y control de las entidades participadas, puede dotar la RIC con los dividendos obtenidos por sus filiales.** Así se señala en la contestación del 14 de octubre a la consulta nº 1634-03, criterio importante y que aclara bastante ante la reiterada negativa de la Administración tributaria y TEARC de que los resultados financieros puedan destinarse a la dotación de la RIC.

<sup>6</sup> Miranda y Dorta. *Op. cit.*, página 238 y ss.

- **Un nuevo caso de instalaciones complejas que no necesitan entrar en funcionamiento al 4º año, sino cuando se terminen.** En la contestación de 13 de octubre, la DGT opina así ante la consulta realizada por la entidad GASCAN para la construcción de las instalaciones de regasificación. Inversión que se pretende financiar en parte con fondos RIC. Ya habíamos comentado en el libro de la RIC varias veces citado la anterior resolución del TEARC relacionada con el hotel de Meloneras (Gran Canaria) en este mismo sentido.

## 6. La RIC en la prensa canaria

En el primer semestre del año poco o nulo protagonismo tuvo la RIC en la prensa regional. Sin embargo, sucedió todo lo contrario en el segundo semestre.

El 27 de junio El Día recoge los comentarios de Miguel Becerra, viceconsejero de Economía del Gobierno de Canarias, de que “ve dificultades en muchas propuestas para modificar la RIC”, refiriéndose a su materialización en el exterior; y la edición del 2 de julio de La Provincia publica, en el suplemento Canarias económica, un reportaje titulado “La RIC alcanza la plena madurez”, en la que se destacan las opiniones del profesor Miranda sobre que materializar la RIC en más camas turísticas sería suicida; y los de la cúpula empresarial pidiendo soluciones imaginativas para dar salida a 7.300 millones. En el Canarias 7 del día 4, auspiciado por su redactor-jefe, José Mújica, especialmente sensible en esta materia, se edita un artículo firmado por Salvador Miranda titulado ¿Se han cumplido los objetivos de la Reserva?

La RIC recobró su actualidad y polémica a partir del otoño. El tema estrella fue la exteriorización de la RIC en África, argumento defendido por el recién nombrado Consejero de Economía y Hacienda, José Carlos Mauricio. Su discurso fue brillante y realista, pero quedó empañado al declarar “que la RIC ya no cabía en Canarias”. El Día, en la edición del 27 de septiembre, recoge los comentarios del secretario de Hacienda, Rodríguez Ponga, de que Madrid no descarta poder aplicar la RIC en África. La polémica en la prensa por las declaraciones de Mauricio fue inminente y La Provincia, el 1 de octubre, recogió diversas opiniones a favor y en contra, así como un artículo del profesor Antonio González Viéitez en que defendía la inversión en África, pero no con fondos RIC. El Día también publica la opinión de Juan Carlos Alemán de que el uso de la RIC en África pueda paliar la inmigración ilegal, así como comentarios a favor y en contra. Incluso Román Rodríguez, ex presidente de la Comunidad Autónoma de Canarias, salió a la palestra en la edición de La Provincia del día 5, explicando su postura al respecto, mientras que El Día, en esa misma fecha, destaca que “crece el rechazo a la propuesta de invertir parte de la RIC en África”. La jornada anterior, Mauricio había matizado en El Día que más del 90% del fondo de la Reserva se quedaría en las Islas.

La iniciativa de Mauricio fue respaldada, con matizaciones, por Adán Martín y las Cámaras de Comercio, mientras que José Manuel Soria desviaba el debate sobre la RIC para criticar algunos de sus usos y acabar con la construcción de nuevos hoteles con sus fondos,

así como para entrar en un punto más que polémico: los beneficios fiscales obtenidos por los empresarios resultaban discriminatorios respecto al resto de los ciudadanos (La Provincia, 9 de octubre). La replica a Soria se produjo en la edición del día 11: "Mauricio arremete contra Soria por poner en peligro la Reserva de Inversiones", "El consejero califica de ataque las críticas expresadas por el presidente del PP al efecto de la RIC sobre los precios de la vivienda y la sobreoferta turística", "Asegura que el Gobierno combatirá duramente la idea de populares de trasladar los incentivos fiscales al Impuesto de la Renta y extenderlos a los asalariados".

En la misma edición de ese día, se publica un artículo de Antonio Castellano con el título "RIC, diplomacia y futuro".

En la edición del El Día del 12 de octubre Mauricio, cambiando de tercio, dice que podrán destinarse tres mil millones a la planta hotelera obsoleta.

El Ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, visita las Islas esos días, alegando que el Estado critica la presión de los empresarios para aumentar las ventajas de la RIC, mientras que Soria aprovecha para congraciarse con sus socios de Gobierno: "Con CC hay sólo coincidencias sobre la RIC" (La Provincia, 14 de octubre).

El 18 de octubre CC OO manifiesta en el mismo medio que "prefiere suprimir la RIC antes que invertirla en África"; con anterioridad, la Intersindical Canaria también se oponía en la edición del 8 de octubre de El Día, e incluso Izquierda Unida pidió la desaparición de la RIC en ese medio el día 15. El día 18, en la sección de Tribuna libre, aparece un pequeño artículo que recoge el sentimiento de la calle: "La inseguridad social y la RIC", mientras que Antonio Cacereño, destacado periodista en relación con este incentivo, pedía "Algo más de sosiego para la RIC" en las columnas de LP Confidencial.

El 21 de octubre Adán Martín matizaba en La Provincia que "En África no se debe pensar tanto en vender como en establecerse allí", y el día 23 que "No ve posible utilizar los fondos de la RIC en África" (La Provincia y El Día), mientras que Soria decía que "todo es posible en el proceso de renovación de la RIC".

El PSOE se manifestaba, a través de Juan Carlos Alemán, el día 23 de octubre (La Provincia), haciéndose eco la prensa al día siguiente: "Alemán plantea un giro social a la RIC para invertir en viviendas de alquiler".

El Gobierno de Canarias cambiaba definitivamente de tercio y encauzaba la materialización de la RIC hacia infraestructuras (La Provincia, 25 de octubre), proponiendo Mauricio que las empresas privadas prefinanciasen los proyectos y que la Comunidad autónoma les pagaría dividendos por la deuda y un alquiler por el uso. Fernando Fernández Martín se expresa en El Día del 26 de octubre con un artículo titulado "La RIC como síntoma".

La edición de la Provincia del 28 de octubre se hace eco del apoyo del PP a la prefinanciación de obra pública con fondos de la RIC, y anuncia la mesa redonda sobre la RIC a

realizar al día siguiente en la Real Sociedad Económica, coordinada por Salvador Miranda Calderín. El Canarias 7, en la edición del día 29, publica una entrevista al doctor Miranda, que titula: "Miranda aboga por usar la RIC para cubrir las necesidades sociales de las Islas", y anuncia también el debate de la RSEAPGC.

Ese mismo día, La Provincia, con el título de Tiempo de previsiones, recoge declaraciones de la cúpula empresarial en el sentido de que "los empresarios apuestan por internacionalizar la economía canaria a través de incentivos fiscales como la RIC, pero aún no cuentan con la autorización de Bruselas para dar los primeros pasos"; mientras que al día siguiente, día 30, resume el debate celebrado sobre la RIC con la frase: "Los expertos afirman que el dinero de la RIC no está guardado en ninguna bolsa".

Unas nuevas declaraciones de José Carlos Mauricio aseguran que "No hay trabas para usar RIC en obras pública y rehabilitación" (La Opinión, 11 de noviembre). Otros comentarios del Consejero se resumen con el título: "Mauricio propone prefinanciar el plan comarcal de competitividad con el dinero de los empresarios" (La Provincia, 13 de noviembre). Este mismo tema se aborda nuevamente el día 24 de noviembre en La Provincia: "Hacienda encuentra la vía para destinar el dinero de la RIC a obras públicas", "La Ley que regula las concesiones abre un amplio abanico de posibilidades para que las empresas hagan uso de los fondos de la Reserva para Inversiones", "El Ejecutivo cree que las posibilidades que habilita la norma aliviarán los actuales problemas de las sociedades para emplear los recursos de la RIC".

En la edición del 19 de noviembre, el Canarias 7 se hace eco de la emisión de deuda pública del Cabildo de Gran Canaria y de los comentarios del profesor Miranda de que era el último año en que se podía materializar la RIC en deuda pública, que no significaba que los Cabildos no pudiesen seguir emitiendo deuda para que las empresas cubrieran las dotaciones de 2000 a 2003. El Día, en su edición de 22 de noviembre, recoge la edición de deuda pública del Gobierno de Canarias.

Cambiando de materia, y ofreciendo una bocanada de aire fresco acerca de la RIC, en su edición del día 30, Antonio G. González, otro de los periodistas especializados en la RIC, de La Provincia, recoge una entrevista al asesor fiscal Manuel Iess, en la que destaca que "Los museos de arte y la formación son vías alternativas para destinar la RIC", mientras que el día 12 de diciembre, La Provincia recoge unas declaraciones de José Manuel Soria estudiando relanzar la oferta cultural grancanaria con la RIC.

El día 30 de noviembre también explica La Provincia cómo "la aplicación de la Reserva para los conflictos tributarios".

Los actos de presentación de la monografía de la RIC de los doctores Miranda y Dorta el día 25 de noviembre comienzan con una entrevista al primero publicada en el Canarias 7 del día 23 con el título: "Nunca he visto peligrar la renovación en Europa de la Reserva para Inversiones" y terminan con el suplemento de Canarias Económica publicado en La Provincia el 26 de noviembre, en que se destaca que "Los beneficios de la RIC saben a

poco”; “los expertos dicen que en la calle no se entiende que las empresas paguen menos impuestos que los trabajadores y critican que ni empresarios ni políticos han sabido trasladar los éxitos del incentivo al ciudadano”.

Ya en el mes de diciembre, la edición de El Día del viernes 5 recoge la presentación del mismo libro en Santa Cruz de Tenerife, destacándolo como “Guía para resolver los problemas teóricos y prácticos de la RIC”, mientras que el día 7 publica una entrevista a los autores donde destaca que “De cada cien inspecciones relativas a la RIC, ochenta acaban en conflicto”. Las mismas declaraciones las recoge el Diario de Avisos ese mismo día con la frase de que “El 80% de las inspecciones a la RIC termina en los tribunales, y que los asesores fiscales denuncian la inseguridad jurídica y su elevado coste financiero”.

El día 9 el asesor fiscal Francisco Cabrera publica en La Provincia un interesante artículo: “RIC en África, ¿a quién beneficia?”; y el día 12, en el mismo periódico, un equipo de expertos fiscales (Auren abogados) pronostica “el principio del fin” de los incentivos del REF, tachando al Gobierno regional de dejadez absoluta en relación con las emisiones de deuda pública aptas para materializar la RIC.

En Navidades, los políticos y periodistas nos dieron un descanso.

## 7. Más doctrina sobre la RIC

Dos mil tres ha sido un año especialmente prolífico en cuanto a artículos y obras que analizan la RIC, publicándose incluso una monografía sobre este incentivo. Dejamos constancia a continuación de las obras y artículos publicados en ese año a los que hemos tenido acceso.

En Madrid, en el ejemplar del mes de febrero de la revista “Temas tributarios de actualidad” de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) se publica el artículo “Las modificaciones de diciembre de 2002 en la Reserva para Inversiones en Canarias” del economista Salvador Miranda y, que como su nombre indica, hace referencia a las importantes novedades legislativas publicadas en la Ley de Acompañamiento y en la de Presupuestos Generales de 2003.

Durante el año, la revista “**hacienda canaria**”, que llenó el vacío existente en cuanto a publicaciones periódicas que estudian y analizan nuestras especificidades económicas y fiscales desde que dejara de publicarse “**Canarias fiscal**”, tomando su relevo, editó diversos artículos directamente relacionados con la Reserva para inversiones en Canarias:

En el nº 3, fechado en febrero, aunque salió a la luz en el mes de marzo, se publica el artículo “Nueve años de aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias: 1994-2002” del profesor **Miranda Calderín**, delegado del Gabinete de Estudios de la AEDAF en Canarias, en el que se recoge la actualidad en este incentivo hasta diciembre de 2002; y “Efectos económicos derivados de los beneficios fiscales de la Reserva para inversiones en Canarias y su acumulación con la bonificación del artículo 26 y con la deducción por inver-

siones" de **Agustín Alemán Hernández**, Jefe del Servicio de Política Económica en la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, del Gobierno de Canarias, en el que se cuantifica la dotación de la Reserva en combinación con otros incentivos fiscales.

En el nº 4 (junio) se publicaron dos nuevos artículos: "La RIC, las sociedades transparentes y las nuevas sociedades patrimoniales", firmado por **Antonio Viñuela Llanos**, abogado, en la que reflexiona sobre la incoherencia del criterio de la Administración tributaria de que las sociedades transparentes no puedan dotar la RIC y algunas consideraciones respecto a las nuevas sociedades patrimoniales; y "Reflexiones sobre la futura negociación de la Reserva para Inversiones y de la Zona Especial Canaria en el marco de la Comunidad Europea", del doctor **Pascual González**, en el que se analizan diversos aspectos que deben, o pueden ser reformados de cara al futuro.

En este mismo número, López Lubary, Secretario de la Sala del TEARC en Santa Cruz de Tenerife, publica una escueta, pero necesaria "Recopilación de Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias sobre la Reserva para Inversiones en Canarias", y decimos necesaria, al haberse interrumpido el flujo normal de copias de las resoluciones del Tribunal al Gabinete de Estudios de la AEDAF, sin las que, obviamente, no podemos analizar su evolución.

También en el mes de junio conocimos el "Informe básico sobre la situación de la RIC. Criterios orientadores de las actuaciones ante la Inspección de los Tributos y el TEAR de Canarias", encargado por la Confederación de Empresarios de Las Palmas al despacho de José Ignacio Rubio de Urquía.

En el mes de octubre se publicó la primera obra monográfica sobre la RIC: *La Reserva para Inversiones en Canarias. Un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional* de los doctores Salvador Miranda Calderín y José Andrés Dorta Velázquez, con prólogos de los catedráticos Francisco Clavijo Hernández (Universidad de La Laguna) y Juan García Boza (ULPGC), siendo presentado en el Auditorio Alfredo Kraus de la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria el 27 de noviembre, y en la sede de Presidencia del Gobierno, en Santa Cruz de Tenerife, el día 6 de diciembre<sup>7</sup>. La obra fue coeditada por DAR, Escuela de Negocios y la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias.

También en 2003 se publicó la tesis doctoral de Marcos M. Pascual González: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, editada por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, que dedica las 70 páginas del capítulo II de la Parte II a la RIC.

---

<sup>7</sup> Una reseñación sobre esta obra, firmada por el doctor Blasco Arias puede consultarse en este mismo nº de la revista *hacienda canaria*.

Ya a finales del año, el Ministerio de Hacienda tuvo el buen criterio de publicar una selección de las *Resoluciones sobre la Reserva para Inversiones en Canarias* del TEARC en el primer semestre de 2003 y en los tres años anteriores, publicación que demandábamos constantemente los estudiosos de esta materia y que seguimos abogando por tener puntual acceso a cuántas resoluciones se produzcan.

En el mes de diciembre, el Ilustre Colegio de Economistas de Las Palmas publicó, por último, el artículo “La Reserva para Inversiones en Canarias como instrumento de Política Económica”, de quién ha redactado esta Crónica. ■





## ESTUDIOS

### ■ **La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano**

■ José A. Rozas Valdés

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (UB).  
Director del Centro universitario Abat Oliba CEU.  
Miembro de la AEDAF.

#### ■ **SUMARIO:**

1. Planteamiento
2. Las coordenadas del sistema
3. La conformidad
4. La concertación
5. La confrontación
6. El delito fiscal
7. Conclusión
8. Bibliografía

## I. Planteamiento

El sistema tributario español viene experimentando una colosal transformación en los últimos treinta años. Gracias a ello, la distribución de las potestades financieras entre los distintas entidades públicas, o lo atinente a la nómina y estructura de los tributos que lo componen resisten perfectamente cualquier análisis de Derecho comparado. No puede decirse lo mismo de la ordenación de los procedimientos encaminados a su aplicación, ni de la posición que las partes ocupan en su desarrollo. Aun cuando no es despreciable, en este sentido, el paso adelante que en la materia supuso la Ley num. 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, pervive en la aplicación de los tributos una falla profunda que mantiene nuestro ordenamiento aislado de su entorno natural: los cauces que sigue la resolución de las controversias que surgen al hilo de la gestión de los tributos.

En este orden de ideas el ordenamiento federal americano<sup>1</sup> constituye un punto de referencia extraordinariamente útil. Si nuestro sistema de resolución de controversias está construido sobre la premisa del litigio -en vía administrativa primero y en fase judicial ultimada aquélla- el americano prima las resoluciones convencionales relegando la opción judicial a una posición marginal a la que, eso sí, se puede recurrir en cualquier momento del desarrollo de la controversia<sup>2</sup>. El objeto del presente trabajo no es sino exponer las bases del sistema americano, a partir de su comparación con el Derecho español, con la finalidad de evidenciar lo que del mismo podría adoptarse en nuestro ordenamiento.

A tal efecto se comienza por delimitar las coordenadas en las que se enmarcan las relaciones tributarias entre el contribuyente americano y su Administración tributaria (epígrafe 1) para, a continuación, describir el devenir de una propuesta de liquidación en razón de la actitud que ante la misma adopta su destinatario: conformarse con la misma (epígrafe 2); procurar concertar con la Administración su contenido y efectos (epígrafe 3); o trasladar a los jueces la decisión final al respecto (epígrafe 4). Por último, se dedica un epígrafe

---

<sup>1</sup> El sistema federal abarca los Impuestos sobre la Renta de personas jurídicas y físicas -sin perjuicio de modalidades estatales e incluso locales de imposición sobre la renta-, la imposición sobre sucesiones y donaciones, y un buen número de impuestos sobre consumos especiales. La imposición indirecta es, fundamentalmente, de competencia estatal y la patrimonial corresponde a los municipios. Lo que en este trabajo se afirma se refiere, pues, a la normativa federal, lo que no obsta para que en el orden estatal y local puedan existir -y de hecho existen- procedimientos similares para afrontar la resolución de controversias tributarias. En su elaboración, por otra parte, se han utilizado, además de la bibliografía referenciada, dos informes inéditos que sobre el particular ha redactado Cristian Oliver Lucas Mas, en el marco del mismo proyecto de I+D (SEC 0469-1999) del Ministerio de Ciencia y Tecnología en el que, bajo la dirección del Prof. Dr. D. José J. Ferreiro Lapatzta en la Universidad de Barcelona, se inscribe esta relación.

<sup>2</sup> Entre la numerosa documentación informativa y de asistencia al contribuyente que el Internal Revenue Service (en adelante IRS) pone a disposición de los ciudadanos para facilitarles sus gestiones y procurarles un correcto conocimiento de sus derechos y obligaciones reviste particular interés la serie Publication cuyo núm. 5 Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree (<http://www.irs.gov/pub/lirs-pdf/p5.pdf>), condensa de forma precisa y divulgativa las distintas posibilidades que tiene el ciudadano que no esté de acuerdo con una actuación del IRS para resolver sus diferencias y hacer valer sus pretensiones. En el mismo sentido, con carácter más general, la Publicación núm. 1, disponible en castellano (<http://www.irs.gov/pub/lirs-pdf/p1sp.pdf>), da razón de los derechos del contribuyente en un procedimiento tributario, así como de las distintas fases que se suceden en la liquidación, recaudación, devolución y revisión de los tributos. De su lectura se obtiene un panorama general del sistema americano que aquí se describe.

(5) a los supuestos excepcionales en los que se aprecian indicios de delito fiscal, cerrando el trabajo con un juicio sintético, a modo de conclusión (6), sobre todo lo expuesto.

## 2. Las coordenadas del sistema

En el flujograma que acompaña esta relación se resume el procedimiento marco de liquidación vigente en EE.UU. arrancando, como punto de partida, de la *30 Days Letter*. Este documento contiene una propuesta de liquidación, de por sí impugnabile, que remite al contribuyente el empleado que ha realizado las actuaciones de comprobación –formal o material-, una vez ultimadas. Recibida dicha propuesta el contribuyente tiene tres opciones: conformarse, presentar un recurso jurisdiccional o procurar la concertación con la Administración tributaria. Este documento sería comparable, en nuestro ordenamiento, a la propuesta de liquidación que se contiene en la notificación del inicio del procedimiento de comprobación formal llevado a cabo por los órganos de Gestión o a la que acompaña el Acta con la que se cierra un procedimiento de inspección.

Para comprender el tratamiento que a la resolución de las controversias tributarias aplica el ordenamiento americano es preciso entender la posición jurídica que el mismo reconoce al ciudadano y a la Administración. En este sentido, y antes de exponer las tres opciones que se presentan ante una propuesta de liquidación –conformidad, concertación o confrontación-, conviene tener presentes cuatro premisas formales que explican en buena medida el funcionamiento real del sistema:

- a) En primer lugar, la propuesta de liquidación no es título ejecutivo y, sin embargo, es directamente impugnabile en vía administrativa o judicial; lo que no quiere decir –como equivocadamente se suele afirmar- que la Administración americana no esté dotada de autotutela ejecutiva. Lo cierto es que la liquidación –*90 Days Letter*- que sigue a la propuesta no puesta en discusión sí tiene fuerza de título ejecutivo, estando previsto en el ordenamiento un procedimiento, puramente administrativo, de ejecución forzosa<sup>3</sup>.
- b) Por otra parte, la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta, tanto para la Administración como para el contribuyente, desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales del proceso.
- c) La combinación de ambas circunstancias nos lleva directamente al protagonismo que en el sistema adquieren los procedimientos de concertación, de lo que nos puede dar una idea el que su primera regulación date de 1831: tanto la Administración como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de los mismos, en aras de lograr una solución eficiente para ambas partes; lo que ha llevado a las Autoridades tributarias a asumir que las Oficinas de Apelaciones –que creadas en 1925 y que constituyen el

<sup>3</sup> Para una exposición de conjunto del procedimiento de ejecutivo americano puede consultarse mi trabajo “Los procedimientos de recaudación en los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 84, 1998.

corazón administrativo de los sistemas de concertación- han de disponer de medios suficientes –humanos y técnicos- para resolver los procedimientos de forma eficaz y rápida.

d) En los procedimientos de concertación juega un papel crucial la confianza entre las partes, lo que pasa por:

- Exigir del contribuyente la firma de una declaración jurada–con la trascendencia que tal extremo tiene en un país que sanciona el perjurio, social como jurídicamente, de forma grave-;
- limitar su representación a profesionales acreditados para actuar ante el IRS, y
- partir en todo procedimiento administrativo del histórico particular del contribuyente, de forma que no se dan las mismas oportunidades y facilidades a quien no tiene antecedentes de incumplimientos que a quien ha demostrado una conducta tributaria irregular<sup>4</sup>.

e) La relación entre el IRS y el contribuyente se construye desde una premisa de servicio público: los ciudadanos, a través de sus representantes en el Congreso, han encomendado a la Administración tributaria la gestión de las contribuciones que proveen la cobertura de las necesidades comunes, siendo así que es el IRS quien ha de estar al servicio del contribuyente, y no viceversa<sup>5</sup>.

### 3. La conformidad

Recibida la propuesta de liquidación el contribuyente tiene treinta días para decidir cómo reacciona ante la misma. Una primera decisión puede ser la de dar expresamente su conformidad (*Form 870*) y pagar o, simplemente, dejar pasar el mes sin llevar a cabo actividad alguna.

En este segundo caso recibirá la liquidación, *Notice of Deficiency o 90 Days Letter*, instándole a satisfacer su importe en un plazo de 90 días. En esos tres meses –a diferencia de los apenas quince días de que dispone el contribuyente español que recibe una liquidación- el ciudadano americano puede optar por tres vías:

---

<sup>4</sup> "Cuando cobramos (recaudamos) impuestos sin pagar, distinguimos entre los contribuyentes que realmente tratan de cumplir con sus obligaciones tributarias y aquellos que demuestran pocas intenciones de cooperar con nosotros. Hacemos esta distinción porque creemos profundamente que las personas que sinceramente tratan de cumplir con sus deberes tributarios deberán tener la oportunidad de resolver su deuda tributaria durante un corto período de tiempo. Por otra parte, nosotros creemos que los casos relacionados con los impuestos para el fondo fiduciario "reincidentes" o "crónicamente morosos" se merecen una respuesta tanto rápida como decisiva del Servicio de Impuestos Internos (...)" Punto 7 de la Publicación ISP.

<sup>5</sup> En el margen de la Publicación ISP se puede leer, en caracteres destacados, la siguiente leyenda: "La Misión del IRS: Proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, mientras hacemos cumplir las leyes de los impuestos de manera íntegra y justa para todos".

- a) Recuperar la vía de la concertación;
- b) Impugnar la liquidación en la vía jurisdiccional;
- c) Pagar íntegra o fraccionadamente el importe de la deuda requerida.

De no llevar a cabo actuación alguna se iniciará el procedimiento ejecutivo que, en el ordenamiento americano, está decididamente encaminado a procurar el ingreso efectivo de la parte de deuda que sea recuperable en el menor plazo de tiempo posible [ROZAS VALDÉS (1998)]. En este sentido, el procedimiento de ejecución forzosa se inicia con llamadas telefónicas y a la primera actuación de embargo le preceden cinco notificaciones escritas –salvo que el historial del contribuyente aconseje adoptar medidas cautelares– dirigidas a instar al deudor a ponerse en contacto con su Oficina, con el empleado que lleva su expediente, para concertar el sistema de pago.

Estos convenios de pago –*Installment Agreement*– se negocian ante la Oficina de Apelaciones y pueden ir de 3 a 10 años. Su consideración pasa por la demostración de que el contribuyente carece, dadas sus circunstancias financieras, de capacidad efectiva de pago. Esta situación se acredita mediante un “autocertificado” jurado<sup>6</sup> –distinto para quienes realizan actividades empresariales– en el que se da razón minuciosa de los gastos e ingresos ordinarios del hogar familiar y del patrimonio neto<sup>7</sup> del que se dispone. Este documento actúa como elemento fundamental de juicio a la hora de establecer, y fiscalizar, las condiciones del aplazamiento y como garantía del pago, desde el momento en que procura a la Administración un mapa completo de la realidad patrimonial del contribuyente.

#### 4. La concertación

Como se ha hecho notar la litigiosidad judicial en el sistema americano tiene un coste muy elevado, de forma que la Administración busca, a toda costa, resolver los expedientes en fase administrativa, procurando dar entrada al contribuyente en la formulación de la resolución del mismo –en la liquidación– mediante sistemas de concertación de voluntades.

El corazón administrativo de estos sistemas es la Oficina de Apelaciones, orgánicamente separada de los Departamentos responsables de las funciones de comprobación, y ante quien se sustancian los expedientes de liquidación o pago controvertidos. De tratar de buscar un parangón de estos órganos, y de la función que ejercen, en el sistema español, tendríamos que refe-

---

<sup>6</sup> Siguiendo el Formulario 433 (A, B o F) en el que se ha de dar razón del valor neto del patrimonio, el nivel de ingresos y los gastos básicos a que se ha de atender. Va, pues, más allá de una mera declaración de renta, desde el momento en que su objetivo es doble: por una parte se trata de evaluar la solvencia y capacidad de pago del contribuyente –de ahí que se haya de dar razón de los gastos habituales; al mismo tiempo su objetivo es procurar a la Administración un conocimiento preciso de los bienes y derechos del contribuyente en orden a facilitar una eventual ejecución de su patrimonio, en caso de que fuera necesario iniciar dichas actuaciones.

<sup>7</sup> En la valoración del patrimonio cabe hacer notar que no se aplica un criterio de valor de adquisición, contable o administrativo, sino que se evalúa el valor efectivo de realización que alcanzarían los bienes y derechos del contribuyente en el caso de que debieran de venderse para hacer frente al pago de una deuda tributaria, lo que podríamos llamar valor de liquidación.

rimos a los Tribunales económico-administrativos. Y, sin embargo, su propia denominación, su dotación, las potestades que se les atribuyen, la función que se les encomienda, es sustancialmente diferente. Los tribunales españoles están concebidos como una antesala jurisdiccional del orden contencioso en la que la Administración tiene la oportunidad de rectificar y el contribuyente la obligatoriedad de tratar de hacer valer su pretensión antes de hacerlo ante un juez. Las Oficinas de Apelaciones están concebidas, más bien, como un servicio de atención al ciudadano en el que se escuchan sus razones para –de darse ciertas premisas- tratar de conciliar sus argumentos con los del *IRS*, logrando una solución que evite el litigio judicial<sup>8</sup>.

En 1988 se aprobó el primer “estatuto del contribuyente” [HERRERA et. al. (2000)], de los tres actualmente en vigor; por el que se han introducido en el *Internal Revenue Code* (en adelante *IRC*) preceptos directamente encaminados a preservar los derechos de los contribuyentes. Pues bien, entonces, y como complemento excepcional de los órganos de apelación, se crearon unos organismos específicos, las Oficinas de atención al contribuyente (PRP), dedicadas expresamente a resolver los problemas y dificultades con que se encuentre el ciudadano en la tramitación de los procedimientos –sus quejas- y otro organismo administrativo –*Advocate Taxpayer*- cuya función es defender al contribuyente de las actuaciones del *IRS* y ante quien se puede llegar a interponer una especie de interdicto administrativo (ATAO) que suspende la actividad administrativa en caso de que su continuación pueda producir perjuicios irreparables.

Pues bien, es en la Oficina de Apelaciones ante quien se sustancian los procedimientos ordinarios destinados a resolver las controversias entre el contribuyente y los órganos de comprobación. Al efecto de adoptar una decisión sobre la cuestión planteada el ordenamiento pone a disposición de esta Oficina, y del contribuyente, dos instrumentos de conciliación –*Offer in compromise* y *Closing Agreement*- y una vía alternativa, excepcional, de mediación o arbitraje –*Alternative Dispute Resolution Procedures*-.

A la conciliación se accede –a propuesta del contribuyente, o de la Administración- cuando existe incertidumbre sobre el contenido de la liquidación –por indeterminación de los hechos o por indefinición en la calificación de los mismos- o bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo. Es decir, tan solo es factible concertar si en los hechos o en su calificación jurídica concurren elementos que permiten dudar sobre la corrección de liquidar la obligación de un modo u otro, o lo que es lo mismo, si hay un margen razonable para acordar que prevalezca una de las diversas interpretaciones que del supuesto cabe hacer. Si hay evidencia incontrovertible respecto de los hechos y la calificación tributaria de los mismos es indubitable –por resultar la normativa de meridiana claridad o por estar asentada una jurisprudencia transparente en cuanto a su interpretación- no habrá margen posible para conciliar la liquidación que corresponde dictar. Queda a la consideración del lector el hacer una estimación sobre la concurrencia efectiva de los supuestos objetivos de concertación: si serán muchos o pocos los casos en los que los

---

<sup>8</sup> “If you don't agree, we urge you to appeal your case to the Appeals office of IRS. The Office of Appeals can settle most differences without expensive and time-consuming court trials.” *Publication 5*.

hechos acreditados sean del todo incontrovertibles y la calificación que merezcan absolutamente indubitable.

También es posible llegar a un acuerdo sobre el contenido de la liquidación, o sobre su exigibilidad, si resulta adecuadamente justificado —debiendo de suscribir el contribuyente la declaración jurada de ingresos, gastos y patrimonio a la que más arriba se aludía— que el contribuyente no tiene capacidad de pago suficiente para atender la integridad del pago de la deuda a liquidar.

En ambos casos la eficacia del acuerdo está condicionada al cumplimiento de requisitos que garantizan el pago de la cantidad convenida —como, por ejemplo, la afectación del sueldo— y al cumplimiento riguroso de las obligaciones futuras durante un plazo que, en el caso de la Oferta de Compromiso, llega a los cinco años. De forma que si en dicho plazo se comprueban conductas tributarias irregulares —falsedad o simulación, en el caso de los acuerdos conclusivos— su descubrimiento actuaría como condición resolutoria de la conciliación a la que se había llegado.

Al mismo tiempo el contribuyente admite que se amplíe el plazo de prescripción —ya de por sí más amplio que en Derecho español— y, en ciertos casos, suscribe acuerdos complementarios de pago para el caso de que deviniese en mejor fortuna. Entre ambas formas de concertación hay no pocas diferencias: se puede llegar a un compromiso con el propio órgano de gestión, mientras que los acuerdos conclusivos se incardinan en la Oficina de Apelaciones; los acuerdos pueden referirse a ejercicios futuros y son prácticamente definitivos, mientras que los compromisos se alcanzan sobre obligaciones ya devenidas y están sujetos a condiciones resolutorias estrictas. Sin embargo, ambas formas de concertación de voluntades vienen presididas por un fundamento y unas garantías comunes: dar entrada al contribuyente en la formación de la decisión administrativa cuando mediando incertidumbre sobre los hechos, su calificación, o el buen fin de la deuda, el logro de un punto de encuentro evite un litigio judicial incierto en su resultado y costes; asegurar que concurren todos los presupuestos de aplicación del acuerdo y que se hace atendiendo a la preservación de los intereses generales del conjunto de los contribuyentes, exigiendo transparencia en su conformación —justificación por escrito, intervención del representante legal del Departamento del Tesoro, precisa acreditación de la capacidad de pago del contribuyente, etcétera— y garantías concretas de su cumplimiento.

Los dos procedimientos a que se ha hecho referencia, como se ha hecho notar, son desde hace décadas los procedimientos ordinarios que sigue la Administración americana a la hora de dilucidar sus diferencias con sus contribuyentes. Desde finales de los años ochenta se han venido ensayando y ampliando sistemas alternativos de resolución de conflictos —mediación—, en programas piloto. En un principio para deudas superiores a los 10 millones de dólares, posteriormente rebajado esta cuantía hasta el millón de dólares y, desde el año 2001, ampliando la mediación —con un procedimiento abreviado especial— para cuestiones de menor cuantía. También se está trabajando en el desarrollo de procedimientos de arbitraje para grandes empresas. Con todo, y sin que quepa prejuzgar el buen fin de estos programas, estos sistemas alternativos no se conciben como la panacea del día a día de la resolución de litigios, sino como fórmulas excepcionales para determinados casos en

los que no se han demostrado eficaces las fórmulas ordinarias<sup>9</sup>. Al contrario de lo que ocurre con los acuerdos convencionales que –de acuerdo con los requisitos procedimentales y sustantivos a que se ha hecho referencia y otros en los que no procede extenderse aquí– son el sistema habitual de concertación tributaria que las Oficinas de Apelación y los órganos de gestión aplican de forma ordinaria y estandarizada.

## 5. La confrontación

En cualquier fase del procedimiento administrativo el contribuyente puede abandonar su tramitación y derivar la acción a la sede judicial. En el bien entendido de que, como se ha hecho notar, tanto el ciudadano como la Administración rehuyen el recurrir a la jurisdicción para resolver sus diferencias –salvo que adviertan con toda claridad que la razón les asiste– por cuanto el coste de tal opción es desproporcionado, atendido el principio general de condena en costas.

Con todo, existen tres vías judiciales alternativas. La primera –y más frecuente– consiste en acudir a la U.S. Tax Court –con sede en Washington, aunque actúa descentralizadamente– ante quien se sustancian la mayor parte de los litigios. Para determinados impuestos –los que gravan los salarios, equivalentes al sistema español de retenciones fiscales y sociales, así como para buena parte de los impuestos especiales– se puede optar por acudir a la jurisdicción ordinaria, en sus dos versiones, federal o estatal: U.S. Court of Federal Claims y U.S. District Court. No es el lugar para especificar las diferencias formales y sustantivas entre las dos vías –como por ejemplo que en la primera la suspensión de la ejecución, de haberse dictado la liquidación, es automática, mientras que en la segunda se ha de hacer un pago cautelar, con la posibilidad de instar su devolución si en seis meses no se ha dictado sentencia, o la posibilidad de intervención de jurado en el caso de la U.S. District Court– pero sí se ha de hacer notar la prevalencia aplastante de la jurisdicción especial –Tax Court– sobre la ordinaria.

En ambos casos, por último, está prevista una segunda fase de apelación, en las correspondientes Cortes judiciales, y la casación –cuando proceda– ante la Corte Suprema.

Los costes de la confrontación para ambas partes –la clave de bóveda del sistema litigioso viene constituido por el principio general de condena en costas– alimenta la concertación como procedimiento ordinario de resolución de las controversias. La Administración y el contribuyente –ambos en igual medida– tienen un particular interés en evitar los costes del litigio y, esta circunstancia, actúa como estímulo sustancial de la resolución de las controversias en fase administrativa. Exactamente lo contrario de lo que sucede en el ordenamiento tributario español en el que la condena en costas es absolutamente excepcional y la Administración no es que no desee evitar el litigio sino que, por imperativo legal, está obligada a agotar todas las posibilidades de recurso que tenga, en caso de que se estimen en fases sucesivas las pretensiones del contribuyente. En definitiva, pudiera parecer que a la Administración española la controversia judicial le sale gratis: a cada uno de los contribuyentes que se ven abocados a la vía judicial, al conjunto de los ciudadanos que financiamos la Administración de Justicia no.

---

<sup>9</sup> Una cumplida exposición de sus modalidades y contenido puede consultarse en T. Rosembuj, *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, págs. 91 y sigs.

## 6. El delito fiscal

Hasta aquí se ha descrito el devenir de la relación administrativa entre el contribuyente americano y su Administración tributaria en el 99% de los procedimientos de liquidación. Los casos restantes son aquellos en los que el funcionario que instruye el expediente aprecia falsedad en las declaraciones tributarias, o ausencia de las mismas, en definitiva, indicios de delito. En Derecho americano el tipo penal de delito fiscal se delimita en razón de la ocultación o falseamiento de los hechos con trascendencia tributaria y de la culpabilidad concurrente en tal conducta, no formando parte de la configuración del tipo límites de cuantía. Los expedientes administrativos de esta naturaleza se instruyen por un Departamento específico del *Internal Revenue Service (IRS)* a quien se remiten las actuaciones, en caso de que otro organismo del *IRS* aprecie indicios de falsedad en el transcurso de una comprobación tributaria [APARICIO PÉREZ (1993)].

En estos casos el expediente pasa por cuatro fases administrativas de instrucción en las que distintos órganos del *IRS*, el último centralizado en Washington, evalúan la oportunidad de remitir las actuaciones al Departamento de Justicia. En todas ellas caben tres posibilidades:

- a) Que se concluya que no hay falsedad, devolviéndose las actuaciones al órgano correspondiente de comprobación administrativa ordinaria;
- b) Que se llegue a un acuerdo económico con el contribuyente y se cierre el expediente, suscribiendo un documento administrativo que pone fin al procedimiento.
- c) Que se siga adelante en el camino del expediente hacia el Departamento de Justicia.

Una vez remitidas las actuaciones al Fiscal, como es regla general en el ordenamiento americano, se puede cerrar un acuerdo con la Fiscalía en cuanto a los cargos que se van a imputar al contribuyente, si éste colabora reconociendo su culpabilidad, la realidad de determinados hechos o la veracidad de informaciones sobre terceros.

## 7. Conclusión

El sistema americano de resolución de controversias tributarias está presidido por una voluntad decidida de lograr solventarlas en fase administrativa, de modo que su traslado a sede judicial es excepcional, fundamentalmente por dos razones:

- a) El ordenamiento dispone un nutrido arsenal de sistemas y procedimientos encaminados a residenciar la concertación de entendimiento y voluntades entre contribuyentes y empleados de la Administración: *offer in compromise, closing agreement, installment agreement, alternative dispute resolution procedures*;
- b) El corazón administrativo de estos procedimientos es un organismo –la Oficina de Apelaciones– bien dotado de recursos humanos y materiales, en el que se sustancia un contradictorio real entre el órgano de comprobación y el contribuyente;
- c) La alternativa –la confrontación en vía judicial– es extraordinariamente gravosa, para ambas partes, por cuanto rige un principio general de condena en costas, e incluso un

sistema de sanciones por la presentación de recursos inconsistentes (*frivolous or groundless*) con ánimo dilatorio.

La concertación no es en modo alguno libre y caprichosa por cuanto se sostiene sobre dos premisas que permiten la fiscalización de los acuerdos en que toma forma:

- a) Sólo tiene cabida en los casos –bien es verdad que serán la mayoría- en que exista un margen razonable de incertidumbre: sea sobre los hechos o su calificación, sea sobre el cobro efectivo de la deuda;
- b) En todo caso su conclusión viene acompañada de declaraciones juradas por el contribuyente –relativas a su flujo de ingresos y gastos como a su patrimonio- y de medidas especiales de garantía –justificación por escrito, intervención del servicio jurídico del Tesoro, afectación de ingresos salariales, ampliación del plazo de prescripción, cláusulas de resolución en caso de posteriores incumplimientos- que transparentan la legalidad de su contenido y afianzan la eficacia del mismo.

El modelo y la experiencia americana es perfectamente aprovechable por los sistemas de corte continental –como el italiano, el español o buena parte de los países de América Latina-: ni es cierto que se basa sobre la imposibilidad de la Administración americana de hacer efectivo el cobro de sus créditos en vía ejecutiva sin el auxilio del órgano judicial; ni es real que las Administraciones de tradición napoleónica conserven en la actualidad la capacidad real de hacer cumplir el Derecho tributario, tal y como unilateralmente piensen que se ha de aplicar, sin contar con la aquiescencia del contribuyente.

En última instancia, en el ordenamiento tributario americano, como en cualquier otro que pretenda lograr la satisfacción del interés común con sujeción a Derecho, el único camino eficaz y justo para resolver las controversias que surjan sobre la aplicación de la norma tributaria transita por procurar la concertación de entendimientos y voluntades en el seno de procedimientos transparentes y equilibrados.

## 8. Bibliografía

APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en USA: los agentes especiales del Tesoro*, Ibidem, Móstoles, 1993.

GARBIN, M.J., RUBIN, R.B., MORGAN, P.T., *Tax Procedure and Tax Fraud: cases and materials*, West Pub., Sant Paul (Minn), 1992.

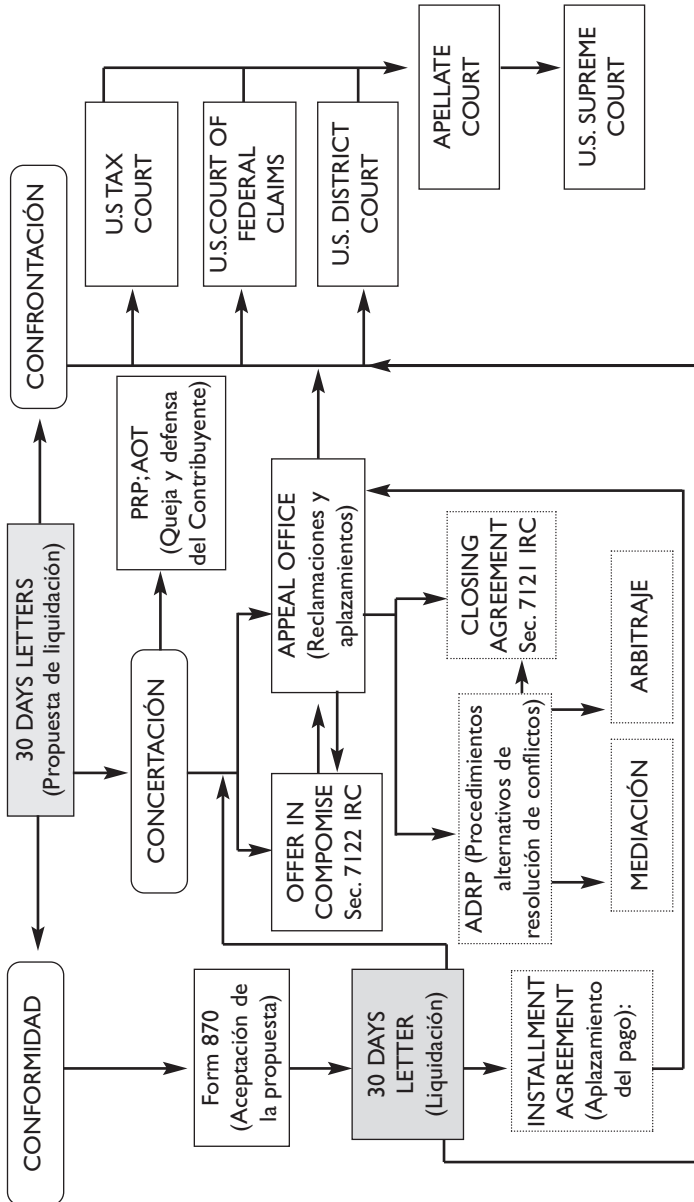
HERRERA MOLINA, P.M., SUBIRANA MAURICIO, S., y ROZAS VALDÉS, J.A., “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 94, 2000.

JONES, L.R., *Dealing with the IRS Collection Division*, The Little Brown Inc., Boston, 1995.

ROSEMBUJ, T., *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000.

ROZAS VALDÉS, J.A., “Los procedimientos de recaudación en los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 84, 1998. ■

Grafico I.  
Sistema de Resolución de controversias tributarias en los EE.UU



Fuente: Elaboración propia, a partir de la bibliografía citada.





## ESTUDIOS

### ■ **Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario**

■ **Miguel Ángel Sánchez Huete**

Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UAB.  
Miembro de la AEDAF

#### ■ **CONTENIDOS:**

- I. Necesidad de un procedimiento sancionador y la delimitación de sus derechos y garantías
2. Derechos y garantías del imputado
  - 2.1 Derecho a la presunción de inocencia. Algunas implicaciones procedimentales
  - 2.2 Derechos relativos al procedimiento sancionador
  - 2.3 Derechos en el procedimiento sancionador
  - 2.4 Derechos una vez finalizado el procedimiento sancionador
3. Reflexiones finales

Las normas procedimentales aparecen estrechamente relacionadas con la naturaleza de las pretensiones materiales que vehiculan. De ahí, que la existencia de un procedimiento sancionador tributario resulta una necesidad, requisito sine qua non para la delimitación de las infracciones eventualmente cometidas y la imposición de las consecuencias negativas que conllevan: las sanciones. Lo anterior implica la afirmación de una singular posición jurídica procedimental del sujeto contra quien se dirigen tales trámites. Singularidad, evidenciada por unas mayores garantías y derechos, consecuencia de la medida a imponer. Los trámites de cada fase procedimental comportarán también una específica posición jurídica del sujeto afectado. Posición jurídica, concretada en unas posibilidades de actuación y en unos ámbitos de libertad o de no injerencia del poder sancionador.

A través de estas páginas pretendemos describir los concretos derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario y, evidenciar la necesidad y singularidad que implica la existencia de dichos trámites en tal contexto. En la misma línea observaremos cómo la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) ahonda en la especialidad del procedimiento sancionador tributario, especialidad de trámites, que comporta una singular posición del imputado respecto de los demás procedimientos sancionadores administrativos, y remarca una acusada dependencia de procedimientos foráneos –procedimientos tributarios–.

## **I. Necesidad de un procedimiento sancionador y la delimitación de sus derechos y garantías**

El procedimiento sancionador resulta un fenómeno indisolublemente unido a la apreciación de infracciones e imposición de las sanciones. Ello es así, por aparecer sus trámites estrechamente conectados a la pretensión material. En el procedimiento sancionador se impone una sanción sobre la base de afirmar una infracción. La infracción no es un mero incumplimiento de una obligación o deber tributario, aunque normalmente se base en él, es un incumplimiento cualificado por constituir un desvalor socialmente reprobado, y por ello, tipificado expresamente, cuya consecuencia no es la reparación de un daño causado, sino la imposición de una sanción, un mal. Así, la infracción tributaria no es un mero incumplimiento tributario, sino un comportamiento expresamente tipificado como ilícito y específicamente cualificado por su entidad al que se le atribuye, como consecuencia de su realización, una sanción. De ahí se deriva la inviabilidad de que una sanción se imponga en un procedimiento sin garantías acordes a su naturaleza, orientado a liquidar o recaudar una deuda y no a valorar o graduar, en su caso, el hecho ilícito cometido. El procedimiento de imposición de sanciones ha de regirse por principios singulares y propios que velan, esencialmente, por las adecuadas garantías del imputado. Principios cualitativamente diversos de los que rigen el procedimiento liquidador. El procedimiento administrativo sancionador posee una función de garantía para los particulares, así SUJAY RINCON señala: "hay que volver la vista, fundamentalmente, sobre las garantías de los particulares para explicar la razón de ser de estas reglas especiales para el procedimiento

administrativo sancionador"<sup>1</sup>. En el procedimiento sancionador se han de tener presente los singulares principios y garantías que rigen, en particular, la presunción de inocencia, en correlación a la peculiar consecuencia que conlleva: la apreciación de un ilícito y la imposición de una sanción. Se ha de tener presente que, mientras que la actividad de comprobación e investigación trata de asegurar el mejor cumplimiento del deber constitucional de contribuir (art. 31 de la CE), las actuaciones de imposición de sanciones es una actividad represora de conductas ilícitas. En el procedimiento de comprobación e inspección se averigua y determina la existencia de un hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador se realiza un juicio de reproche<sup>2</sup>.

El procedimiento sancionador es una institución vinculada al fenómeno infractor y sancionador; pues constituye el cauce para el ejercicio de la potestad punitiva limitativa de derechos. Resulta el procedimiento sancionador requisito imprescindible, requisito sine qua non, para el ejercicio de la potestad sancionadora. En el mismo sentido, la articulación en un único procedimiento de pretensiones de diversa naturaleza -tributaria y sancionadora- genera tensiones difícilmente conciliables y subordinaciones no tolerables<sup>3</sup>.

El Tribunal Constitucional postula la teoría de la unidad del ordenamiento punitivo, que se basa en la afirmación de que el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal son manifestaciones de un mismo ordenamiento punitivo del Estado: "[...]dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal

<sup>1</sup> SUAY RINCON, J.: "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador". RAP, nº 123, 1990, pág.154-155.

<sup>2</sup> MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario. 1.ª edición, Tecnos. Madrid, 2002, pág.505.

<sup>3</sup> La mayoría de la doctrina tributaria enfatiza la diversidad entre el procedimiento de liquidación y sancionador, de ahí que abogue por su separación. Así, ESEVERRI MARTINEZ señala los distintos principios y efectos que rigen en el procedimiento sancionador (ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". RTT, nº 28, 1995, pág. 73 y 74), ZORNOZA PEREZ, recogiendo la doctrina alemana, habla de "fines diversos, que dan lugar al ejercicio de distintas potestades y producen efectos jurídicos claramente diferenciados entre sí" (ZORNOZA PEREZ, J.J.: de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador). Civitas, Madrid, 1992, pág. 162-163). LOPEZ DIAZ señala como distinción : el fundamento, los principios aplicables y los efectos diferentes. (LOPEZ DIAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en GARCIA NOVOA, C. y LOPEZ DIAZ, A. (Coordinadores) :Temas de Derecho Penal Tributario. Marcial Pons, Barcelona, 2000, pág. 58). También, en la misma línea SESMA SANCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador". RTT, nº 42, 1998, pág. 92-93, GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 34" en ALONSO MURILLO, F, BLASCO DELGADO, C., GOMEZ CABRERA, C. y LOPEZ MARTINEZ, J.: Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág.256, CERVERA TORREJON, F, MAGRANER MORENO, J, y JUAN LOZANO, A.M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)" (I), QF, nº 20, Aranzadi, 1998, pág. 18, LOPEZ MOLINO, A.M.: "Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)". Revista de Contabilidad y Tributación, nº 187, 1998, pág. 67 y ss y JUAN LOZANO, A.M.: "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales". Revista de Contabilidad y Tributación, nº 173-174, 1997, pag.173.

En contra de la opinión mayoritaria BAYONA DE PEROGORDO postula naturaleza administrativo-tributaria del procedimiento sancionador y su integración en el procedimiento de regularización de las situaciones tributarias. (BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "El procedimiento sancionador". Revista de Información Fiscal, nº 16, 1996, pág. 24 a 27).

y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo”(STC 18/1981, de 8 de junio). Las anteriores afirmaciones, relativas a la potestad sancionadora, se transponen al procedimiento sancionador en base a una interpretación finalista de la norma constitucional y se llega a que “los valores esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración” (STC 18/1981, de 8 de junio). Valores, principios, que están sujetos a un relativismo en su aplicación: “en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional” (STC 18/1981, de 8 de junio y 14/1999, 22 de febrero).

La traslación de dichos principios aparece condicionada a que se trate de los valores esenciales del art. 24 de la CE y siempre que dichas garantías “resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador”(STC 197/1995 y 7/1998)<sup>4</sup>. La aplicación no es plena ni automática, sino parcial y precisada de medida, ponderación y cautelas. ZORNOZA centra la cuestión señalando : “El problema radica en determinar cuáles de dichas garantías son trasladables al procedimiento sancionador, porque la jurisprudencia de nuestro TC no ha realizado más pronunciamiento de carácter general que el consistente en proclamar la aplicabilidad en ese ámbito de “los derechos de defensa reconocidos en el artículo 24 de la Constitución” (STC 77/1983, de 3 de octubre), empleando términos suficientemente genéricos como para dar cabida a las interpretaciones más dispares”<sup>5</sup>. En este sentido se produce una importación de principios propios del ámbito jurisdiccional penal<sup>6</sup>. Supone el trasvase del acervo de garantías y principios surgidos en el marco del proceso penal al procedimiento sancionador<sup>7</sup>. Se llega a un estado de cosas en

---

<sup>4</sup> También existen manifestaciones como las que afirman que “La traslación automática de lo que constituyen instituciones o instrumentos dulcificadores de la responsabilidad de previsión expresa en el Código penal al campo sancionador de la Administración presenta dificultades inherentes a la diversa estructura de ambos ordenamientos”(STS de 21 de diciembre de 1977).

<sup>5</sup> ZORNOZA PEREZ :*El sistema...Op. cit.*, pag. 116.

<sup>6</sup> Los principios penales aplicables al ámbito administrativo sancionador, siguiendo a NIETO, son :

1º.Principios penales constitucionalizados que se han de entender comunes a todo el ordenamiento punitivo.

2º.Principios no constitucionalizados, si bien éstos no podrán prevalecer sobre el específico Derecho Administrativo sancionador que tenga rango de ley. (NIETO, A.:*Derecho Administrativo Sancionador*. 2º edic., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 168-170).

<sup>7</sup> En tal sentido GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO enfatizan el hecho que el Derecho Penal está construido bajo la preocupación de las garantías individuales mientras que el Derecho Administrativo sancionador se han de tener en cuenta también los intereses generales o colectivos. (GONZALEZ PEREZ, J, y GONZALEZ NAVARRO, F.:*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común (Ley 30/92, de 26 de noviembre)*. Vol. II, 2ª Edición. Civitas, Madrid, 1999, pág. 2468).

que se aplican principios, ya de por sí de difícil delimitación, matizados por la doctrina en la medida necesaria para adecuarse al procedimiento sancionador cuyas diferencias de competencia, estructura y configuración son patentes -así las enfatiza la STC 18/1981, entre otras<sup>8</sup>.

El legislador tributario manifiesta una voluntad clara de regular de manera autónoma y específica el procedimiento sancionador: en tal sentido establece una prevalencia normativa de la LGT y de las disposiciones que la desarrollen (art. 207 LGT). El específico régimen del procedimiento sancionador tributario aparece establecido por : la LGT, en el Capítulo IV "Procedimiento sancionador en materia tributaria" (art. 207 a 212) y el R.D. 1930/98, de 11 de septiembre que regula el procedimiento sancionador y los criterios de imposición de sanciones (en adelante RPS). La LGT del 2003 continúa la línea de reconocer la especialidad del ámbito sancionador tributario, respecto del administrativo general. Tal especialidad únicamente puede significar un mero matiz en el reconocimiento de unos mismos derechos y garantías sustantivas, derivado de la peculiaridad del ámbito tributario. En ningún caso se pueden obviar garantías o efectuar regulaciones sustancialmente discordantes de las previstas en la Ley

<sup>8</sup> Síntesis de la posición de la doctrina del TC respecto de los principios constitucionales aplicables lo constituye el Fundamento 3º de la STC 45/1997, de 11 de marzo de la que fue ponente JIMENEZ DE PARGA :

"3º. Se ha de iniciar nuestra argumentación precisando si son aplicables las garantías del proceso penal al procedimiento sancionador administrativo sancionador, y, en el supuesto de que lo sean, si ha de efectuarse una mera traslación automática, es decir maquinalemente e indeliberada, o, por el contrario, debe matizarse tal aplicación, dadas las diferencias entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal. Importante, al respecto, es la STC 89/1995 (Ar. 89), en cuyo fundamento jurídico 4º puede leerse que es "doctrina reiterada de este Tribunal y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -así, por ejemplo, Sentencias del TEDH de 8 de junio de 1976 (asunto Engel y otros), de 21 de febrero de 1984 asunto Örtürk), de 28 de junio de 1984 (Asunto Cambell y Fell), de 22 de mayo de 1990 (Asunto Weber), de 27 de agosto de 1991 (Asunto Demicoli), de 24 de febrero de 1994 (Asunto Bendenoum)-, la de que los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador y, así, entre aquellas garantías procesales hemos declarado aplicables el derecho de defensa [STC 4/1982 (Ar. 4) y sus derechos instrumentales a ser informado de la acusación [SSTC 31/1986 (Ar. 31), 190/1987 (Ar. 190), 29/1989 (Ar. 29)] y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa [SSTC 2/1987 (Ar. 2), 190/1987 (Ar. 190) y 212/1990 (Ar. 212)], así como el derecho a la presunción de inocencia [SSTC 13/1982 (Ar. 13), 36 y 37/1985 (Ar. 36 y 37), 42/1989 (Ar. 42), 76/1990 (Ar. 76) y 138/1990 (Ar. 138)], derechos fundamentales todos ellos que han sido incorporados por el legislador a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común (Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) (Ar. 2512, 2775 y 246) ; e incluso garantías que la Constitución no impone en la esfera de sanción administrativa -tales como, por ejemplo, la del derecho al "juez imparcial" [SSTC 22/1990 (Ar. 22) y 76/90] o la del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas [STC 26/1994 (Ar. 26)], también han sido adoptadas en alguna medida por la legislación ordinaria, aproximando al máximo posible el procedimiento administrativo sancionador al proceso penal [...] Se trata, en suma, de la aplicación de los principios constitucionales inspiradores de las leyes procesales penales, pero no de las normas de éstas. No poseen la misma estructura, ni se halla configurado del mismo modo, el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador. Los principios del primero han de proyectarse de manera adecuada sobre el segundo. Es una traslación con matices".

El TC ha estimado inaplicables : el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), el derecho a un juez imparcial -en su vertiente de separación orgánica de funciones de instrucción y decisión STC 22/1990 y 76/1990-, el derecho a la publicidad del procedimiento -no se considera aplicable a procedimientos administrativos disciplinarios en STC 2/1987, 190/1987-, el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 74/1985). No obstante, ante la duda de qué principios son aplicables y en qué extensión se ha de atender a la vis atractiva y expansiva de la doctrina del Tribunal Constitucional en el análisis del proceso penal. En tal sentido SUAY alude a la vis atractiva que ejercen los principios del proceso penal (SUAY: "La discutible vigencia...", Op. cit., pág. 164).

30/92, en tanto que ésta contiene principios derivados de la Constitución<sup>9</sup>. En tal sentido, y sobre la base del art. 207 de la LGT, la jerarquía de fuentes a la hora de regular el procedimiento sancionador tributario resulta:

- 1º. Principios constitucionales en materia sancionadora,
- 2º. Normas especiales establecidas en la LGT y las dictadas en su desarrollo (RPS),
- 3º. Normas generales reguladoras del procedimiento sancionador administrativo (Ley 30/92 y el R.D. 1398/1993, de 4 de agosto). Se ha de tener presente que las disposiciones de la Ley 30/92 no establecen procedimiento administrativo alguno, son principios que, o bien, aluden al régimen jurídico de las Administraciones Públicas (en cuyo caso son de aplicación directa), o bien, son la plasmación positivizada de valores y principios ínsitos o derivados de derechos constitucionales aplicables al ámbito sancionador<sup>10</sup>. El concreto desarrollo del procedimiento sancionador para el ámbito administrativo general se efectúa en el R.D. 1398/1993, de 4 de agosto, regulador del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora<sup>11</sup>.

## 2. Derechos y garantías del imputado

De la regulación de la LGT, del R.D. 1930/98 y de la doctrina del Tribunal Constitucional se deducen una serie de derechos procedimentales del imputado y límites a la potestad sancionadora de la Administración (garantías) que, al margen del tratamiento singularizado de la presunción de inocencia, agruparemos en : derechos al procedimiento, derechos en el procedimiento y derechos una vez finalizado el mismo<sup>12</sup>. No hay que olvidar la pri-

<sup>9</sup> En tal sentido PARADA postula la aplicación de la señalada ley, tanto a aspectos materiales como procesales, en base de que tales principios ya se hayan reconocidos y plasmados en nuestra Jurisprudencia Constitucional y el legislador, con esta legislación, ha querido incorporar estos criterios al ordenamiento jurídico positivo. (PARADA VAZQUEZ, J. R. :Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común. (Estudio, comentarios y texto de la ley 30/92, de 26 de noviembre). Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 381).

<sup>10</sup> La Exposición de Motivos del R.D. 1398/1993, de 4 de agosto señala que :“La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no contiene una regulación por trámites del procedimiento sancionador; sino sólo principios que deben informar los procedimientos concretos que deben establecerse”. En tal sentido PARADA en Régimen jurídico...Op. cit., pág. 401, ARAGONES BERTRAN, E. :“Incidencia de la Ley 30/1992 en el procedimiento de recaudación” en PONT MESTRES, M. (Coordinador) :Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. Marcial Pons, 1995, pág. 161 y PONT CLEMENTE, J.F. :“El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/92, de 26 de noviembre” en PONT MESTRES, M.(Coordinador) :Incidencia...Op. cit., pág. 125. También en la línea de enfatizar que la DA. 5ª de la Ley 30/92 no excluye la aplicación de un procedimiento sancionador y de que las disposiciones de la Ley 30/92 relativos a la materia contienen normas de régimen jurídico o poseen origen constitucional SESMA SANCHEZ, B. :“Sanciones :Procedimiento” en AA.VV.:Derechos y garantías...Op. cit., pág. 498.

En contra QUEROL GARCIA, quien opinaba sobre la dicción de la anterior LGT que del art. 77.2 de la LGT se deriva que tales normas sólo serán de aplicación subsidiaria. (QUEROL GARCIA, M.T. :“Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la LGT”. CaT, nº 247, 1996, pág. 4).

<sup>11</sup> Efectúa comentarios a tal regulación. GARBERI LLOBREGAT, J. :“Los principios del nuevo procedimiento administrativo sancionador y la jurisprudencia constitucional” Revista Colex, Estudios de Jurisprudencia, nº 10, 1994.

<sup>12</sup> En tal sentido SUAY RINCON, a quien seguimos también en algunos aspectos de la sistemática del presente apartado (SUAY RINCON, J. :“Los principios del procedimiento sancionador” en LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORON, M.(Dir) : La nueva ley de régimen jurídico de las administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común. Reimpr., Tecnos, Madrid, 1993, pág. 385 y ss.).

macía que poseen los derechos y libertades de los ciudadanos en nuestra organización jurídica de acuerdo con el art. 10 de la Constitución. Los derechos y libertades son el fundamento del orden público y de la paz social. Constituyen, por tanto, el prius de la organización política y de los intereses comunes tutelados por ésta<sup>13</sup>.

### 2.1. Derecho a la presunción de inocencia. Algunas implicaciones procedimentales

La presunción de inocencia es un principio general del derecho sancionador; y por tanto vigente en el ámbito sancionador tributario<sup>14</sup>. La LGT no reconoce expresamente dicho principio a diferencia de la Ley 30/92 en su art. 137, no obstante se ha de entender implícito en los principios que alude el art. 178 LGT: "La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley[...]" y, expreso, en lo señalado en el art. 3 RPS. El art. 3 del R.D. 1930/98 contiene dos proposiciones de significado no concurrente si bien reconducible a la proclamación de tal derecho. En primer lugar, se establece la presunción de buena fe de la actuación de los contribuyentes: "La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe". Tal presunción posee una clara raigambre civilista, vinculado al cumplimiento de las obligaciones de tal naturaleza<sup>15</sup>, si bien el criterio de buena o mala fe también ha sido aplicado como criterio de graduación de las sanciones en el ámbito tributario<sup>16</sup>. Así, en una primera aproximación a su exégesis, desde la perspectiva sancionadora -que no es la única a adoptar<sup>17</sup>-, parece referirse a una presunción de ausencia de intención defraudadora o de intención dolosa encaminada a perjudicar a la Hacienda Pública<sup>18</sup>. La segunda proposición del art. 3 del RPS atribuye la carga de la prueba de la cul-

<sup>13</sup> Resulta inquietante la polémica STC 76/90, de 26 de abril que señala, en su Fundamento Jurídico 3º: "Para los ciudadanos este deber constitucional (deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) implica más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos[...]. Sin duda el problema estriba en ¿que hay más allá del sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico?".

<sup>14</sup> En tal sentido se ha pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde la del 4 de junio de 1961 que reconocía aplicable, a todas las jurisdicciones y ordenamientos de carácter sancionador, el principio general del derecho in dubis, reus est absolendus. Más recientemente la doctrina del TC en la STC 26 de abril de 1990.

<sup>15</sup> Art. 7.1 del Cc: "Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe".

<sup>16</sup> Así en el art. 82, a) de la LGT en la redacción anterior a la reforma de la Ley 25/95 señalaba "Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: a) La buena o mala fe de los sujetos infractores".

<sup>17</sup> Las implicaciones y eficacia del principio de buena fe en Derecho Tributario, contenido en el art. 33 de la Ley 1/98 es tratado por HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CAMARA. Los mismos señalan su aplicabilidad no tan sólo al procedimiento sancionador sino a los procedimientos tributarios. Así afirman que "el principio de buena fe tienen su principal manifestación en la prohibición de ir contra los propios actos, de la que constituye una modalidad especial la doctrina del retraso desleal". (HERRERA MOLINA, PM. y CHICO DE LA CAMARA, P.: "El principio de buena fe en Derecho Tributario" en AA.VV.:XIX Jornadas Latino Americanas de Direito, Lisboa, 1998, pág. 319). En tal línea GOMEZ CABRERA señala que se trata de "una presunción general de que los contribuyentes actúan con lealtad en sus relaciones con la Administración tributaria a menos que ésta pruebe lo contrario". (GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 33" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ :Comentarios...Op. cit., pág. 250).

<sup>18</sup> La STS de 29 de octubre de 1997 señala que "la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho [...] sin intención abusiva o fraudulenta".

pabilidad del acusado<sup>19</sup> a la Administración: "Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias". En tal precepto, pensamos, que se incorpora la presunción de inocencia en toda su amplitud; no sólo no se presume el dolo en la conducta eventualmente infractora -como se deducía del precepto anterior- sino tampoco se presume la negligencia; y dado que dolo y negligencia son el contenido de la culpabilidad, ésta en ningún caso se presume ya que ha de ser probada por la Administración<sup>20</sup>. GONZALEZ PEREZ señala, al referirse al derecho a la presunción de inocencia, que se trata de "una manifestación de un principio más amplio y rígido, que está integrado en el respecto debido a la dignidad de la persona, que se concreta en el principio de que el ciudadano actúa siempre de buena fe"<sup>21</sup>.

La plasmación de tal principio gira en torno a la prueba y a la carga probatoria, pero también comprende el tratamiento general -procesal y extraprocésal- que ha de darse al imputado en un proceso sancionador. Se trata de un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos, cuyo ámbito de vigencia no queda reducido al enjuiciamiento de las conductas delictivas sino que es de aplicación al ordenamiento sancionador administrativo, en general, y al tributario, en particular (doctrina de las SSTC 13/1982 y 76/1990). El contenido de dicho principio en el ámbito sancionador refiere a: "que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio" (STC 76/1990, de 26 de abril). De acuerdo a dicha doctrina la presunción de inocencia comporta:

- 1º. Que la sanción se base en medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada. Lo anterior conlleva a que la prueba se practique con las adecuadas garantías<sup>22</sup>, quedando proscritas las condenas sin pruebas o basadas en pruebas ilegítimas<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Acusado que no infractor, como señalan los preceptos objeto de comentario, pues precisamente se presume la ausencia de culpabilidad y ésta resulta elemento indispensable para constituir la conducta infractora.

<sup>20</sup> PALAO TABOADA habla de que actúa como una presunción de ausencia de culpabilidad, o sea de una presunción de inocencia. (PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes". Centro de Estudios Financieros, nº 171, 1997, pág.9).

<sup>21</sup> GONZALEZ PEREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria". GF, nº 25, 1985, pág. 99.

<sup>22</sup> A este respecto se ha de tener presente que las garantías de la prueba entronca con la problemática a tratar sobre la separación entre instrucción y resolución. Se exige, sobre todo, que las diligencias de prueba en el orden administrativo se efectúen en "unas mínimas condiciones objetivas y subjetivas que hagan posible su fiabilidad. Y si las primeras parecen centrarse en su normatividad y en la posibilidad de contradicción, las segundas aluden a las características del sujeto que las practica" (STC 56/1998).

<sup>23</sup> SSTC 66/1984, de 6 de junio y 106/1986, de 24 de septiembre. La destrucción de la presunción de inocencia puede efectuarse incluso mediante presunciones legales si bien no valen las meras sospechas. En tal sentido la STS de 7 de diciembre de 1988: "la presunción de inocencia no impide que puedan fijarse unos hechos como probados a través de razonadas y

- 2º. Que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- 3º. Que la insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio. La valoración de la prueba, se ha de efectuar con la adecuada motivación de las razones que permiten al juzgador alcanzar la convicción. La valoración de la prueba no forma parte de la presunción de inocencia<sup>24</sup> y, por tanto, no podrá alegarse en amparo, únicamente es revisable ante la jurisdicción ordinaria<sup>25</sup>.
- 4º. Que el imputado en un procedimiento sancionador no puede ser tenido por culpable, en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada (STC de 8 de junio de 1984). Por tanto, el trato y denominación que habrá de recibir estará en consonancia a tal consideración. En tal sentido, la Administración se abstendrá de dirigirse al imputado en un procedimiento infractor como infractor o presunto infractor; designaciones que no se compadecen con la presunción de su inocencia. A este respecto se ha de hacer notar que el RPS no es respetuoso con tal presunción, pues alude al sujeto imputado como presunto responsable (art. 29.2 a)) o como sujeto infractor (art. 29.3), sin que haya recaído la resolución sancionadora de condena.

Relacionada con la afirmación de dicho principio resulta la viabilidad de la aplicación de medidas sancionadoras provisionales o medidas cautelares. Son medidas provisionales las destinadas a asegurar la eficacia de la resolución final que pueda recaer en el procedimiento sancionador y se imponen al imputado antes de haber demostrado su culpabilidad, según el art. 136 de la Ley 30/92. Dicha finalidad en el plano sancionador tributario se concreta en asegurar las pruebas o el cumplimiento de obligaciones tributarias, así se deduce del art. 146 LGT. La regulación de las medidas cautelares se efectúa en remisión a las previstas en el procedimiento de inspección (art. 210.3 LGT), las cuales, en el contexto de inspección, tienen por finalidad el asegurar la correcta determinación de la deuda tributaria. Tal remisión evidencia la accesoriadad de los trámites sancionadores a

---

*convincentes presunciones, pero para ello es menester que se prueben de manera directa y certera los hechos de los que es posible deducir mediante un enlace lógico y preciso, con la particularidad de que la referida presunción normativa de los hechos sea destruida bien directamente o bien por la misma vía de presunciones, pero de una mayor entidad de convencimiento". A este respecto ALONSO GONZALEZ: "Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal" en GARCIA NOVOA y LOPEZ DIAZ (Coord.): Temas...Op. cit., pág. 26.*

<sup>24</sup> En tal sentido "la valoración de la prueba queda a extramuros de la presunción de inocencia" (SSTC 212/1990, 2111/993 y 1571/995).

<sup>25</sup> "[...] la valoración de la prueba es una cuestión de legalidad ordinaria la apreciación que el órgano administrativo realice sólo es susceptible de revisión ante la jurisdicción ordinaria, sin que la valoración que esta haga de la prueba pueda ser sustituida por la que mantenga la parte que discrepe de ella, ni por la de este Tribunal cuya función de defensa de la presunción de inocencia en la vía de amparo se limita a comprobar si esta prueba existe, debiendo en tal caso considerar satisfechas las exigencias de la presunción, la cual sólo se vulneran cuando no ha existido prueba o cuando la apreciación judicial de la misma es arbitraria o carente de conexión lógica con el contenido de las pruebas sobre las que se realiza" (SSTC 138/1990 y 212/1990).

otros tributarios y enfatiza la falta de reconocimiento, por parte del legislador, de unas garantías específicas acordes a la naturaleza de la medida a aplicar: Recordemos que la sanción se aplica por la realización de un ilícito, no porque necesariamente se sea deudor tributario, y éste es el trato y las garantías que se da al imputado con tal remisión. El reconocimiento de la aplicación de dichas medidas recoge la practica administrativa prevista en el apartado 14.2.1, d) de la Instrucción 9/1998<sup>26</sup>. Las medidas cautelares se podrán adoptar en cualquier momento, desde el inicio del procedimiento sancionador hasta su finalización –“en el curso del procedimiento sancionador” señala el art. 210.3 LGT- y se han de adecuar a los requerimientos legales del art. 146 de la LGT:

- a) Han de atender a la finalidad legal: evitar la desaparición de pruebas o el incumplimiento de obligaciones tributarias. En la medida que pretendan evitar la desaparición de pruebas su operatividad principal lo será en fase de instrucción del procedimiento. Por otro lado, se ha de tener presente que la sanción no es deuda tributaria, aunque se le aplique en su recaudación el Capítulo V del Título III de la LGT (art. 58.3 de la LGT), por lo que la mención al cumplimiento de la obligación tributaria resulta discordante a la finalidad sancionadora.
- b) Han de ser alguna de las medidas siguientes “en el precinto, en el depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate” (art. 146 LGT). Tales medidas, en tanto que se persiga evitar la pérdida de pruebas percederas, resultarán justificadas, no así cuando pretendan asegurar la eventual deuda tributaria ya que tal finalidad es ajena al procedimiento sancionador.
- c) Han de ser motivadas, proporcionales y limitadas temporalmente de acuerdo con los fines, levantándose cuando desaparezcan las circunstancias que las motivaron.
- d) Han de ser ratificadas en el plazo de 15 días por el órgano competente para liquidar

Por consiguiente, las medias cautelares han de estar expresamente previstas en las normas que regulan el procedimiento, en su aplicación han de darse razones de necesidad inaplazables para su adopción, y se han de ajustar en intensidad y proporcionalidad a los objetivos a garantizar en el caso concreto de lo contrario se vulneraría el principio de presunción de inocencia<sup>27</sup> y sería susceptible de impugnación independiente, además de poder fundamentar una eventual reclamación de daños y perjui-

---

<sup>26</sup> El párrafo 14.2.1, d) señala que “[...] el instructor del procedimiento formulará propuesta de resolución en la que se fijarán de forma motivada los hechos[...] especificándose la sanción que se propone y las medidas provisionales que, en su caso, se hubieran acordado para asegurar su eficacia”.

<sup>27</sup> La aceptación de tales medidas resulta apreciar límites al derecho de presunción de inocencia por lo que su exigencia habrá de ser legítima, en tal sentido SUAY DEL RINCON, J.: “Los principios del procedimiento sancionador” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva...Op. cit., pág. 391.

cios<sup>28</sup>. Así la STC 108/1984, de 26 de noviembre: "cuando una medida cautelar suponga pérdida o menoscabo de derechos individuales puede suponer una sanción encubierta o anticipada, incompatible con los principios del Estado de Derecho y, particularmente, con el principio de presunción de inocencia", continua señalando la resolución, que las medidas provisionales deben ser adoptadas "por resolución fundada en derecho que cuando no es reglada, ha de basarse en juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso".

## 2.2. Derechos relativos al procedimiento sancionador

Tales derechos aluden a la necesidad de un procedimiento previo para la imposición de la sanción tributaria, que éste sea diverso al instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, y que contenga material instructor que justifique la tramitación del mismo.

- a) **Derecho a un procedimiento sancionador.** El derecho a un procedimiento para la imposición de sanciones no hace más que plasmar el principio general en este ámbito, profusamente reiterado por la Jurisprudencia, por el cual se proscriben las sanciones impuestas de plano, o sea, aquellas impuestas sin haber efectuado tramitación administrativa alguna<sup>29</sup>. Tal derecho resulta una garantía de orden constitucional que exige que las sanciones se impongan a través de un procedimiento en el que el inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer pruebas que estime pertinentes, y alegar lo que a su derecho convenga (STC 18/1981, de 8 de junio). El reconocimiento de dicho derecho puede verse reflejado en el art. 1.1 del RPS, al señalar imperativamente que para la imposición de sanciones tributarias "se seguirán las normas de procedimiento y se

<sup>28</sup> La aplicación por la Administración tributaria de tales medidas será susceptible de recurso de manera independiente, a pesar de ser un acto trámite al comportar indefensión o perjuicio irreparable de un derecho constitucional. El art. 107.1 de la Ley 30/92 y el art. 25.1 de la L. 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa señala: "1. El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si éstos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derecho o intereses legítimos". En tal sentido la jurisprudencia emanada de las STS de 8 de febrero de 1980, 28 de enero de 1985. También SUAY DEL RINCON, J.: "Los principios del procedimiento sancionador" en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores): La nueva ley...Op. cit., pág. 391. Resulta tal actuación, amen de nula, eventualmente constitutiva de vía de hecho al proceder la Administración sin la debida cobertura legal, siendo susceptible, la lesión producida, de ser indemnizable por funcionamiento anormal. La nulidad derivaría por causa de haber lesionado un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional, según la previsión de tal causa del art. 62.1, a) de la Ley 30/92 en relación con el derecho de defensa reconocido en el art. 24 de la Constitución y con el art. 53 de la Constitución que determina su protección mediante el procedimiento de amparo ante el Tribunal Constitucional.

<sup>29</sup> GARCIA DE ENTERRIA señala que tal técnica permite a la Administración sancionar en base a sus propias investigaciones, dando por probados los resultados de las mismas y determinando, unilateral y secretamente, la realidad y la ilegalidad de la conducta, la culpabilidad del sujeto pasivo y la licitud de la sanción a imponer (GARCIA DE ENTERRIA, E.: La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Civitas, Madrid, 1981, pág. 254).

PARADA alude al carácter y origen histórico de tales sanciones (PARADA: Régimen...Op. cit., pág. 399-400).

aplicarán los criterios de graduación previstos en el presente Real Decreto". En tal sentido, la Exposición de Motivos de dicha norma establece: "El principio de seguridad jurídica exige que en todo momento exista un procedimiento que permita la salvaguardia del interés general mediante la sanción de aquellas conductas que están legalmente tipificadas como infracciones administrativas".

- b) **Derecho a un procedimiento sancionador distinto del procedimiento de comprobación e investigación.** El derecho a un procedimiento sancionador "distinto o independiente" del de comprobación e investigación constituye una de las grandes novedades<sup>30</sup> introducidas por el art. 34.1 Ley 1/98<sup>31</sup>, recogido posteriormente en el art. 28 del R.D. 1930/98. O sea, se precisa un expediente específico, de carácter sancionador; y siempre previo a la imposición de cualquier sanción tributaria. Se reconoce el derecho a una tramitación del procedimiento sancionador formalmente separada de cualquier otro procedimiento. La separación procedimental establecida, y sin perjuicio de lo que más adelante señalaremos, es de carácter eminentemente formal pues no se garantiza la separación orgánica, ni la incomunicación de datos<sup>32</sup>. En tal sentido resulta que :

1º. No se posibilita la independencia del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de otros procedimientos –independencia ad extra-, ni respecto de la fase de instrucción del procedimiento sancionador –independencia ad intra. Así, el órgano resolutor del procedimiento sancionador podrá serlo quien, en el procedimiento de inspección, haya realizado la liquidación correspondiente<sup>33</sup>. Tampoco se garantiza la separación entre el órgano resolutor y el instructor del procedimiento sancionador<sup>34</sup>. Tales aspectos dificultan, cuando no imposibilitan, la imparcialidad objetiva que ha de poseer el órgano decisor cuyo juicio se verá enturbiado, particularmente, por la decisión de procedimientos previos diversos -de liquidación- que en buena medida comportarán un pre-juicio sobre la conducta del sujeto imputado.

<sup>30</sup> Ello no quiere decir que anteriormente, en la regulación del R.D. 2631/1985, no existiera ningún procedimiento sancionador independiente del procedimiento liquidador, v.gr. la imposición de sanciones no pecuniarias (art. 4) y la imposición de sanciones pecuniarias derivadas de un procedimiento de comprobación llevado a cabo por órganos distintos a la inspección de tributos (art. 5, 6 y 7).

<sup>31</sup> PALAO TABOADA señala que es la norma de mayor calado (PALAO TABOADA: "Lo "blando..." Op. cit., pág.27) y GOMEZ CABRERA lo califica como el artículo más importante de toda la Ley (GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 34" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ: Comentarios... Op. cit., pág. 254).

<sup>32</sup> A este respecto resulta especialmente crítica la Editorial de Quincena Fiscal, nº 21, Aranzadi, Madrid, 1998.

<sup>33</sup> Así determina tal competencia el art. 63 bis y art. 63 ter del RGI.

<sup>34</sup> Se señalan en el art. 25, 26 y 27 del RPS los órganos competentes para la instrucción y resolución. La instrucción y resolución pueden quedar atribuidas a un mismo órgano, así la regla supletoria que establece el art. 29.1 del RPS: "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución".

2º. No se efectúa una tramitación de instrucción propia, sino que, en buena medida, puede venir determinada -el art. 210.2 de la LGT no lo impide- por el material obtenido en el procedimiento de gestión. A este respecto se ha de tener presente que el aporte de material proveniente de otros procedimientos, estará en relación inversa a la independencia predicable al procedimiento sancionador. No hay que olvidar que los elementos probatorios del procedimiento sancionador se habrán obtenido en procedimientos tributarios, sin la vigencia de los derechos y garantías propios del ámbito sancionador:

Respecto a la primera de las cuestiones planteadas -separación del órgano resolutor de ambos procedimientos (tributario y sancionador), separación ad extra- CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO señalan que “el problema no radica en la acumulación en un mismo órgano, aún con separación personal, de la fase instructora y decisora del procedimiento sancionador; sino en si alguna de éstas dos fases puede quedar encomendada a los mismos órganos inspectores que hayan desarrollado las actuaciones de comprobación o liquidación”<sup>35</sup>. Ante tal pérdida de imparcialidad objetiva de los funcionarios actuantes, hemos de convenir con los autores citados en la viabilidad de promover la recusación de los funcionarios en base al art. 28.2, d) de la Ley 30/92<sup>36</sup>. La separación entre instrucción y resolución del procedimiento sancionador -separación ad intra- pretende la imparcialidad y objetividad de los órganos decisores. Imparcialidad y objetividad que posee distinto significado y extensión a la exigible judicialmente. En el procedimiento sancionador no existe una separación estricta y plena entre la instrucción y resolución, basta la separación en distintas unidades administrativas, aunque pertenezcan a un mismo órgano<sup>37</sup>. La fase de instrucción y decisión no se encomiendan a órganos diversos por lo que no existe una vigencia plena del principio de imparcialidad en el procedimiento sancionador, pues el órgano decisor carece el alejamiento necesario de las posiciones de las partes implicadas<sup>38</sup>. GARCIA DE ENTERRIA y

<sup>35</sup> CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO : “Análisis...”, nº 21, Op. cit., pág. 13.

<sup>36</sup> Se ha de tener presente que la LGT no hace referencia a la abstención y recusación pero el art. 33 del RGIT alude a ellas en referencia a la Ley de Procedimiento Administrativo. En virtud de tal referencia y atendiendo a la vigencia de la Ley 30/92 tales alusiones se han de entender efectuadas a su art. 28.

<sup>37</sup> En tal sentido la STC 76/1990 señala que “por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho a un juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos”. En tal línea la separación entre decisor e instructor se efectúa, no en distintos órganos sino en base a distintas unidades administrativa ínsitas en dichos órganos así la Exposición de Motivos del R.D.1398/1993, de 4 de agosto que regula el reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora : “el concepto de órgano que ejerce -iniciando, instruyendo o resolviendo- la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora ya sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución”.

<sup>38</sup> SUAY RINCON efectúa propuestas para optimizar la imparcialidad administrativa. (SUAY RINCON : “La discutible ...” Op. cit., pág.170-173).

Se ha de tener presente la doctrina del TC al respecto : “[...] tanto si separan las funciones inspectoras de las liquidadoras

TOMAS RAMON FERNANDEZ señalan que “lo menos que parece exigible es que el instructor quede exento de toda dependencia jerárquica en el ejercicio de su función respecto del órgano de resolución, extremando el principio de “objetividad” que a la Administración impone en términos generales el artículo 103.1 de la Constitución”<sup>39</sup>.

Tampoco se impide la incorporación del material obtenido en actuaciones de comprobación e inspección al procedimiento sancionador (art. 210.2 de la LGT). En tal línea también se manifiesta la doctrina de la STC 76/1990. No obstante, con tal incorporación, no se puede pretender eludir y desconocer los derechos y garantías propias del procedimiento sancionador en la fase de instrucción. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en una exégesis del derecho de defensa proclive a perspectivas materiales o sustanciales, señala que “Si bien es verdad que los derechos de defensa han de respetarse en los procedimientos administrativos susceptibles de concluir en una sanción, hay que evitar que los derechos de defensa puedan quedar irremediamente comprometidos en el marco de los procedimientos previos inspección que puedan resultar determinantes para el establecimiento de pruebas de carácter ilegal sobre el comportamiento de empresas de tal naturaleza como para comprometer su responsabilidad” (Caso Solvay v. Comisión, arret de 18 de octubre de 1989). ZORNOZA en recepción de la doctrina alemana aboga, a fin de delimitar tales prácticas, por la aplicación de los principios de adecuación al fin y claridad de procedimiento<sup>40</sup>. Así, a fin de salvaguardar derechos y garantías se ha de tener presente dicha vertiente material. La utilización de potestades administrativas, en el procedimiento de liquidación para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, resulta un supuesto de desviación de poder, pues supone el ejercicio de potestades administrativas para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico<sup>41</sup>. En la desviación de poder la Administración posee la facultad pero no se ejercita conforme a la finalidad en que fue

---

*como si atribuyen a ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de o que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos” (SSTC 175/1987 y 22/1990 ; AATC 320/1986 7 966/1987).*

<sup>39</sup> GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS RAMON FERNANDEZ : *Curso de Derecho administrativo*. Vol. II. Editorial Civitas, Madrid, 1995, pág. 187-188.

<sup>40</sup> ZORNOZA PEREZ : *El sistema...* Op. cit., pág. 165-166.

<sup>41</sup> “Se entiende por desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico” (art. 70.2 de la Ley 29/198, reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa). Los poderes administrativos no son abstractos, utilizables para cualquier finalidad, son poderes funcionales, otorgados por el ordenamiento jurídico en vista de un fin específico. La doctrina Jurisprudencial señala que : “La teoría de la desviación de poder se basa en que la Ley de donde aranca la facultad de decisión de la autoridad administrativa tiene un fin determinado que cumplir, y si el acto en que se concreta su actuación no lo cumple, la decisión administrativa no expresará la voluntad de que la Ley

otorgada aunque, aparentemente y de forma objetiva, responde a la legalidad. Es un vicio de legalidad según el art. 106.1 de la CE ya que afirma el “sometimiento de ésta a los fines que la justifican”. Determina la anulación de tal conducta, ya sea en vía administrativa así el art. 63 de la Ley 30/92 : “Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico incluso la desviación de poder”, ya sea por la estimación del recurso contencioso (art. 70.2 Ley 29/98). La gran dificultad es la prueba de la divergencia de fines pues nunca puede ser plena, ya que no es presumible que el acto viciado confiese expresamente que el fin que lo anima es otro distinto al señalado por la norma. La STS 27 de marzo de 1979 señala que la Administración cuenta con la presunción de que ejerce sus potestades con arreglo a derecho, mientras que no se pruebe otra cosa, prueba que tiene que partir de unos hechos concretos, y de ellos deducir tras una demostración concluyente haberse separado del cauce jurídico. Evidencia objetiva de actuar en desviación de poder lo constituye la resolución de un procedimiento sancionador en base a elementos probatorios obtenidos en un procedimiento no sancionatorio. Se trata, por tanto, de elementos esenciales que determinan la culpabilidad del imputado obtenidos a extramuros de los derechos y garantías propios de un procedimiento punitivo.

En consecuencia, la separación procedimental reconocida no ha de ser meramente formal, sino que ha de implicar y obligar al órgano actuante a resolver y tratar al procedimiento sancionador de acuerdo con los principios propios de tal ámbito. Se ha de velar por la adecuada imparcialidad del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de la controversia tributaria planteada, respetando los derechos y garantías del imputado en la obtención del material que puede servir para su incriminación. En caso de no actuar con tales criterios, el procedimiento sancionador no dejará de ser sustancialmente accesorio o instrumental del de liquidación, aunque formalmente se tramite en otro expediente. La nueva LGT no ha hecho más que afianzar la debilidad de la separación procedimental al permitir una disponibilidad de los trámites del procedimiento sancionador: Por un lado afirma una disponibilidad total de los trámites del procedimiento sancionador en caso de renuncia por el imputado o en caso de suscribir actas con acuerdo (art. 208.2 LGT). La renuncia del imputado implica el reconocimiento de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables, es un hecho sorprendente ya que la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, de suyo, no disponibles, y más cuando se trata de un procedimiento en el que se pretende verificar la realidad de ilícitos (actos lesivos a la comunidad) e imponer sanciones (males), no se trata de deudas tributarias ni de amparar el interés de un acreedor: La existencia de un acta con acuerdo tiene la virtualidad de, ope legis, conllevar una renuncia al procedimiento separado y la consiguiente disminución de garantías. Por otro

---

*al desvincularse de su espíritu, por lo que faltará el obligado ligamen entre la idea de poder y la de fin de servicio y, en consecuencia, el acto de la Administración, aun cuando tenga apariencia legal, deja de satisfacer la objetividad jurídica que motivó el nacimiento de la norma positiva ; que la desviación de poder supone que el acto administrativo, aun cuando pueda estar revestido de legalidad extrínseca, nació como vicio de nulidad por no responder en su motivación interna al sentido teleológico de la actividad administrativa orientada a la promoción del interés público[...]"(STS 7 de octubre de 1971).*

lado, se mantiene la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador por parte de la Administración, así no precisará instrucción o parte de la misma cuando se encuentre en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de proposición de sanción (art. 210.5 LGT), tampoco no será necesario la resolución del procedimiento sancionador si existe conformidad con la propuesta de resolución (art. 211.1 LGT) o acta con acuerdo (art. 155.5 LGT).

- c) **Derecho o garantía a que no se inicie un procedimiento sancionador, como consecuencia de un procedimiento tributario, una vez transcurridos 3 meses desde el acto que puso fin al mismo.** El art. 209.2 de la LGT señala “Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”. Se trata de un plazo de caducidad que se vincula a un determinado presupuesto de hecho: que el procedimiento sancionador sea consecuencia de otro, de carácter tributario. Para apreciar dicha relación de “consecuencia” se ha de afirmar la correspondencia lógica entre los hechos determinados en el procedimiento tributario y los que inician el procedimiento sancionador, de manera que no podría existir el segundo sin el primero. No obstante, tal criterio se restringe desde la perspectiva subjetiva al exigir que únicamente afecte a la persona que hubiera sido objeto de dicho procedimiento tributario, por lo que tal plazo no resultará aplicable a terceros. Tal precepto tiene su antecedente próximo en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que introdujo el apartado 6 en el antiguo artículo 81 de la LGT: “6. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación.” Tal regulación ya entendíamos que había de interpretarse (extensivamente) y/o integrarse (analogía en beneficio del inculpaado) de manera que no discriminara infracción alguna, como sucede en la actualidad.
- d) **Derecho a la existencia de material instructor.** El procedimiento sancionador requiere la existencia del material instructor; necesario y mínimo que fundamente la imputación correspondiente. La necesidad, de un contenido instructor propio se concreta en la existencia de una fase procedimental específica reconocida en el art. 31 del RPS<sup>42</sup>. En la fase de instrucción del procedimiento sancionador se admite que se

---

<sup>42</sup> Es un derecho que no puede ser ignorado por la admisión de elementos de prueba provenientes de otros procedimientos administrativos no sancionadores, ni por la vinculación que la prueba del proceso penal posea en el procedimiento sancionador. En tal sentido el art. 108.1 in fine de la LGT: “[...] De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará su actuación de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados” en parecidos términos el art. 5.4 del RPS.

tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en otros procedimientos tributarios, en particular en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del imputado<sup>43</sup>, siempre que se incorporen formalmente al procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución (art. 210.2 LGT) en parecidos términos el art. 28.3 del RPS señala antes del trámite de audiencia. La incorporación, antes de la propuesta de resolución, resulta una exigencia temporal que pretende garantizar la contradicción de los elementos así obtenidos. Además de tal límite, se ha de entender ínsito otro de carácter cualitativo, relativo a que la aportación de tales elementos sea accesoria, no decisiva, a las diligencias propias de la fase de instrucción del procedimiento sancionador. De otra manera, difícilmente podrá hablarse de fase de instrucción del procedimiento sancionador y de separación entre procedimientos ; se resolvería, uno y otro procedimiento sobre unos mismos elementos obtenidos, sin contemplar las garantías y principios propios que rigen en el procedimiento sancionador. La separación de procedimientos -de gestión y sancionador- no ha de implicar, ni la judicialización del procedimiento de inspección para la vigencia de los derechos y garantías propias del procedimiento sancionador<sup>44</sup>, ni transformar dicha separación procedimental en una mera separación formal, un doble papeleo sin referencia a un contenido material en donde los imputados puedan ejercitar los derechos propios de su posición jurídica. La separación de procedimientos ha de conllevar una efectiva y material vigencia de los criterios que sustentan el procedimiento de imposición de sanciones<sup>45</sup>.

Respecto al ejercicio del derecho a no declarar contra si y a no declararse culpable, la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a raíz de la aplicación del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, ha enfatizado que "son sanciones de carácter penal las medidas que cumplan una función preventiva y represiva, y en consecuencia deben ajustarse a un auténtico procedimiento penal tributario donde el sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a no autoinculparse"<sup>46</sup>. Todo ello tiene por base el hecho de que las infracciones tributarias, si bien se originan con ocasión de la aplicación de los tributos, per-

<sup>43</sup> A este respecto se ha señalado la existencia de una cierta intercomunicación entre los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones (ALFONSO GALAN, R.M. : "La inclusión de las sanciones pecuniarias en el artículo 58 de la LGT y la separación de los procedimientos liquidador y sancionador". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 8, 1999, pág. 69).

<sup>44</sup> ESEVERRI MARTINEZ habla de tal judicialización derivada del hecho de la anterior coexistencia del procedimiento de liquidación y sancionador. (ESEVERRI MARTINEZ, E. : "Procedimiento..." Op. cit., pág. 76). También ZORNOZA PEREZ : "El sistema..." Op. cit., pág. 159 y ss.

<sup>45</sup> En tal línea se efectúan lúgubres augurios sobre el procedimiento sancionador en GOMEZ CABRERA, C. : "Art. 34" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ : "Comentarios..." Op. cit., pág. 266. TEJERIZO LOPEZ alude a una mayor burocratización sin que hayan aumentado las garantías de los interesados (TEJERIZO LOPEZ, J.M. : "Procedimientos tributarios y garantías de los contribuyentes. Una perspectiva constitucional". REDF, nº 100, pág. 718).

<sup>46</sup> ALFONSO GALAN : "La inclusión...", Op. cit., pág. 68-69. A tal respecto tener presente LOPEZ DIAZ, A. : "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en GARCIA NOVOA y LOPEZ DIAZ : "Temas..." Op. cit., pág. 70-74.

siguen una finalidad punitiva, de represión y prevención de la conducta efectuada y no la reparación de un eventual perjuicio patrimonial producido, como sucede con la deuda tributaria<sup>47</sup>. La previsión permisiva de trasvase del procedimiento liquidador al sancionador puede resultar lesiva a los derechos a no autoinculparse, en la medida que se obtengan declaraciones en un procedimiento administrativo previo bajo la amenaza de sanción. En tal sentido, en el caso Saunders: "No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal" (Sentencia de 17 de diciembre de 1996 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Saunders v. United Kingdom<sup>48</sup>). Respecto de la alegación del derecho a no autoinculparse<sup>49</sup> entendido de manera amplia, en sentido de declaración y aportación documental, se ha de considerar:

- 1º. El derecho a no autoinculparse no opera fuera del procedimiento sancionador.
- 2º. El material obtenido en procedimiento de gestión, facilitado por el sujeto imputado, no puede obtenerse en miras del procedimiento sancionador posterior. En ningún caso será admisible el uso, en clara desviación de poder, consistente en retardar la apertura del procedimiento sancionador para así, y amparada la Administración en los deberes de colaboración del administrado, obtener la información necesaria para su inculpación<sup>50</sup>.
- 3º. La resolución sancionadora no puede basarse únicamente, ni esencialmente, en las declaraciones y demás documentos aportados por el imputado en otros procedimientos,<sup>51</sup> ya que constituye una manifestación de utilización del procedimiento de gestión para formular la imputación. O sea, la utilización de facultades en desviación de poder, con fines diversos a los que fueron otorgadas.

Respecto del valor y eficacia de las actas de inspección en el procedimiento sancionador se ha de tener presente que difiere del otorgado por el art. 144.I de la LGT<sup>52</sup>, ya que

---

<sup>47</sup> ALFONSO GALAN : "La inclusión... Op. cit., pág. 70.

<sup>48</sup> HERRERA MOLINA, P.M. : "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom". Impuestos. n.º 15-16, 1997, pág. 141 y ss.

<sup>49</sup> SESMA SANCHEZ comenta diversas posturas frente a tal problemática. (SESMA SANCHEZ : "Aspectos...", Op. cit., pág. 126-127).

<sup>50</sup> Respecto a la difícil vigencia del derecho a no autoinculparse en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario ALONSO GONZALEZ efectúa interesantes propuestas de lege ferenda: bien partiendo de la iniciativa de la Inspección –haciendo saber al imputado sus sospechas sobre la eventual culpabilidad del inspeccionado-, bien a instancia del imputado –exigiendo un pronunciamiento del actuario sobre su posible responsabilidad- (ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada" en prensa, facilitado amablemente por su autor).

<sup>51</sup> TEJERIZO LOPEZ señala que "no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado". (TEJERIZO LOPEZ, J.M. : "Procedimientos...", Op. cit., pág. 720).

<sup>52</sup> Art. 144.I de la LGT : "Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario".

mira al procedimiento de liquidación regido por principios diversos<sup>53</sup>. La doctrina establecida por la STC 76/1990, de 26 de abril señala:

- 1º. La presunción legal del art. 144.I de la LGT (en puridad la resolución alude al anterior art. 145.3 LGT de idéntico contenido) no dispensa a la Administración de toda prueba respecto de los hechos objeto de sanción.
- 2º. La afirmación anterior no priva a las actas de ser un medio de prueba sobre los hechos que recogen, cuyo valor y eficacia en el ámbito sancionador se ha de medir de acuerdo con el principio de libre valoración de la prueba.
- 3º. Si las actas contienen calificaciones jurídicas, juicios de valor o simples opiniones carecerán de valor probatorio.

La STS de 27 de junio de 1995 señala que el fundamento de la verosimilitud de las actas "se encuentra en la imparcialidad y especialización que, en principio debe reconocerse al inspector actuante". Respecto al ámbito otorgado a tal eficacia refiere, únicamente, a "los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta como pudieran ser documentos o declaraciones incorporadas a la misma[...]" (STS de 27 de junio de 1995). O sea, es sobre los hechos directamente comprobados por el funcionario los que poseen valor probatorio. Todo ello subordinado a su introducción en el proceso para su contradicción y para ser sometidos a la apreciación del juzgador<sup>54</sup>. En tal sentido no se puede negar la posibilidad de que el acta constituya un medio de prueba, especialmente en la fijación de los hechos, pero en ningún caso invierte la carga de la prueba. En particular, cabe cuestionar la eficacia probatoria del acta de inspección respecto la calificación de las conductas infractoras, su tipificación, la determinación de los elementos subjetivos, de la culpabilidad y los criterios utilizados para la graduación de la sanción<sup>55</sup>. Se ha de tener presente el fundamento no objetivo, sino psicológico y subjetivo que reviste el juicio de culpabilidad.

---

<sup>53</sup> En tal línea de pensamiento se pronuncia PONT I CLEMENTE refiriéndose a los diversos requerimientos de prueba del orden liquidatorio y del sancionador: "[...]en el orden liquidatorio, aunque la Administración debe probar los hechos constitutivos de su derecho, puede aplicar para ello las presunciones que establecen las normas o aquellos procedimientos indiciarios que el legislador haya previsto. El contribuyente puede también aceptar determinados hechos como válidos en ese preciso orden liquidatorio. Pero en el orden sancionador, la prueba de los hechos debe ser radicalmente estricta, dado que rige el principio de presunción de inocencia y aquí no caben ni presunción ni estimaciones indiciarias, sino pura y llanamente prueba de los hechos" (PONT I CLEMENTE, J-F: "El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/92, de 26 de noviembre" en PONT MESTRES, M.(Coordinador):*Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.138).

<sup>54</sup> En tal sentido ZORNOZA PEREZ: *El sistema...* Op. cit., pág. 129.

<sup>55</sup> ESEVERRI MARTINEZ: "El procedimiento..." Op. cit., pág. 17.

### 2.3. Derechos en el procedimiento sancionador

En otro orden, cabe señalar que los derechos en el procedimiento sancionador constituyen manifestaciones de la vigencia, en este ámbito, del principio acusatorio<sup>56</sup> y del derecho de defensa<sup>57</sup>. Este último puede salir mal parado ante determinadas interpretaciones literales que permiten los preceptos referidos a la utilización de los medios de prueba.

- a) **Derecho a ser informado de la acusación.** El contenido del derecho se establece en el art. 29.2, b) del RPS, como elemento a notificar dentro del acto de iniciación: "b) Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder; incluyendo la cuantificación de las mismas". No obstante, el acto de iniciación posee un contenido heterogéneo, necesario -por imperativo-, y mínimo, cuya ausencia o defecto puede producir un menoscabo en el derecho de defensa.
- b) **Otros derechos de contenido informativo.** El art. 210.1 LGT remite a los derechos y obligaciones del art. 99 LGT donde se recogen algunos derechos de contenido informativo que anteriormente se preveían en el art. 3 de la derogada Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Se regulan en el art. 99 LGT un conjunto de derechos fuertemente limitados que hacen referencia: derecho a rehusar la presentación de documentos —únicamente los ya presentados, y sin perjuicio de su ratificación-, derecho a que se expida certificación —de documentos tributarios presentados por el solicitante-, derecho a obtener copia de los documentos del expediente —en el trámite oportuno-, derecho al acceso a registros y documentos —si ha sido parte en el procedimiento tributario-, derecho a la práctica de la prueba —sin que exista un periodo específico para ello, ni se comunique previamente las actuaciones- y el derecho a la documentación de las actuaciones de la Administración. El art. 135.1 de la Ley 30/92 señala el derecho a conocer la identidad del titular de órgano decisor<sup>58</sup>. Tal exigencia se plasma expresamente en el ámbito tributario en el art. 29.2, c) del RPS al tener que comunicar el acto de iniciación en el que conste el "(c) Órgano competente para la resolución del expediente". El derecho a conocer la identidad del instructor y, sobre todo, del resolutor resulta fundamental como mecanismo que permite contrastar su imparcialidad y posibilitar la alegación de las causas de recusación.

<sup>56</sup> La STC de 8 de noviembre de 1990 reconoce en el ámbito sancionador la vigencia de tal principio y desarrolla su virtualidad en tres finalidades: 1º La delimitación del objeto del proceso. 2º El posibilitar una defensa eficaz. 3º El fijar los límites de la resolución, en el sentido de no poder ser sancionados por hechos que no han sido comunicados previamente.

<sup>57</sup> SUAY RINCON: "Los principios..." en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coord.): *La nueva Ley... Op. cit.*, pág. 387.

<sup>58</sup> En el caso que se produzca la avocación de tal competencia GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO postulan que deberá notificarse al imputado no sólo el acto de avocación sino el nombre y apellidos del avocante. (GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO: *Comentarios... Op. cit.*, pág. 2742).

- c) **Derecho a efectuar alegaciones.** Se concreta en que nadie puede ser condenado sin haber sido oído previamente, resulta una de las manifestaciones del derecho de defensa (SSTC 69/1983, 48/1983 ; SSTS de 2 de junio de 1981, de 12 de noviembre de 1981 y 8 de junio de 1982). Tal derecho se reconoce en la fase instructora, en la posibilidad de alegar y aportar pruebas desde la iniciación del procedimiento hasta el trámite de audiencia (art. 29.4 del RPS) y, específicamente, se concreta en el trámite de audiencia el cual tiene lugar una vez notificada la propuesta de resolución con la puesta de manifiesto el expediente por un término de quince días (art. 210.4. 3er párrafo LGT y art. 33 del RPS).
- d) **Derecho a aportar y a proponer pruebas.** Del art. 28 y 33 del R.D. 1930/98 se deduce el derecho a aportar y proponer pruebas :“[...] aportar los documentos, justificantes y pruebas que estimen convenientes.” (art. 28.4) ; “[...] y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos” (art. 33.1). No obstante, de una interpretación literal de tales preceptos se deduce la imposibilidad de proponer pruebas que no se puedan aportar o presentar y, consiguientemente, no se podrán aportar aquellas que el interesado no posea o disponga de ellas<sup>59</sup>. Tal interpretación estricta nos negaría la posibilidad, por ejemplo, de remitirnos a registros públicos o a otros expedientes administrativos, aspecto que no se compadece con la proclamación efectiva del principio/derecho a la defensa y la proscripción de la indefensión reconocido en el art. 24.2 la Constitución, ni tan siquiera con el pacato reconocimiento del derecho al acceso a registros o a la obtención de copias del art. 99.4 y 5 de la LGT. El no permitir la adecuada prueba de las pretensiones que se esgrimen vulnera el derecho de defensa ; el derecho a la prueba es la manifestación de la posibilidad real de defensa jurídica del imputado<sup>60</sup>. En tal sentido, la doctrina del TC ha señalado que el derecho de defensa se concreta para el inculpado en “la oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”(STC 125/83, de 26 de diciembre)<sup>61</sup>.

Tal derecho no podrá ser mermado por la tramitación abreviada pues, en caso de proponerse, la negativa justificada de su práctica únicamente residirá en su imperti-

<sup>59</sup> También resulta posible interpretar los verbos “aportar” y “presentar” de manera diversa poniéndolos en relación a distintos momentos procedimentales. La referencia a la aportación lo es a un momento inicial del procedimiento, que servirá para formar la propuesta de resolución correspondiente por lo que su sentido es el literal y refiere a aquellos medios de prueba que posea el acusado. El verbo “presentar” ha de referir, en relación con la expresión “pruebas”, a la idea de propuesta de tales medios probatorios, propuesta no circunscrita a los elementos de prueba que se posean sino a todos aquellos que se quieran hacer valer como prueba para ejercitar con plenitud su derecho de defensa.

<sup>60</sup> GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ :Curso..., Vol II, Op. cit., pág. 190.

<sup>61</sup> También la STC 212/1990 señala : “[...] en lo que a medios de prueba se refiere este Tribunal ha reconocido que, pese a no ser enteramente aplicable el artículo 24.2 a los procedimientos administrativos sancionadores, el derechos del expedientado a utilizar las pruebas para su defensa tienen relevancia constitucional (SSTC 21/1987, 190/1987 y 192/1987), si bien ha declarado también que ni siquiera en el proceso penal, donde sería plenamente aplicable el precepto citado existe un derecho absoluto e incondicionado al uso de todos los medios de prueba (SSTC 21/1987 y 22/1990).”

nencia. El Tribunal Constitucional ha declarado que, en lo que a medios de prueba se refiere, "el derecho del expedientado a utilizar prueba en su defensa tiene relevancia constitucional" (STC 20 de diciembre de 1990). Así, la eventual negativa habrá de ser razonada y motivada convenientemente, de manera que quede patente su impertinencia. La STC 212/1990 sintetiza su doctrina al respecto: "Lo que del artículo 24.2 de la Constitución nace para el administrado, sujeto a un expediente sancionador; no es el derecho a que practiquen todas aquellas pruebas que tengan a bien proponer; sino tan sólo las que sean pertinentes o necesarias (STC 192/1987), ya que -como también ha declarado este Tribunal- sólo tiene relevancia constitucional por provocar indefensión la denegación de las pruebas que, siendo solicitadas en el momento y la forma oportunas, no resultase razonable y privase al solicitante de hechos decisivos para su pretensión (STC 149/1987). Todo lo cual significa que no se produce una indefensión de relevancia constitucional cuando la inadmisión de una prueba se ha producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya constitucionalidad no se pone en duda, ni tampoco cuando las irregularidades procesales que hayan podido producir en la inadmisión de alguna prueba no han llegado a causar un efectivo y real menoscabo en el derecho de defensa". Respecto al juicio de necesidad de la prueba se ha de considerar, de acuerdo a la jurisprudencia, su relevancia para el esclarecimiento de los hechos que mediante ellos se tratan de acreditar y su carácter ineludible, insustituible, fundamental y de posible realización<sup>62</sup>.

El derecho a la prueba debería comprender una intervención activa en la práctica de la misma, ya sea, con la presencia del interesado o con la de su representante; por tanto, se habría de desterrar el secretismo en su práctica. No obstante, el art. 99.6 de la LGT veda la existencia de un periodo de práctica de prueba específico, y cualquier participación en la misma, ya que no reputa necesaria la comunicación previa de las actuaciones probatorias a los interesados.

- e) **Derecho a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente.** Independientemente del contenido de la resolución del expediente sancionador, ésta ha de ser expresa, dictada en plazo, motivada y congruente, pues, de forma correlativa, tal es la obligación de la Administración (art. 35 RPS). En mayor medida, cuando la resolución administrativa consista en la imposición de una sanción, los requisitos de la resolución resultan derechos exigibles; como garantía de racionalidad -en la necesaria motivación-, para una correcta formación del principio acusatorio -en la congruencia con los extremos de la acusación formulada-, o bien, para preservar la garantía de seguridad -plazo de 6 meses para dictar resolución so pena de caducidad del expediente-.

Sin una resolución en la que expresamente se condene al acusado no se podrá imponer sanción alguna. No obstante, tal regla se haya excepcionada en caso de con-

<sup>62</sup> STS de 19 de febrero de 1990 y 5 de marzo de 1997.

formidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador “se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto [...]” (art. 211.1 párrafo 2º) y en caso de las actas con acuerdo (art. 155.5 LGT). La motivación es una obligación de exigencia rigurosa a los órganos administrativos cuando resuelven adoptando medidas restrictivas de derechos, con especial trascendencia en materia sancionadora, así la STC 158/1996. La motivación no implica, ni un razonamiento exhaustivo y detallado, ni una mera fórmula convencional y rituarial, sino que exige la especificación de la causa, la concreción de la adecuación del acto al fin previsto. Es por ello que habrá de fijarse los hechos, su subsunción a la norma y una especificación suficiente de las razones por las que de ésta se deduce y resulta adecuada la resolución adoptada<sup>63</sup>. MARTIN REBOLLO concluye señalando que : “Eso es, suficiente para lograr la finalidad última de la motivación que es constituir un elemento de control del propio acto”<sup>64</sup>.

Estrechamente vinculado a lo anterior, la resolución será congruente a lo contenido en el expediente<sup>65</sup>. La STC de 28 de febrero de 1991 declara que “el pronunciamiento del Juez o Tribunal ha de efectuarse precisamente sobre los términos del debate, tal como ha sido formulado en las pretensiones de la acusación y defensa, lo cual significa, entre otras cosas, que ha de existir siempre una correlación entre la acusación y el fallo [...]”. En concreto: “No se podrán aceptar en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados al mismo por haber sido acreditados previamente”(2º párrafo del art. 35.2 del RPS). En tal sentido la apreciación de cualquier hecho agravatorio —constitutivo de la infracción o de cualquier circunstancia accesoria de agravación— ha de ser objeto de una previa acusación, así también la STC de 18 de marzo de 1992. En principio no se prohíbe que, siendo unos mismos hechos, se califiquen de forma diversa. En tal línea, el no ajustarse a los hechos contenidos en la acusación comporta indefensión, de acuerdo al art. 24.1 de la CE y de la interpretación que efectúa al respecto la STC de 23 de julio de 1981.

<sup>63</sup> En tal sentido MARTIN REBOLLO, L.: “Disposiciones administrativas y actos administrativos” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva ley... Op. cit, pág.164.

<sup>64</sup> MARTIN REBOLLO, L.: “Disposiciones...” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva ley... Op. cit, pág.164. En tal sentido FERNANDO PABLOS señala que “nuestro derecho ha establecido la exigencia de motivación como un requisito esencial del propio contenido del acto a fin de que la posibilidad de recurrir en las mejores condiciones posibles y con pleno conocimiento de causa se ofrezca totalmente al interesado desde el primer momento”. (FERNANDO PABLOS, M.M.: La motivación del acto administrativo. Tecnos. Madrid, 1993, pág.161).

<sup>65</sup> Tal exigencia resulta más relevante cuando la acreditación de los hechos se efectúa por la prueba de indicios. En tal sentido la STC 124/2001 señala que en la prueba de indicios “la exigencia de razonabilidad del iter discursivo del Tribunal cobra una especial trascendencia pues, en estos casos, [...] es preciso analizar, [...] tanto que el hecho base ha resultado probado, como que el razonamiento (en definitiva el engarce entre el hecho acreditado y el hecho presumido) es coherente, lógico y racional”.

La resolución del procedimiento se ha de efectuar en el plazo de 6 meses<sup>66</sup>, a contar desde la fecha de notificación a la contribuyente de la iniciación del expediente sancionador; so pena de caducidad del mismo. La LGT modifica con su art. 211.4 la regulación del art. 36.I del RPS, y establece una singularidad del procedimiento sancionador tributario en relación al procedimiento sancionador general<sup>67</sup> en tanto que “Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”. La literalidad del precepto no señala que la infracción prescriba –según el art. 189.2 LGT lo hace a los 4 años-, sino que no puede iniciarse otro procedimiento sancionador; pero si no existe procedimiento sancionador...;no podrá determinarse la infracción!, por consiguiente, no existe infracción. Se crea una nueva forma de extinción de la infracción: la caducidad del procedimiento sancionador. Existen, por tanto, dos plazos para la extinción de las infracciones por el transcurso del tiempo: en caso que derive de la caducidad del procedimiento sancionador -6 meses- y en caso que no exista tal caducidad procedimental –plazo de prescripción de 4 años-. Tal efecto tendría que hacerse extensible a aquellos procedimientos tributarios en los que se tramiten la imposición de sanciones, no solamente a los procedimientos sancionadores, como expresa la letra del precepto.

En el ámbito de la resolución cabe tener presente la vigencia del principio non bis in idem o derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos. Dicha garantía/derecho tiene un reconocimiento expreso en el art. 180 de la LGT, junto a otras normas relativas a los concursos. En tal sentido una sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de la sanción administrativa, no obstante, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración tributaria iniciará o continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Por lo tanto, existe una vinculación de los órganos sancionadores a los hechos declarados probados por los tribunales penales, de forma positiva, en el sentido de que no pueden ser ignorados, y negativa, en sentido de que no pueden ser objeto de nueva sanción. La vertiente negativa señalada es la que conlleva el reconocimiento del “principio llamado non bis in idem íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. El principio non bis in idem determina la interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismo hechos, pero

---

<sup>66</sup> La existencia de un derecho a obtener resolución en plazo razonable se expresa la exigencia objetiva del plazo máximo de 6 meses. Tal derecho también se deriva de lo señalado en el art. 24 de la C.E. En tal sentido se pronuncia la STC 24/1981, de 14 de julio: “Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos[...]”. A su vez, este plazo razonable fue interpretado por el Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre, primeramente, para los procesos penales (asuntos Neumeister y Ringelsen) y, posteriormente, extendido para los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (caso König) en el sentido de que el carácter razonable de la duración de un procedimiento debe apreciarse según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta fundamentalmente “la complejidad del asunto, el comportamiento del recurrente y la forma en que el asunto haya sido llevado por las autoridades administrativas y judiciales” (Cour Eur. D.H., *Affaire König*, decisión du 23 avril 1977, serie A, núm. 27, p. 34).

<sup>67</sup> Los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción a tenor del art. 92.3 de la Ley 30/92.

conduce también a la imposibilidad de que, “cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pueda producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismo hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”(STC 77/1983, de 3 de octubre). No existe, por contra, regulación expresa de que sucederá en caso de que se tramiten diversos procedimientos sancionadores sobre unos mismos hechos. En principio en éstos también rige dicho criterio<sup>68</sup>, pero no se concreta la competencia del órgano para su tramitación preferente. Todo ello parece llevar a pensar que el competente será el que primeramente conoció, no obstante, atendiendo al carácter irrenunciable de la competencia administrativa, la solución demanda una regla expresa al respecto.

#### 2.4. Derechos una vez finalizado el procedimiento sancionador

Se concretan en el derecho a la revisión administrativa de la sanción impuesta, derecho a la suspensión automática en caso de recurso, y el derecho a la non reformatio in peius.

- a) **Derecho a que la sanción sea revisada administrativamente.** Al margen del consabido y constitucional derecho a la tutela judicial efectiva referido a la vía jurisdiccional, el administrado posee el derecho a que la sanción impuesta sea revisada en vía administrativa<sup>69</sup>. El empleo de la vía administrativa no puede llegar a significar demoras o privilegios de la Administración, por ello se ha de garantizar una efectiva revisión administrativa, así se ha de encomendar a un órgano distinto y no subordinado al resolutor del expediente<sup>70</sup>. Tal garantía se cumple con la posibilidad de interponer la reclamación económico administrativa, art. 212.1, art. 226 de la LGT y art. 37.1 del RPS. En tal sentido, se ha de valorar positivamente el carácter potestativo del recurso de reposición ante su escasa garantía, al ser el órgano resolutor es el mismo que emitió el acto que se impugna (art. 225.1 LGT). Por otro lado este derecho a la revi-

<sup>68</sup> La STC 94/1986 señala que: “el principio non bis in idem impone, por una parte, la prohibición de que por Autoridades de un mismo orden y a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una misma conducta, por entrañar esta posibilidad una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del estado y, por otro lado, una prohibición de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos[...].” En tal sentido TRAYTER distingue entre el principio non bis in idem externo para referirse a las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador y el interno que alude a la imposibilidad de seguir dos procedimientos sancionadores por infracción de la misma norma. (TRAYTER JIMENEZ, J.M.: “Sanción penal-sanción administrativa :el principio “non bis in idem” en la jurisprudencia”. Poder Judicial, nº 22, 1991, pág. 127).

<sup>69</sup> El recurso como garantía y derecho del administrado y no como mero presupuesto de la jurisdicción es tratado en GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ :Curso... Vol II, Op. cit., pág. 506-509.

<sup>70</sup> En tal sentido SANCHEZ MORON justifica la existencia de los recursos administrativos como forma de garantía sencilla y efectiva de los derechos e intereses legítimos de los particulares y como forma de autocontrol administrativo, siempre que no entorpezca el ejercicio del derecho a la tutela judicial. (SANCHEZ MORON, M.: “Recursos administrativos.” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON(Coord.) :La nueva Ley... Op. cit., pág. 322).

sión administrativa se ve excepcionado en caso de impugnar actas con acuerdo, quedando para tales supuestos únicamente la vía jurisdiccional, la vía contencioso-administrativa (art. 212.2 párrafo 2º LGT). La eliminación de tal derecho parece obedecer, a juzgar de la Exposición de Motivos de la LGT, a la filosofía general que inspira las actas de conformidad de reducir la conflictividad. Pero, ¿el legislador pretende que la suscripción de dichas actas, en ningún caso, contendrán vicios, o defectos en la aplicación de la normativa?, pensamos que no resulta lógica tal pretensión, y que los eventuales vicios o defectos bien pudieran ser verificables y subsanables en el ámbito administrativo. No resulta lógico tan reducción de derechos del imputado, pues evidencia su fundamento próximo a una sanción indirecta, derivada del hipotético quebranto de la buena fe que inspiró el suscribir por ambas partes la señalada acta. Sea como fuere, pensamos que el efecto jurídico obtenido –la reducción de derechos- no se adecua al fin que ha de inspirar la institución, no se puede pretender una reducción de la conflictividad sobre la base de la privación de derechos o pretender una lealtad al pacto suscrito, aún siendo manifiestamente ilegal.

- b) **Derecho a la suspensión de la sanción.** La sanción tributaria es ejecutiva desde que se dicta, no obstante, se suspende su ejecución de manera automática en caso de interposición en tiempo y forma del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa (art. 212.3 LGT y art. 37.1 del RPS). Tal solución difiere de la prevista para las demás sanciones administrativas en el art. 138.3 de la Ley 30/92, las cuales, no son ejecutivas hasta que pongan fin a la vía administrativa, o sea, hasta su firmeza. La discrepancia de tal régimen respecto del administrativo general no resulta justificable, dada la vigencia del principio de presunción de inocencia para todo el ámbito sancionador administrativo y su prevalencia sobre el privilegio de ejecutividad administrativa<sup>71</sup>. FALCON Y TELLA señala que “La inercia no justifica el mantenimiento de una situación que ni siquiera puede apoyarse en el significado tradicional de la autotutela ; y menos aún se justifica, si cabe, la existencia de especialidad alguna en el ámbito tributario[...]”<sup>72</sup>. En tal sentido la última doctrina del Tribunal Supremo negaba incluso la posibilidad de exigir interés de demora sobre una sanción que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta su firmeza en vía administrativa, sobre la base de que “no constituye una verdadera indemnización de

<sup>71</sup> En tal sentido la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia se pronuncian en tal línea, v.gr. SSTSJ de Valencia 22 de abril de 1995, 3 de mayo de 1995 y 28 de diciembre de 1995, de Catalunya auto de 28 de febrero de 1996, entre otros. También sobre el tema GOMEZ CABRERA, C.: “Art. 35” en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ :Comentarios...Op. cit., pág. 267 y ss., CHECA GONZALEZ, C.: “Sanciones :suspensión de la ejecución” en CALVO ORTEGA, R y CHECA GONZALEZ, C.: *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 559.

Otras posiciones críticas postulan la ejecutividad únicamente desde la firmeza judicial de la sanción CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO: “Análisis...” Op. cit, nº 21, pág. 19 y ss.

<sup>72</sup> FALCON Y TELLA, R.: “El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias”. QF, nº 13, 1995, pág. 6.

algo de lo que la Administración no le era posible disponer" (STS de 18 de septiembre de 2001, FJ. 4º).

No obstante la afirmación de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la actualidad, y sobre la base del art. 212.3 LGT, las sanciones suspendidas no devengan interés de demora alguno hasta su firmeza. Se consagra así la paradoja de admitir sanciones ejecutivas (pero suspendidas) las cuales no devengarán intereses de demora hasta la notificación que ponga fin a la vía administrativa. Si la ejecutividad de la sanción queda suspendida y no se devengan intereses de demora ¿qué eficacia adicional queda a la resolución sancionadora para afirmar que es ejecutiva?. En otros términos, la suspensión automática –sin caución-, ope legis –por la presentación de recurso o reclamación en tiempo y forma- de la eficacia de la sanción y su consecuencia directa –el devengo del interés de demora- conlleva, en la práctica, a que las sanciones tributarias no serán ejecutivas hasta su firmeza, según los criterios del régimen general.

Respecto al plazo máximo de duración de la suspensión de la sanción se ha de enfatizar que, aún siendo ya firme la resolución, "no se iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer en recurso contencioso-administrativo[...]"(art. 38 del RPS). Dicho precepto prejuzga las determinaciones del órgano judicial, sobre si conviene o no prestar caución para mantener la suspensión, al señalar la necesidad de ofrecimiento de caución para garantizar la deuda como requisito para la suspensión judicial. A tal respecto se ha de tener presente la prevalencia de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa al señalar el carácter potestativo -a criterio del juzgador- de la presentación de caución o garantía suficiente para la adopción de las medidas cautelares adecuadas, así el art. 133.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio<sup>73</sup>.

- c) **Derecho a que en las sucesivas instancias no pueda empeorarse la situación inicial del recurrente o prohibición de la reformatio in peius.** Resulta un principio/derecho que no aparece declarado expresamente en el RPS, si bien se ha de entender aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 24 de la CE (a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional citada), en la Ley 30/92<sup>74</sup> y según lo establecido en la jurisprudencia<sup>75</sup>. Dicho principio "es una garantía de la no indefensión, incluida en el dere-

<sup>73</sup> Un mayor tratamiento en GOROSPE OVIEDO, J.I.: "La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional". QF, nº 3, 1999, pág. 26 y 27.

<sup>74</sup> El art. 113.3 de la Ley 30/92: "[...] No obstante, la resolución será congruente con las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial".

<sup>75</sup> Al respecto de la reformatio in peius cabe traer a colación la precursora Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 1975, que señala "la tesis negativa de la reforma gravosa[...] tiene entre otras motivaciones de carácter teórico. 1º, los principios sustantivos de seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, que reconducen en definitiva al ya formulado de la garantía del administrado, y 2º el principio procesal de la congruencia [...] y como motivaciones de índole práctica, la necesidad de sustraer a la Administración de un instrumento coactivo que podría producir en la realidad el desuso mismo del ejercicio del derecho a recurrir".

cho protegido por el artículo 24.1 de la C.E., cuyo objeto es impedir que la situación jurídica establecida sea modificada en perjuicio del que recurre contra ella[...]” (STC 17/89, de 30 de enero). También se señala que “es un principio general de nuestro Derecho en el ámbito sancionador, tanto penal como administrativo, que en las segundas o sucesivas instancias cualquiera que fuere la naturaleza del recurso utilizado, ordinario o extraordinario, no pueda agravarse la condena del recurrente por encima de la que había impuesto la sentencia impugnada, salvo que la parte contraria -el acusador en suma- hubiera recurrido independientemente, o se adhiriera al recurso ya formulado” (STC 18 de diciembre de 1988).

### 3. Reflexiones finales

Según hemos analizado la reciente LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) ha introducido novedades en la posición jurídica del imputado en el procedimiento sancionador tributario. Algunas de dichas novedades, las más importantes, aparecen vinculadas o derivadas de su comportamiento en el procedimiento tributario. Así se establecen singularidades en la tramitación del procedimiento sancionador que afectan a su autonomía, ya que dependen de la clase de actas suscritas en el procedimiento de inspección. Si se suscriben actas con acuerdo -aquellas en las que reviste una especial complejidad la aplicación de la norma al caso concreto<sup>76</sup>, o la obligación tributaria no puede cuantificarse de forma cierta (art. 155.1 LGT)- conlleva una renuncia ope legis del imputado a la tramitación de un procedimiento sancionador separado, y las sanciones que procedan se impondrán en el procedimiento de aplicación de los tributos (art. 208.2 LGT); asimismo, no existirá resolución sancionadora expresa, ya que transcurridos diez días desde la fecha del acta la sanción se entenderá impuesta y notificada (art. 155.5 LGT). Si se suscriben actas de conformidad se sigue la tramitación separada del procedimiento sancionador, pudiendo no obstante el imputado renunciar a dicha tramitación (art. 208.1 LGT). La renuncia al procedimiento sancionador instituida no resulta admisible sobre la base de su naturaleza -de orden público-, y de su objeto -la determinación de un ilícito y la imposición de una sanción- pues ambos resultan indisponibles. Tal posibilidad supone una negación al derecho-garantía a un procedimiento sancionador separado y propio. Nuevamente, se mixtifican naturalezas diversas, la sancionadora y tributaria, privilegiándose a la segunda al seguirse su tramitación en el procedimiento de inspección. Cabe, por tanto, afirmar que el procedimiento sancionador tributario no solamente tiene una tramitación separada excesivamente formal -ya que admite el aporte de material probatorio obtenido en procedimientos tributarios-, sino que, además, actualmente resulta condicionada a la existencia de un acta de acuerdo o a una renuncia del imputado a tales trámites. Respecto a la impugnación de las sanciones impuestas derivadas de actas con acuerdo, sólo podrá efectuarse en vía jurisdiccional, ya que la suscripción de dichas actas cierra la vía administrativa. En el mismo sentido, la impugnación de tales sanciones comporta la exigencia del importe de la reducción aplicada (art. 212.2 LGT). Por el con-

---

<sup>76</sup> En tal sentido se manifiesta la Exposición de Motivos de la LGT

trario, la impugnación de las sanciones –no de su regularización tributaria- derivadas de actas de conformidad no supone ni la pérdida de la reducción, ni detrimento a la hora de impugnar en vía administrativa. Por consiguiente, la facilidad y flexibilidad negociadora a la hora de concretar una deuda tributaria de difícil determinación que origina una u otra acta, impone una posición jurídica diferenciada del imputado. Se evidencia cómo suscribir tales actas tributarias afectará a la posición jurídica del imputado, manifestando una subordinación y dependencia del procedimiento sancionador de los trámites tributarios.

Iniciábamos estas páginas enfatizando la distinción entre infracción e incumplimiento tributario, entre deuda y sanción, para afirmar la necesidad de un procedimiento sancionador separado de los previstos para la aplicación de los tributos. Necesidad que no se ha de reducir a una mera declaración legal, excepcionada y matizada; necesidad, reiteramos, que no resulta una mera afirmación condicionada a la existencia o no de acuerdo sobre la deuda tributaria. Pero, no nos equivoquemos, el problema no estriba en el hecho de que el consentimiento del infractor disminuya la sanción, sino que dicho consentimiento no se presta en un procedimiento sancionador; no se presta sobre unos hechos ilícitos en los que reconoce su realización ilícita y se asume, de manera directa, la sanción que corresponde a su actuar infractor. El verdadero problema estriba en que dicho consentimiento se presta en un procedimiento de liquidación, de determinación de la deuda tributaria, sobre hechos que no son constitutivos, en principio, de infracción y que, en ningún caso, podrán verificarse con las garantías legales en dicho ámbito. Tal aspecto no hace más que evidenciar la dependencia y accesoriedad con la que se concibe el sistema sancionador tributario respecto a la aplicación de los tributos, pues cabe cuestionarse si el desvalor de la conducta infractora depende de la existencia de un procedimiento de liquidación. La respuesta no puede ser más que la negativa, la valoración sancionadora de una conducta no puede depender más que de las propias consideraciones sancionadoras, y no de la facilidad para recaudar o determinar una deuda.

Los anteriores criterios establecidos en la LGT, que no resultan novedosos, pueden significar una regresión en el tímido reconocimiento que se venía haciendo de la separación de procedimientos. Es preciso afrontar de manera coherente una visión del procedimiento sancionador en claves estrictamente sancionadoras y no como accesorio, un instrumento de coacción para la consecución de otros fines. La concepción sancionadora es divergente de la propiamente tributaria; son perspectivas diferentes cuya convergencia práctica no ha sido deslindada convenientemente. Así, el procedimiento sancionador tributario mantiene una separación precaria de los procedimientos tributarios, apegada a un formalismo excesivamente labil y frágil. Sin embargo, no nos cansaremos de reiterar, el ámbito sancionador posee una autonomía y singularidad propias, diversas a la tributaria, por lo que corresponde ser aplicado desde una concepción y sensibilidad diferenciadas. Un tratamiento coherente de tal realidad es aquel que parte de desterrar concepciones sociológicas que vinculan la sanción administrativa general con aspectos represivos del antiguo régimen político, y la sanción tributaria con aspectos aplicativos de la redistribución de la riqueza. Significa desterrar la sanción como instrumento de aplica-

ción del impuesto, como elemento que coadyuva a que se redistribuya la riqueza y se posibilite la justicia económica. Tal concepción conduce, según GARCIA AÑOVEROS, a “la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude”<sup>77</sup>. Hasta que no se superen tales confusiones y prejuicios ideológicos, no tendremos un procedimiento sancionador con unas garantías para el imputado acordes a su naturaleza.

Son las anteriores consideraciones las que nos llevan a plantear la necesidad de un procedimiento genuino y exclusivamente sancionador independiente de los procedimientos tributarios, y aplicado por órganos especializados. ■

---

<sup>77</sup> GARCIA DE AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”. REDF, n° 90, 1996, pág. 216.



## ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

### ■ **La Sentencia del TC 47/2001, de 15 de febrero. Las unidades familiares en la Ley de Renta de 1991**

■ **José Javier Parra Aramendia**

Abogado.

Esta sentencia viene a incidir en un tema mal resuelto por la ley del 91, cuyo desenlace final dista mucho de encontrarse cercano porque, si bien la sentencia es acertada en parte, sólo lo es atendiendo al caso planteado y por una de las razones aducidas por el tribunal, no pudiéndose extrapolar las consecuencias obtenidas a los demás casos de unidades familiares que pueden presentarse.

Conviene valorar con mucha prudencia la doctrina de la presente sentencia porque, entre otras cosas, afecta al único supuesto de hecho que nosotros no consideramos defendible, y basa la resolución, además, en el inapropiado método de plantear la inconstitucionalidad de un precepto que por ningún motivo puede serlo, con lo cual su congruencia se resiente mucho.

Con estos antecedentes sería un error extender la doctrina de esta sentencia a supuestos de hecho distintos del enjuiciado. Dadas las circunstancias esperamos que no haya sido dictada aprovechando la ocasión y con ánimo de cerrar una discusión incorrectamente planteada, que sólo el Fiscal parece haber entendido.

El problema de las unidades familiares viene de lejos, de la ley del 78, habiendo sido resuelto con más acierto en la actual, como tendremos ocasión de exponer en el examen que efectuaremos de la sentencia, dejando, de todos modos, una sensación de frustración en todos los contribuyentes casados y con hijos menores.

#### **I. Unidades familiares**

De acuerdo con la normativa del impuesto reciben este nombre los conjuntos de contribuyentes a los que, atendiendo a razones de justicia, la ley permite efectuar una decla-

ración conjunta. Dichos conjuntos de contribuyentes se encuentran formados, respectivamente, por los matrimonios (con o sin hijos menores) y el padre o madre con hijos menores.

A las unidades familiares se le dedicaban tres artículos, 86 al 88 de la ley del 91, y su régimen sólo es analizable tomando todos ellos como un conjunto organizado de normas.

Del artículo 87 se deducen las siguientes posibilidades de unidades familiares:

- a) La formada por matrimonio sin hijos.
- b) La formada por matrimonio con hijos menores
- c) La formada por el padre o la madre con todos los hijos menores
  - Padre / madre casado + todos los hijos.
  - Padre / madre solteros + todos los hijos.
  - En todos estos casos el otro cónyuge / pareja presenta declaración individual y no forma parte de la unidad familiar.

Desde nuestro punto de vista no consideramos que se puedan formar unidades compuestas por alguno de los padres con sólo parte de los hijos. Entendemos que es requisito esencial para la existencia de unidad familiar, si existen hijos, que todos formen parte de la misma, mientras que el otro contribuyente tribute independientemente.

La administración, en su interpretación, no admite que los contribuyentes casados puedan formar unidades familiares independientemente. Entiende que sólo pueden formarlas conjuntamente, ambos cónyuges con los hijos. Es, precisamente, esta interpretación, que no se encuentra avalada por norma alguna, la que provoca la desigualdad que se impugna.

## 2. El recurso planteado

Un matrimonio decide optar por tributar del siguiente modo: Cada cónyuge presenta una declaración **conjunta** con uno de los hijos, siendo ambos menores.

La administración, primero, y el TSJ de Madrid, después, desestiman sus pretensiones, dando lugar a la presentación de un recurso por la vía de la hoy derogada ley 62/78. Es importante el dato porque reduce el planteamiento a los aspectos de vulneración de derechos fundamentales, impidiendo que se planteen y se estudien aspectos de mera legalidad, que, como demostraremos más adelante, son decisivos para resolver esta cuestión.

Conviene no perder de vista que el Ministerio Fiscal entiende que se ha producido la vulneración del principio fundamental alegado, pero debería haber efectuado un planteamiento más amplio de la cuestión, que sin duda tenía in mente, porque si no era imposible llegar a esas conclusiones.

En nuestra opinión, tal y como se plantea el caso concreto, la solución es de una lógica aplastante, porque se atribuye el quebrantamiento del derecho constitucional a una concreta disposición que, por si misma, no puede provocar semejante vulneración, aunque acierta al indicar que tal vulneración sólo se produce si se acepta la interpretación administrativa que más atrás indicábamos.

### 3. Conclusión del T.C.

1<sup>a</sup>: Del texto literal del Artículo 87 de la Ley deduce que el citado precepto establece dos modalidades de unidad familiar; y, sin decirlo, acepta que la posible formación de una de ellas excluya poder formar unidades familiares de la otra modalidad, dotando de una preeminencia a las de la primera modalidad por el mero hecho de ir citada en primer lugar. De otro modo no se entiende que pueda establecer como doctrina correcta que “la pertenencia a una u otra unidad familiar no queda al arbitrio del sujeto pasivo del impuesto, sino que se predetermina en la Ley con carácter imperativo”.

La realidad, sin embargo, se impone unos párrafos más adelante en la propia Sentencia, al referirse al Artículo 87 de la Ley y decir que el mismo “se limita a definir como unidades familiares, a efectos fiscales, a las integradas por los cónyuges no separados legalmente y –si los hubiere- los hijos menores a su cargo (nº 1), y el padre o la madre con los hijos menores que de ellos dependan (nº 2)”.

Ambos párrafos se contradicen tan flagrantemente como para hacernos dudar de la primera afirmación del Tribunal. Una solución que la ley predetermina con carácter imperativo no puede nunca deducirse de una norma que tiene un mero carácter descriptivo, tal y como se reconoce en la propia Sentencia, y si alguna disposición posee carácter imperativo en el citado artículo es la exclusión final donde se ordena “nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo”, que, como veremos en su momento, no sirve para otorgar carácter imperativo a los párrafos anteriores, salvo que defendamos la existencia de unidades familiares preexistentes al momento de ejercer la opción, de tal manera que un contribuyente que se encuentre en determinada situación no pueda optar más que por una unidad asimismo predeterminada.

2<sup>a</sup>: Acierta plenamente el Tribunal, y para nosotros esta es cuestión decisiva, que cualquier unidad familiar que se pueda formar debe incluir, forzosamente, a todos los hijos. Pero en contra de la opinión del Tribunal Constitucional nosotros deducimos esa interpretación del propio Artículo 87 y no del 88, pues la exigencia de que la opción por la tributación conjunta abarque a la totalidad de miembros de la unidad

familiar; como veremos en su momento, tiene otras consecuencias diferentes a las que aquí se le atribuyen.

3ª: En el Fundamento Jurídico 7 se reconoce que, de facto, puede darse una situación de menor carga tributaria para las parejas de hecho, aunque de ello el Tribunal no deduce que la Ley 18/91 discrimine a los sujetos pasivos casados frente a los que no lo están.

Nos hallamos ante un ejercicio de voluntarismo del Tribunal para tratar de ocultar una realidad que se impone con total evidencia, y, ante ello, opta por restarle importancia y denominar “situaciones puntuales” a las que son mayoría y normalidad de los casos, porque afectan a todos aquellos que estén casados y con hijos o que sean parejas de hecho y asimismo los tengan.

No sabemos en realidad a que “supuesto no previsto” se refiere el Tribunal para no aceptar la inconstitucionalidad del precepto cuestionado, salvo que se demuestre que entre todos los declarantes españoles sólo existía este único y exclusivo matrimonio.

Ninguna ley desea incorporar preceptos inconstitucionales por principio. Estas son situaciones que se descubren posteriormente con su aplicación, y desde luego deben ser corregidas para evitar los tratos desiguales que provocan.

4ª: Cualquier discusión sobre la mayor o menor tributación que se provoca mediante la aplicación de la tarifa conjunta es un modo solapado de distraer la atención de lo fundamental y centrarla en lo superfluo, porque las únicas comparaciones permitidas en el IRPF sólo pueden afectar a los contribuyentes “personas físicas”, únicos sujetos pasivos del impuesto. Lo demás son modos excepcionales de declaración basados en supuestos tasados, subyaciendo en todo este tema el parecer administrativo de que pueden formarse unidades familiares “atípicas”, cuya interposición es un fraude legal encaminado a obtener una tributación más favorable, pero ilícita. De todo ello trataremos más adelante en la exposición que haremos del tema debatido.

#### **4. Conclusión del fiscal**

El fiscal plantea correctamente la cuestión suscitada por el Recurso, que supone imponerles la modalidad de unidad familiar prevista en el primer párrafo del Artículo 87, impidiéndoles, de este modo, frente a los progenitores con hijos comunes que conviven more uxorio, acudir a la modalidad configurada en el párrafo dos de dicho artículo.

El fiscal enfoca el tema realizando una interpretación legal de estas disposiciones. Recuerda que, a diferencia de la Ley de 1.978, la actual no exige para su aplicación la existencia de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, ni que se trate del caso de padres solteros y sus hijos, aunque mantiene la prohibición de pertenencia a dos unidades familiares; señala igualmente, que a diferencia de la legislación anterior, la Ley de

1.991 no impone tributación conjunta en todos los casos de unidad familiar; sino que permite optar entre ésta y la tributación individual.

Advierte que no resulta preciso que la norma, o su interpretación o aplicación, tiendan a la discriminación, sino que basta con que den lugar a un trato diferente no justificado por alguna de las causas establecidas en el Artículo 14 C.E., entre las que se encuentra “cualquier otra condición o circunstancia personal o social” y, en consecuencia, incluye el matrimonio y la situación familiar; especialmente protegida en nuestra Constitución.

Recuerda asimismo las Resoluciones de la Dirección General de Tributos que consideran correcta la aplicación del Artículo 87 – 2 a los casos de uniones de hecho con varios hijos, y concluye diciendo que a su juicio no es la propia ley la que consagra un trato discriminatorio evidente, ya que de la redacción literal del Artículo 87 – 2, al no precisar nada, permite una interpretación acorde con la suscitada por los demandantes y que nos encontramos ante un supuesto de discriminación en la aplicación de la ley y no de violación del principio de igualdad por parte de la misma.

## 5. Análisis de esta sentencia

No nos encontramos de acuerdo con la misma por los motivos siguientes:

- a) El Tribunal plantea incorrectamente la cuestión debatida al pretender resolverla sólo a la luz del Artículo 14 de la Constitución, como si el derecho fundamental amparado por el mismo fuera independiente y desgajable del reconocido por los artículos 31, 39 y 139 del mismo texto.
- b) Parte, sin admitirlo o darse cuenta, de la situación que en realidad se impugna, pues del contexto de tal Sentencia es fácil deducir que el Tribunal considera la existencia de unidades familiares anteriores al momento en que los sujetos pasivos del impuesto ejercen su opción de formarla, indicando dentro de que modalidad se encuentran.
- c) La Sentencia no ha comprendido que la comparación se establece en el ámbito de la persona física, donde actúa una situación de estado civil – casado/no casado – para imponer; en la interpretación administrativa que acepta la sentencia, consecuencias distintas para contribuyentes con idénticos elementos esenciales del impuesto.
- d) El ejercicio de la opción de tributar conjuntamente, efectuada por los sujetos pasivos que pueden constituir cualquiera de las modalidades de unidad familiar explicitadas en la Ley, no puede transformarse en obligatoria sujeción conjunta de la familia civil (elemento previo y existente antes del ejercicio de la opción, pero ajeno al impuesto en la medida que viene regida por normas no tributarias), transformando el impuesto, para este concreto caso, en impuesto de grupo.
- e) Que la causa de incluir en el sistema de Renta la opción por declaración conjunta sólo puede residir en el cumplimiento de exigencias constitucionales de defensa de la familia (Artículo 39 C.E.), así como del resto de los principios recogidos en el

Artículo 31 de la citada norma, pero de ello sólo puede derivarse la exigencia plenamente constitucional (no subconstitucional) de que los ciudadanos, como contribuyentes, deben encontrarse en la misma situación jurídica ante impuestos que no contemplan el estado civil como elemento esencial para regular la cuota, sin que el mismo pueda servir, ni siquiera de hecho, como elemento discriminatorio.

- f) Lo que no puede hacerse es hablar de unidades familiares atípicas, porque a efectos tributarios se encuentran tipificadas dos modalidades concretas, perteneciendo semejante terminología a meras elucubraciones administrativas sin base alguna; por algo la Ley del Impuesto del año 1.991 no incluyó (voluntariamente) uno de los tipos que la Ley anterior preveía.

### **6. Estudio de la cuestión planteada**

La cuestión, tal y como nosotros la enfocamos, se reduce a dilucidar si los sujetos pasivos del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – durante la vigencia del texto del 91- que se encuentren unidos por vínculo matrimonial pueden optar por tributar conjuntamente con sus hijos menores, mientras el otro cónyuge lo haga individualmente.

#### **6.1 Análisis de legalidad**

1º Debe ponerse de relieve que en el marco de la Ley 18/1.991 el único sujeto pasivo posible del citado impuesto es la persona misma, el individuo, de conformidad con las exigencias que impone la Constitución en sus Artículos 1, 14, 31, 32 y 39, como bien recuerda la exposición de motivos de la citada norma al expresar que la sujeción conjunta al impuesto de los miembros de una unidad familiar no puede transformar el mismo en un impuesto de grupo, porque esta acción infringiría el derecho fundamental de cada uno a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica, configurándose la tributación conjunta por medio de unidades familiares como un sistema residual y de carácter optativo para el contribuyente, de tal manera que los ciudadanos, como contribuyentes, se encuentren en la misma situación jurídica ante el impuesto sin distinción de su estado civil.

Se configura así la tributación conjunta como un sistema optativo al que pueden adherirse las personas físicas que se encuentren en las situaciones que la norma ha determinado, situaciones que no pueden confundirse con la familia como entidad civil o natural, puesto que el derecho tributario crea sus propias categorías sin necesidad de someterse a la normativa civil. Debido a esto no podemos confundir en absoluto a la familia natural o civil con cualquiera de las unidades familiares concebidas por el derecho tributario, y menos debemos identificar ninguna de dichas categorías con un tipo determinado de familia, porque tal error nos lleva forzosamente a quebrantar el principio de igualdad constitucional, al juzgar e interpretar las situaciones creadas por la norma tributaria con criterios ajenos a la misma.

Debe tenerse en cuenta que las únicas disposiciones por medio de las cuales se crean y rigen las llamadas "unidades familiares" se hallan en los artículos 86 a 88 de la Ley, que carecen de desarrollo reglamentario a todos los efectos. Ello nos obliga a recordar que en la interpretación de estos preceptos no podemos incluir aquello que la propia Ley no mencionó.

2° Los contribuyentes pueden entender que la Ley les permite optar por cualquiera de las dos modalidades de unidad familiar que el Artículo 87 describe, por las siguientes razones:

1<sup>a</sup> La opción por tributar individual o conjuntamente pertenece a cada contribuyente en particular.

2<sup>a</sup> No existen prohibiciones expresas que prevean que el padre o la madre, por el mero hecho de estar casados, no puedan optar por una determinada modalidad de unidad familiar que no incluye al otro cónyuge.

3<sup>a</sup> No existen, para cada sujeto pasivo del impuesto en particular, unidades familiares previas o predeterminadas con anterioridad al momento de ejercer la opción, de tal modo que, en dicho instante, la adscripción de los sujetos pasivos casados sólo pueda efectuarse por unidades familiares de la primera modalidad y no de la segunda. Las unidades familiares son situaciones de hecho que la ley ha determinado para que los sujetos pasivos que se encuentren en alguna de ellas puedan optar por efectuar la declaración conjunta, y el ejercicio de la opción o es libre e incondicionado o generará siempre una desigualdad de resultado incompatible con la situación de igualdad ante el impuesto que deben tener todos los sujetos pasivos sometidos al mismo.

4<sup>a</sup> Determinada la unidad familiar del padre o madre con los hijos, que constituyen una unidad de la segunda modalidad del Artículo 87, queda patente que ninguno de ellos presenta declaración individual, así como tampoco forma parte de otra unidad familiar. Lo contrario sólo se puede defender encasillando previamente a la familia civil en una única unidad familiar, existente de forma imaginaria, porque a efectos legales sólo pueden existir a partir del momento en que los sujetos pasivos ejercen su opción.

3° La interpretación administrativa, conocida mediante Resoluciones de los TEAR, de la Dirección General de Tributos y de las guías del impuesto editadas por Hacienda, se basa en el inciso final del artículo 87, que es del siguiente tenor: "Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo". De tal inciso se deduce la siguiente interpretación: "la precisión efectuada en el último párrafo del artículo veda cualquier posibilidad a que la pertenencia a un tipo u otro de unidad familiar pueda ser optativa de tal forma que los conjugues no separados legalmente —que se encuentran comprendidos en la primera de las modalidades señaladas— conformen con los hijos menores, si los hay, unidad familiar a efectos del impuesto.."

Se destaca otro de los puntos de apoyo de la tesis administrativa al decir “.., pues la solución contraria –esto es considerar que el sujeto pasivo forma parte de una unidad familiar con su hijo- daría lugar a que el recurrente pudiera formar parte de dos unidades familiares a la vez...”.

Algún TEAR llega a decir tajantemente: “.., en el supuesto en el que un declarante se halla casado y con hijos menores... forma a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una unidad familiar con su cónyuge e hijos, habida cuenta que se encuentra inserto en la primera de las modalidades descrita legalmente...”

Como vemos tampoco se proporciona una motivación adecuada, al darse por supuesta la existencia de una situación cuya causa no se explica. Como la norma legal no impone preferencias entre las dos modalidades, todo lo más que nos encontramos, y que se podría argumentar, es que los padres casados “**podrían**” encontrarse insertos en cualquiera de ambas modalidades de unidad familiar. Por medio de la opción se declara la composición de la unidad familiar; y sólo a esta, a la elegida, le pueden ser aplicables las normas indicadas. Todo lo demás no sólo es impedir el ejercicio de la opción en base al estado civil de las personas, sino considerar que la ley impone la adscripción forzosa de la familia civil a un único modelo de unidad familiar:

4º Semejante postura adolece de un defecto básico, como es el de interpretar una normativa que no hace distinciones entre las unidades familiares que se pueden formar; ni impone preferencias entre ellas, con arreglo a otra anterior que imponía una adscripción forzosa de la familia civil como sujeto del impuesto. Por esto basan su interpretación en dos disposiciones concretas de oscura redacción, pero que en ningún caso disponen lo que la administración pretende.

a) La opción debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. (Art.88)

b) Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. (Art. 87)

Este planteamiento sólo tiene explicación lógica, aparte de su imposición como dogma de fe por la vía de hecho, si partimos de una predeterminación de quienes deben ser los miembros de cada unidad familiar en concreto, de modo que queden adscritos forzosamente a cada una de las modalidades en función de unas determinadas situaciones civiles. Este tipo de unidad familiar es meramente virtual y sólo existe en la imaginación del interprete y aplicador administrativo, no en la ley, que sólo describe dos modalidades sin determinar preferencias, exclusiones o prohibiciones.

Como tal predeterminación no la efectúa la norma legal, que es únicamente descriptiva (“constituyen modalidades de unidad familiar las siguientes”), se hace necesario fundamentar la misma en exclusiones o prohibiciones inexistentes. A falta de ellas se busca el fundamento en las dos disposiciones recogidas en los apartados a) y b) anteriores.

Conviene precisar que la ley del 91 considera la declaración conjunta como un sistema al que pueden acogerse los contribuyentes voluntariamente, siempre y cuando cumplan las condiciones determinadas en los artículos 86 a 88 de la misma, permitiendo ejercer la opción allí determinada.

Antes de ejercer la opción no existen unidades familiares concretas, a efectos del impuesto que ha de liquidar cada sujeto pasivo, pues los contribuyentes podrán optar por cualquiera de las modalidades legalmente establecidas siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos. **Y aquí se encuentra la clave de este problema: La ley, al hablar de padre o madre, a efectos de concretar la segunda modalidad de unidad familiar, lo hace en su más amplia acepción, sin hacer mención de otras situaciones civiles que puedan afectarles. Y donde la ley no distingue, y en ausencia de norma reglamentaria que pudiera llevarnos a distinta conclusión, nadie puede hacer distinciones, que se introducen ex-novo por medio de la forzada interpretación administrativa que hemos comentado.**

5º El artículo 87, al disponer que nadie “podrá” pertenecer a dos unidades al mismo tiempo, no puede referirse más que a unidades formadas realmente por la opción de los contribuyentes, y queda reducida a casos como los de hijos menores, casados y con rentas, que declaren con su cónyuge o individualmente, evitando que pueda ser incluido por sus padres al mismo tiempo, o los de padre y madre que pretendan efectuar, cada uno por su parte, declaración conjunta con el mismo hijo. Es más, una acción situada en tiempo futuro exige, para su constatación, que el hecho se haya producido. Y si de los hechos lo único que se deduce es la inclusión de diferentes personas físicas en una concreta unidad familiar; y ninguno de ellos es incluido en otra, es imposible aplicar una disposición cuyo presupuesto de hecho es la inclusión de alguna de estas personas en dos unidades al mismo tiempo.

Deben destacarse tres cuestiones:

La primera, semántica, donde nos encontramos con un tiempo verbal en futuro, “podrá”, que sólo puede hacer referencia a hechos posteriores a un instante determinado. Es evidente que ese instante no puede ser otro que el del ejercicio de la opción y formación de una concreta unidad familiar. Si la norma hubiese dicho “nadie puede”, aun se podría pensar en que se contemplan unidades familiares preestablecidas, porque se trataría de un presente. Además, **semejante interpretación conduciría al absurdo de impedir a los padres no casados que puedan formar unidades familiares con los hijos, pues estos siempre podrán formar parte de otra unidad familiar con el otro cónyuge, llevándonos a la imposibilidad de aplicar el sistema de declaración conjunta en casi la mayoría de casos.**

La segunda de las cuestiones hace referencia al tratamiento dado a esta materia por las leyes anterior y posterior a la del 91. Ambas normas legales especificaban claramente que en este caso los padres debían ser solteros o naturales, exclusivamente

(Art. 5º-3º Ley del 78 y Art. 68-1, 2ª Ley 40/98). Si la ley que estudiamos no lo dice es porque no ha querido decirlo, porque trata la cuestión de otro modo, no otorgando vigencia jurídico-tributaria, a estos efectos, a las situaciones de “casado, soltero, viudo o divorciado”. Y ningún interprete puede arrogarse facultades para cambiar la ley, forzando la interpretación de un modo que no encaja con los principios especificados en la exposición de motivos de la norma a que nos referimos. Conviene resaltar que la ley vigente (40/98), con el fin de evitar problemas de índole constitucional, otorga el mismo tratamiento a los conjugues casados y a los no casados que convivan en el mismo domicilio, a efectos de las deducciones por declaración conjunta (Art. 70-2,3º en relación con el 40-2).

Y la tercera reside en que tal exigencia es una petición de principio, pues la pertenencia a una concreta unidad familiar excluye forzosamente la pertenencia a otra. Como la inclusión en una u otra modalidad de unidad familiar sólo se puede realizar mediante el ejercicio de la opción deferida por la ley a cada contribuyente aisladamente, la prohibición de optar por la segunda modalidad a quienes se encuentren casados debería ser expresa, y, que sepamos, tal prohibición expresa no consta en parte alguna de la norma. Así, la exigencia del artículo 88, se cumple siempre y en todo caso aunque padres casados formen unidades de la segunda modalidad, porque todos los miembros de la unidad elegida presentarán una única declaración, mientras que el otro cónyuge tributa individualmente, sin incluir a los hijos, y no forma parte ni de dicha unidad ni de ninguna otra, opción perfectamente legítima para todo contribuyente.

6º Sólo si consideramos la existencia de una unidad familiar virtual y preestablecida, a la que forzosamente y por definición deben pertenecer ambos cónyuges cuando estén casados, podríamos impedir que formen unidades familiares de la segunda modalidad. Como hemos dicho más arriba, **toda norma prohibitiva o restrictiva de derechos debe encontrarse clara y expresamente formulada en la norma legal, y no pueden emplearse términos vagos u oscuros para deducir consecuencias ni previstas ni deseadas por la ley, en la que no se encuentra disposición alguna que obligue a los esposos a formar parte de una única unidad familiar, que además no puede ser más que de la primera modalidad.**

Recordemos el aforismo que se expresa del siguiente modo: **Cuando la ley quiso, dijo; cuando no quiso, calló.** Y en el caso que nos ocupa el silencio es tan expresivo como para no necesitar comentarios, si no fuera por el empeño administrativo en hacernos creer que una interpretación de dos oscuros párrafos hacen decir a la ley lo que nunca quiso decir y no dijo.

**Entiendo que se pueden perfectamente formar unidades familiares de la segunda modalidad por parte de padre o madre casados con sus hijos, puesto que el otro cónyuge, ajeno a la unidad así formada, tributa separadamente de la misma, de tal modo que ninguno de los miembros de la unidad formada presentaría declaración individual y la opción abarca a todos ellos.**

## 6.2 Análisis de Constitucionalidad

1º El principio de igualdad a efectos tributarios se encuentra inseparablemente ligado a otros dos principios, el de capacidad económica y el de progresividad, como se han encargado de poner de relieve todas las sentencias recaídas sobre este tema, debiéndose indagar si el acto en cuestión ha vulnerado, en realidad, la igualdad de capacidad económica que el recurrente debe ostentar frente a los restantes sujetos pasivos del impuesto, y su derecho a no ser discriminado por el hecho de estar casado y no separado. En este sentido deben ser interpretados conjuntamente los artículos 14, 31 y 39 de nuestra constitución, pues la citada norma, basada en el principio de legitimidad, entendido éste como conformidad esencial de contenidos (Castro), no puede permitir una aplicación parcelada o troceada del contenido esencial de los derechos y facultades que reconoce, aunque por razones metodológicas los mismos se traten en distintos capítulos y artículos de la norma constitucional.

Como ha puesto de relieve la más autorizada y actual doctrina (Ver la monografía de Herrera Molina titulada "Capacidad Económica y Sistema Fiscal", Págs. 56 a 58, 174 in fine y 175) es imposible controlar el derecho a la igualdad en materia tributaria sin hacer referencia a la capacidad económica. Se destaca asimismo la más actual jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán, en la cual se declara que la tributación debe adecuarse a la capacidad económica, siendo especialmente válido este principio para el impuesto sobre la Renta, donde hay que tratar igual a los sujetos que tienen idéntica capacidad económica.

Ello nos lleva a recordar cuanto nuestro T.C. precisó en su Sentencia de 20 de Febrero de 1.989, F.J. cuarto, párrafo tercero, donde leemos:

La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 C.E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 C.E. está por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que esta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la ley reguladora del impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. ... lo que interesa poner de relieve ahora ... es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de esta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella relación ni estas condiciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. ... la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto ...

La Exposición de motivos de la ley reguladora del impuesto del 91 se hace eco explícitamente de estos principios, **para centrar su enfoque en el individuo, en la persona física, única que puede ser considerada sujeto pasivo de dicho tributo, configurando como opción la posibilidad de tributar acumuladamente los integrantes de una unidad familiar.**

Considero que un sujeto pasivo, como individuo, no puede ser tratado diferentemente por una simple condición personal, de estado civil, como es el matrimonio. Pensemos en una pareja de hecho con hijos menores que decide casarse. Los nuevos cónyuges perderían inmediatamente la posibilidad de tributar como venían haciéndolo. Los sujetos pasivos son los mismos, con iguales ingresos y cargas familiares, su capacidad económica no ha variado y, sin embargo, deberán soportar una carga tributaria mayor. ¿Cabe mayor incongruencia, destacada, si cabe más aun, por el tratamiento que la ley vigente da al tema, al equiparar a los matrimonios y a las parejas de hecho que conviven para darles la oportunidad de efectuar declaración conjunta en las mismas condiciones?.

- 2° El artículo 88 sólo resultaría polémico si consideramos que la adscripción a las unidades familiares no es de libre decisión del sujeto pasivo y existen lo que hemos denominado “unidades familiares forzosas”, “virtuales” o “predeterminadas”. Es evidente que un matrimonio que puede tributar conjuntamente, si no tiene hijos, se ve obligado a tributar individualmente siempre que uno de ambos cónyuges lo haga. Pese a ello conviene dejar muy claro que existen supuestos en los cuales, si un miembro de una familia decide tributar individualmente, el resto puede continuar formando otra unidad familiar distinta, y, por lo tanto, pueden optar por la tributación conjunta, porque, como indicamos más atrás, no puede confundirse la familia (estado civil) con las unidades familiares (situaciones de hecho o derecho recogidas en la norma tributaria). El ejemplo anterior del matrimonio, pero esta vez con hijos menores, es paradigmático. Si el padre o la madre deciden, uno u otro, tributar individualmente, siempre el otro cónyuge puede optar por tributar conjuntamente con los hijos. Tratar de impedirselo basándose en lo dispuesto en este artículo es limitar el derecho de opción a determinados sujetos pasivos por causas derivadas de su condición personal de estado civil, causas que no son relevantes para determinar los elementos esenciales del impuesto, como señaló la sentencia reseñada más atrás.

Es más, pensamos en la inconstitucionalidad de este primer párrafo del artículo 88 si se mantiene la interpretación administrativa, pues entonces, para no vulnerar el principio de igualdad, debería haberse añadido al final del mismo la frase **“salvo que los restantes puedan constituir otra unidad familiar de distinta modalidad”**.

- 3° Es evidente que **se vulneran los principios de igualdad, de capacidad económica y de progresividad desde el momento que al contribuyente no se le permite liquidar su impuesto del mismo modo que a otro que se encuentra en sus mismas condiciones económicas y familiares, pero que no está casado.** Al casado se le aplica una escala,

la individual, más progresiva que la conjunta, obligándole a pagar una cantidad superior a la que liquidaría otro contribuyente no casado que se encuentre en idéntica situación económica y familiar; con lo cual resulta gravada de forma diferente idéntica capacidad económica.

No resulta constitucionalmente aceptable comparar unas unidades familiares con otras, porque la exigencia constitucional sólo puede cumplirse al comparar la situación de los sujetos pasivos individualmente considerados, y si la posibilidad de declarar conjuntamente existe es porque la constitución ha fijado el deber de defender a la familia, y, como consecuencia, a todos y cada uno de los miembros de la misma, habiéndose materializado este medio, en la ley de Renta, para lograrlo.

Para un correcto entendimiento sobre el principio de igualdad debemos recordar que la medida del mismo sólo se puede realizar a través de la capacidad económica puesta de relieve por cada sujeto pasivo, de tal modo que a igual situación de ingresos, familia e hijos debe satisfacerse igual cuota impositiva, o, como mínimo, los sujetos pasivos deben encontrarse en igual situación ante la ley, lo que incluye el poder ejercitar las mismas opciones todos ellos, sin que la situación personal de **casado—no casado** pueda interferir en el cálculo de la cuota o en el ejercicio de las opciones establecidas, debiéndose reputar como contrarias a la constitución todas aquellas normas o disposiciones que no permitan este resultado o impidan el libre ejercicio de las opciones.

Es necesario tener en cuenta que no es la norma legal directamente la que impone estos resultados, sino la interpretación administrativa de la misma, que carece de apoyo, no sólo legal, sino reglamentario, por no existir desarrollo de este tipo en el aspecto discutido.

Por ello entendemos que sólo se vulneraría la constitución en el caso de considerar correcta la interpretación administrativa, puesto que hemos defendido desde un primer momento el hecho de que la ley no prohíbe el ejercicio de la opción por una u otra modalidad de unidad familiar a los sujetos pasivos que tengan hijos menores y se encuentren casados.

A nuestro entender no sobra la mención de dos tipos diferentes de unidad familiar, puesto que ello permite la opción de declarar conjuntamente a los cónyuges, aunque no tengan hijos. Planteamiento que estaría de acuerdo con la obligación constitucional de defensa de la familia en su más amplio sentido.

Es más, la defensa de la familia no sería completa si no atendemos a lo dispuesto por el artículo 39 de la constitución, que impide discriminaciones entre los hijos nacidos dentro o fuera de matrimonio. En este caso resultaría que los hijos de un matrimonio se encuentran en peor situación que los naturales, pues sus padres sufrirán una mayor incidencia tributaria que conlleva una menor disponibilidad económica para cubrir sus necesidades, que en modo alguno puede decirse que lo sean a través de

las pírricas deducciones establecidas legalmente, cuya insuficiencia quedó patente en una reciente sentencia al compararlas a las cuantías que fijan habitualmente los jueces por el concepto de alimentos.

### **7. A modo de conclusión**

Es este un asunto que no debería haberse planteado nunca en sede constitucional atribuyendo a la norma positiva la vulneración de principio alguno de esta clase, puesto que la misma, lo hemos dejado bastante claro, no produce vulneración de principio constitucional alguno; ésta, de existir, tendría su asiento en aquellos actos administrativos que, dicho sea de paso, vulnerarían previamente la legalidad ordinaria mediante una interpretación no sólo sesgada sino, principalmente, carente de apoyo normativo alguno.

Resulta necesario enjuiciar estos casos desde su vertiente de legalidad ordinaria, y sólo si la conclusión judicial fuera la de considerar correcta la interpretación administrativa podría plantearse la posible vulneración constitucional.

Por todo ello no es adecuado acudir a esta doctrina para enjuiciar otros casos de este tipo, puesto que en la mayoría de ellos los sujetos no se encontraran en idéntica situación que los recurrentes del caso allí fallado, y es este un dato de extrema importancia, pues ya sabemos que existen cinco situaciones subjetivas distintas posibles y la enjuiciada es la única que no consideramos defendible, por razones de legalidad ordinaria, con lo cual queda claro que el planteamiento de la vulneración constitucional está fuera de contexto y las conclusiones no son aplicables a otros distintos.

### **Posdata**

Prácticamente al cierre de esta edición se han producido hechos públicamente notorios que tendrán como consecuencia un posible cambio de orientación de la fiscalidad.

No debemos ignorar que entre otras cuestiones el Programa Electoral del PSOE propugna "recuperar el principio de equidad horizontal para que todo ciudadano, con igual nivel de renta y circunstancias similares, pague lo mismo".

Nos satisface enormemente ver cómo los autores del desaguisado que ha dado lugar a este comentario rectifican su criterio, aunque haya sido tarde y con daño. Pero mientras esperamos a ver cómo cumplen lo prometido podría ser de gran ayuda que los tribunales echen una manita a los ciudadanos afectados, muchos de los cuales, al leer dicho programa, no habrán podido reprimir un gesto amargo ni dejado de pensar que han sido engañados. ■

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



**Jurisprudencia**



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**





## CRONICA DE JURISPRUDENCIA

### ■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 1 de febrero de 2003

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

#### **Régimen económico del matrimonio. Bienes gananciales. Notificación realizada a un cónyuge.**

Nuevamente el problema de las notificaciones realizadas a uno de los cónyuges cuando se trata de liquidaciones que afectan a bienes gananciales. El tribunal acepta la validez de la notificación y rechaza otros argumentos esgrimidos por la actora con lo que no exige al Ayuntamiento, en este caso, el despliegue de alguna actividad tendente a la identificación de los contribuyentes cuando en un primer intento de notificación no hubiesen sido localizados o identificados.

#### **Fundamentos de Derecho**

**Primero.-** *Se impugna en esta casación la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de fecha 27 de Noviembre de 1997, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la aquí recurrente contra decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Oviedo, que no había dado lugar al recurso de reposición formulado frente a dos providencias de apremio, derivadas de certificaciones de descubierto correspondientes a dos liquidaciones, en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que dicha Corporación Municipal había practicado, como consecuencia de la venta que, en 31 de Julio de 1990, habían efectuado la expresada recurrente y su cónyuge de dos fincas pertenecientes a su sociedad de gananciales.*

*En concreto, la referida sentencia, partiendo de que las liquidaciones a que acaba de hacerse referencia habían sido correctamente notificadas a quien aquí recurre a través de una de sus hijas y en el domicilio familiar y de que, fallecido su mencionado cónyuge con posterioridad a la venta, no era precisa la notificación de tales liquidaciones a sus herederos cuando ninguna comunicación al Ayuntamiento del fallecimiento se había realizado, llegó a la conclusión de que las providencias de apremio eran ajustadas a Derecho y de que, por consiguiente, procedía la desestimación del recurso.*

**Segundo.-** (...) la recurrente pretende que la notificación de las liquidaciones no contenía la identificación de la persona que se hizo cargo de ellas en el momento de producirse la entrega, mediante la indicación del núm. de DNI, conforme prescribe el Reglamento mencionado del Servicio de Correos, y no solo con una firma que solo contenía un apellido de la receptora y la expresión "hija", que no es legalmente necesaria, y que, además, una vez fallecido el marido de la recurrente, como quiera que a sus herederos había de reconocérseles la condición de interesados desde el momento de su muerte, habida cuenta la naturaleza ganancial de las fincas transmitidas, debió, siempre desde su punto de vista, el Ayuntamiento notificarles y girarles las liquidaciones aquí controvertidas, como debía haberlo hecho antes a ambos cónyuges y no a uno solo, dado que los herederos no tenían ninguna obligación jurídica de averiguar el contenido de las notificaciones recibidas por su madre -la cónyuge supérstite aquí recurrente- y que el Padrón Municipal de Habitantes demostraba que no todos habitaban en el domicilio familiar en que fué practicada la notificación.

**Tercero.-** La Sala no puede compartir el criterio impugnatorio derivado de los motivos a que acaba de hacerse particular indicación. Y ello por las siguientes consideraciones:

En primer lugar, porque la notificación de las liquidaciones a la recurrente en su domicilio familiar fue totalmente regular y conforme con los requisitos de los preceptos legales que la misma da como infringidos (...) tan pronto se tenga en cuenta que, como receptora de la entrega, aparecen, en la tarjeta correspondiente, las expresiones "María Teresa, hija", que suponen, con toda claridad, su indubitada identificación sin necesidad de consignación del núm. de su D.N.I., que es exigencia que ha de entenderse como no excluyente de cualquier otra circunstancia que permita tener constancia de la recepción de la notificación y de la relación que con su destinatario/a tenga la persona a quien se entrega.

En segundo término, porque la notificación de las liquidaciones a uno solo de los cónyuges, cuando en la escritura de transmisión se hace constar el carácter ganancial de las fincas enajenadas y la condición de transmitentes de ambos y cuando la notificación se practica en el domicilio familiar, ha de considerarse suficiente a la vista de lo establecido en el art. 34 LGT ("La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario") y a la vista, asimismo, de que esta Sala tiene declarado que basta con la notificación realizada a uno solo de los integrantes de una comunidad de bienes "pro indiviso" -Sentencia de 30 de Abril de 1997 (recurso 7007/92)- y que la práctica de liquidaciones separadas, adecuadas a la efectiva participación de los transmitentes en el negocio adquisitivo, hubiera requerido la oportuna solicitud de los interesados -Sentencias de 27 de Mayo de 1996 (recurso 8794/91) y de 19 de Abril de 1997 (recurso 7018/91)-, no producida en el caso de autos.

Y, por último y en tercer lugar, porque tampoco existía obligación municipal de notificación de las liquidaciones a los herederos del cónyuge fallecido después de la transmisión generadora de aquellas, si no se había comunicado esta circunstancia al Ayuntamiento de la imposición, ni este podría, sin ese previo y justificado conocimiento, averiguar quienes eran

tales herederos y, menos aún, cual la participación de cada uno en la herencia e incluso los posibles cambios o concreciones de titularidad que las operaciones subsiguientes a la delación de aquella hubieran podido ocurrir. En el Impuesto de que aquí se trata, los sujetos pasivos son los transmitentes -art. 107 LHL-. Por consiguiente, el Ayuntamiento cumple con girar la liquidación a quienes, al efectuarse la transmisión, aparezcan como tales, o, en caso de transmisión de bienes sujetos con carácter ganancial, como aquí ocurre, con girarla a uno solo de los cónyuges transmitentes.

(...)

## ■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 3 de octubre de 2003.

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

### **ICIO. Obras realizadas por la Iglesia Católica. Eficacia retroactiva de las normas interpretativas.**

Eficacia retroactiva de las normas interpretativas aunque la Sala se sorprenda de que se dicten doce años después de haber publicado la norma interpretada. Exención en el ICIO de ciertas obras realizadas por la Iglesia Católica.

#### **Fundamentos de Derecho**

(...)

**Cuarto.-** (...) La Sala estima los motivos segundo y tercero por una razón jurídica sobrevenida, no alegada por la Comunidad Religiosa, parte recurrente, por razones temporales, porque cuando presentó su escrito de interposición no se había dictado la OM 5 Jun. 2001, por la que se aclaró la inclusión del ICIO en la letra B, del ap. 1, del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 Ene. 1979.

(...) Reproducimos a continuación la Exposición de Motivos y la parte dispositiva de esta Orden Ministerial.

«La aplicación del art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos ha suscitado dudas en relación con el ICIO, tributo local creado con posterioridad a la firma de dicho Acuerdo, en relación con la inclusión o no de aquél en la mención que el Acuerdo efectúa a los impuestos reales o de producto.

*Tomando en consideración que los impuestos reales son aquellos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del TS, expresado en sus SS 17 May. 1999, y de 19 y 31 Mar. 2001, sobre el carácter real del ICIO, así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede.*

*Este Ministerio, en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer:*

*“Primero.- El ICIO, regulado en los arts. 101 a 104 de la L 39/1988, de 28 Dic., reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del ap. 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 Ene. 1979.*

*Segundo.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el ICIO”. »*

*Evidentemente se trata de una disposición de naturaleza interpretativa, por tanto, con efectos retroactivos, que la Sala debe respetar, aunque resulta sorprendente que se haya dictado doce años después de promulgada la L 39/1988, de 28 Dic., de Haciendas Locales, que estableció el ICIO, cuando lo procedente hubiera sido, de conformidad con el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, que ambas partes, el Estado español y la Santa Sede hubieran adoptado el acuerdo de inclusión del ICIO dentro de las exenciones reguladas en el Acuerdo Concordatorio, simultáneamente con la entrada en vigor de este Impuesto.*

*Obviamente no es aplicable al ICIO el segundo párrafo de la letra B), del ap. 1, del art. IV, del Acuerdo referido, que excluye de dicha exención a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, que es lo que acontece en el caso de autos, pues la sentencia de instancia ha declarado probado que el Hospital de San Justo y San Pastor constituye por las actividades que se realizan en él, una explotación económica, porque tal excepción es aplicable al Impuesto sobre Sociedades, pero nada tiene que ver con el ICIO, que es un impuesto indirecto aunque real, como ha mantenido esta Sala en las sentencias invocadas en la Exposición de Motivos de la Orden Ministerial reproducida.*

*La Sala estima el presente recurso de casación, lo cual lleva consigo casar y anular la sentencia recurrida.*

## ■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 6 de octubre de 2003

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

### **Responsables tributarios. Deudas derivadas de retenciones sobre los rendimientos del trabajo.**

El Tribunal se pronuncia sobre diversas cuestiones referidas al artículo 72 de la Ley General Tributaria (230/1963). En algunas de las cuestiones se reiteran criterios de interpretación ya mantenidos anteriormente, pero es de destacarse la abundante argumentación destinada a esclarecer el significado de la expresión "responsabilidades tributarias" del que queda excluido en el caso las deudas derivadas de retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

#### **Fundamentos de Derecho**

(...)

**Tercero.-** (...) el artículo 72 de la Ley General Tributaria contempla y se encara con un hecho real, consistente en que la actividad o explotación de la que es titular una persona, cualquiera que sea la naturaleza jurídica del título, pasa a ser realizada por otra persona distinta, cualquiera que sea el cauce jurídico utilizado, que puede ser la compraventa o transmisión a título oneroso de la empresa o negocio e incluso puede ser la sucesión a título lucrativo (herencia, legado o donación), en cuyo caso el alcance de la responsabilidad tributaria queda atemperada o limitada por el propio Derecho de Sucesiones, que permite limitar el alcance de la sucesión, al importe de los bienes heredados (aceptación de la herencia a beneficio de inventario), o mediante la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso la asunción de todo el patrimonio (activo y pasivo) de la sociedad absorbida o fusionada, implica la subrogación de todas las obligaciones, incluidas la tributarias, de manera, que es el propio Derecho Mercantil el que va mas allá que el artículo 72 de la Ley General Tributaria.

(...) pero la realidad había enseñado que puede transmitirse el negocio o la explotación, sin necesidad de transmitir absolutamente todos los elementos del activo y del pasivo, por ello el apartado 2, del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación, en una tarea interpretativa y de desarrollo del artículo 72 de la Ley General Tributaria, no hizo sino tener presente esta realidad, precisando con loable mesura que la responsabilidad tributaria establecida en dicho artículo 72 no se produce con la simple transmisión de elementos activos aislados, salvo que tales adquisiciones aisladas encubran una adquisición del todo, decisión ésta que dependerá de las circunstancias concurrentes, a enjuiciar en cada caso por los Tribunales de Justicia.

No existe la dicotomía que pretende la recurrente, sino una norma general, el artículo 72 de la Ley General Tributaria, y una precisión objetiva y especial, hecha por el artículo 13, apartado 2 del Reglamento General de Recaudación.

(...)

**Séptimo.-** El quinto motivo casacional se formula por infracción del artículo 37 de la Ley General Tributaria al declarar la procedencia de la derivación de responsabilidad a la reclamante, con carácter solidario, al amparo de lo previsto en el artículo 13.5 del Reglamento General de Recaudación .

(...) La Sala comparte este quinto motivo casacional, porque ha mantenido en sus sentencias de 26 de Mayo de 1994 y en las mas recientes de 24 de Septiembre de 1999 (Rc. de casación nº 7687/1994) y 15 de Julio de 2000 (Rec. Casación nº 2971/1995) que la responsabilidad del artículo 72 de la Ley General Tributaria es subsidiaria. (...)

**Octavo.-** El sexto motivo casacional es por infracción del artículo 37 de la Ley General Tributaria así como del artículo 11 del Reglamento General de Recaudación y del artículo 24 de la Constitución Española.

El carácter subsidiario de la responsabilidad que nos ocupa, según anteriormente se ha razonado, determina que, conforme al artículo 11 del Reglamento General de Recaudación entonces vigente y, actualmente, el artículo 14 del propio texto reglamentario, para poder derivar dicha responsabilidad resulta requisito necesario e ineludible la previa declaración del fallido del deudor inicial, debiendo notificarse además al nuevo deudor la correspondiente liquidación tributaria de la que se deriva la deuda reclamada<sup>100</sup>.

La Sala comparte este sexto motivo casacional, aclarando que es un simple corolario o consecuencia lógica que la aceptamos del quinto motivo

**Noveno.-** El séptimo motivo casacional es por "infracción del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, en cuanto se declara la responsabilidad de la reclamante por deudas tributarias no derivadas del desarrollo de la explotación o actividad económica (...)

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cantabria, en la primera instancia de la vía económico-administrativa, excluyó de la derivación de responsabilidad las cantidades correspondientes a deudas tributarias por razón de retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal. No hacía más que aplicar una reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central expresada en múltiples resoluciones, como las de fecha 12-VII-1988, 29-IX-1989 y 21-III-1990.

Ello no obstante, ante el recurso de alzada planteado por el entonces Director General de Recaudación, el Tribunal Central sostiene el criterio contrario, que se mantiene en la sentencia que ahora se recurre.

Y tanto en aquella resolución como en esta sentencia no se explica realmente porqué ha de entenderse que las cantidades correspondientes a retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo constituyen "deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas", que son las que contempla realmente el artículo 72 de la Ley General Tributaria.

Esta Sala se encaró con esta cuestión en la Sentencia de fecha 15 de Julio de 2000 (Rec. de Casación nº 2971/1995, en consecuencia, por respeto del principio de unidad de criterio, reproducimos los fundamentos de esta Sentencia:

"La entidad recurrente fundamenta este (...) motivo casacional en que los débitos tributarios por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -concepto de retenciones- no derivan del ejercicio de explotaciones o actividades económicas, invocando a su favor la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 28 de Febrero de 1991, que remitiéndose a las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de Julio de 1988 y 21 de Marzo de 1990, declaró que los débitos tributarios por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas sí derivan de la actividad económica, pero no ocurre lo mismo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta invocación, como criterio de la Administración Tributaria es débil, porque en este caso concreto, el Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo lo contrario en su Resolución de 10 de Junio de 1992 que estimó el recurso de alzada del Director General de Recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda, declarando que el retenedor está obligado al pago de la deuda tributaria como deudor principal por lo que "es de concluir que la responsabilidad, en el caso de sucesión en la titularidad de aquella explotación del cesionario abarca también las deudas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -Retenciones, que para con la Hacienda Pública hubiera contraído la persona del transmitente, conclusión ésta que se ratifica aún mas si se tiene en cuenta que el artículo 72 de la Ley General Tributaria se refiere no sólo a deudas sino también a responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación".

La solución a este problema interpretativo es dudosa, y buena prueba de ello es que la Administración Tributaria ha mantenido posiciones contrarias.

La Sala no comparte el criterio mantenido por el Abogado del Estado y, por el contrario, entiende que la responsabilidad tributaria prevista y regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria no alcanza a los débitos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los trabajadores de la empresa (...), porque su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo, como uno de los factores que determinan el concepto de explotación o actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica.

(...) es claro que tal ordenación de los medios de producción la ha realizado la entidad transmitente (...), pero no sus trabajadores, razón por la cual ha de concluirse que los débitos tributarios por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concepto de retenciones, no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica (...)

En cuanto al argumento esgrimido por el Abogado del Estado, consistente en afirmar que la expresión: "(...) y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas (...)", comprende las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contradice claramente el recurso de alzada de la Dirección General de Recaudación que

*mantiene que el sujeto retenedor es un verdadero sujeto pasivo, de una obligación autónoma, de modo que mal puede incluirse bajo la rúbrica de "responsabilidades" cuando lo es como sujeto pasivo de una deuda tributaria.*

*La Sala entiende que hay que dar un significado al segundo elemento objeto de la responsabilidad por sucesión en la actividad económica, que son las denominadas "responsabilidades tributarias", tal como lo expresa el artículo 72: "1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas..."*

*Por de pronto, el artículo 13 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de Noviembre, aplicable al caso, zanjó la cuestión prescindiendo en su texto de dichas "responsabilidades tributarias", y así inició el apartado 1, del siguiente modo: "1. Las deudas tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas (...)", sin que aparezca ni en este artículo ni en la correspondiente Regla 8º de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de Julio, mención o referencia alguna a la extensión de la responsabilidad por sucesión, a algo que no sean las deudas tributarias.*

*Sin embargo, el artículo 72 de la Ley General Tributaria menciona las deudas tributarias y las responsabilidades tributarias, de ahí que el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, no se haya atrevido a suprimir una parte del precepto legal, para así eludir los problemas de su interpretación y alcance, y por ello el artículo 13, se inicia con la expresión: "1. Las deudas tributarias y responsabilidades (...)", pero lo cierto es que no define, ni delimita, ni aclara qué entiende por responsabilidades tributarias.*

*Podría pensarse que dentro de las "responsabilidades tributarias" se hallan las sanciones, pero lo cierto es que el concepto técnico-jurídico de deuda tributaria comprende, según el artículo 58,2.e) de la Ley General Tributaria, la sanciones pecuniarias, de modo que esta interpretación ha de ser rechazada por redundante.*

*Lo mismo acontece respecto de los recargos, incluido el de apremio, que también forman parte de la deuda tributaria.*

*Es posible también pensar que dentro de la "responsabilidades tributarias" se hallan comprendidos aquellos casos en que el titular "ex ante" de la explotación o actividad económica, hubiere incurrido en alguno de los supuestos de "responsables del tributo", previstos y regulados en los artículos 37, 38, 39, 40 y 41 de la Ley General Tributaria, de modo que la responsabilidad por sucesión en la titularidad "ex post" de una explotación o actividad económica, que regula el artículo 72 de la Ley General Tributaria, comprendería las deudas tributarias de las que el anterior titular haya sido sujeto pasivo, y también de aquellas que fuere sujeto responsable (arts. 37 a 41), siempre, y esto es importante, que en todo caso deriven de la explotación o actividad económica.*

*Por último, la Administración General del Estado sostuvo en el recurso de casación nº 7687/1994, interpuesto por ella, que las "responsabilidades tributarias", a los efectos del artí-*

culo 72 de la Ley General Tributaria, se referían a las obligaciones tributarias nacidas, "ex lege", pero no liquidadas en el momento de la sucesión en la titularidad. Reproducimos la parte de la sentencia de esta Sala de fecha 24 de Septiembre de 1999, que resolvió el recurso de casación nº 7687/1994 : "En cuanto a la situación jurídica de las obligaciones tributarias transmisible, cuestión esta crucial, por cuanto la sentencia de la Audiencia Nacional, cuya casación se pretende, afirmó que la responsabilidad del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, sólo afectaba, textualmente: "a las deudas y responsabilidades tributarias existentes en el momento en que se produce la sucesión en la titularidad, y, en consecuencia, no abarca las liquidadas o establecidas con posterioridad a dicho momento", la Sala no comparte en absoluto dicha tesis, al contrario entiende que la expresión "deudas y responsabilidades tributarias derivadas..." comprende todas las obligaciones tributarias devengadas "ex lege", con anterioridad al cambio de titularidad, aunque , por supuesto, algunas de ellas sean liquidadas con posterioridad, liquidaciones que deberán ser practicadas al sujeto pasivo de las mismas, es decir al transmitente, y pagadas por él, y sólo si resulta fallido, deberá derivarse la responsabilidad al sujeto responsable (...)

La Sala considera que la expresión "... y responsabilidades tributarias" del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, comprende las obligaciones tributarias mencionadas, pero no liquidadas, y así el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, ha precisado en el artículo 13, apartado 1, segundo párrafo, que "la responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas", que fue el criterio mantenido por la Administración General del Estado en el recurso de casación nº 7.687/1994, razón por la cual ha de rechazarse su actual argumento de que la expresión "... y responsabilidades tributarias" comprende y permite extender los efectos del artículo 72 de la Ley General Tributaria a las retenciones por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondientes a las retribuciones del personal de la empresa, como una responsabilidad tributaria mas."

(...) Estimados los motivos quinto, sexto y séptimo, la Sala estima el presente recurso de casación, y en consecuencia casa y anula la sentencia recurrida.

## ■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 14 de noviembre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó

### **Valor en Aduana de mercancías. “Valor de transacción” y “valor aceptable”.**

Para la determinación del valor en aduana de las mercancías, la normas comunitarias ordenan la aplicación de un conjunto de métodos entre los que se encuentra el “valor de transacción”. En el caso en que proceda aplicar dicho método, la normativa exige que tal valor sea “aceptable” sin que el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados constituya, por sí mismo, motivo suficiente para considerarlo inaceptable.

### **Fundamentos de Derecho**

**Cuarto.-** *Para la adecuada comprensión del tema litigioso debe tenerse en cuenta que, según consta en el expediente, la empresa Dow Chemical Ibérica, S.A., es una sociedad española que forma parte del grupo financiero internacional Dow, perteneciendo un 99,5% de sus acciones a la Compañía Holding Suiza Dow Chemical A.G.; al pertenecer al citado grupo, tiene firmado con otras sociedades del mismo, residentes en el extranjero, contratos encaminados a fomentar que estas sociedades se compren y vendan entre sí (...) en este contrato se establece que el vendedor concederá al comprador un descuento en el precio, según tipo de producto y clase de venta, por los que adquiriera de ellas ya sea para consumo propio ya sea para revender, y concederá una comisión a la empresa compradora cuando el vendedor haga una venta directa, es decir, cuando el cliente no sea Dow Chemical Ibérica.*

*Tras efectuar las oportunas comprobaciones, la Inspección, en fecha 29 Sep. 1992, al objeto de documentar las actuaciones inspectoras, incoó acta ... regularizar la situación tributaria de Dow Chemical Ibérica, S.A., en lo referente a los derechos de importación correspondientes a las importaciones efectuadas a empresas del Grupo Dow durante el ejercicio 1990 y en la cual, además de lo señalado anteriormente, se hacía constar que la vinculación existente entre las empresas exportadoras y la compradora-importadora había influido en el precio, valor de transacción, demostrándose ello por la existencia de los descuentos intercompañía que figuran en el acuerdo de promoción de ventas; conforme a esto la Inspección entendió que no es de aplicación para determinar el valor en aduana, el valor de transacción y tampoco pueden implicarse los métodos de valoración de mercancías idénticas, mercancías similares, procedimiento sustractivo y coste de producción, por no ser posible determinar las condiciones que exigen los arts. 4 a 7 del Reglamento CEE 1224/80 para que puedan ser utilizados de modo sucesivo alguno de estos sistemas de valoración; por ello la Inspección aplicó, conforme a lo establecido en el art. 2.3 del citado Reglamento, «criterios razonables» compatibles con los principios generales del Acuerdo sobre valoración del GATT y artículo VII del propio Convenio del GATT a partir de los datos disponibles en la Comunidad; en base a esto la Inspección utilizó este método, igualando el trato fiscal (el valor en Aduana) de los importadores no vinculados y el de los vin-*

culados al grupo Dow, consiguiendo esta igualdad al no admitir en el precio el descuento exclusivo concedido a la empresa española por su condición de vinculada.

**Quinto.-** (...) la sentencia impugnada razona que la primera cuestión a examinar es la relativa a si la vinculación entre la sociedad vendedora del producto importado por la recurrente y ésta ha influido o no en el precio.

Para ello había que partir de las previsiones del art. 3 del Reglamento 1224/1980 CEE, según el cual el valor en aduana de las mercancías importadas es el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías siempre que concurren cuatro condiciones, entre las cuales, en el párr. 1 del apartado d), figura la de «que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el ap. 2 de este artículo».

(...) Sólo se discrepa en el punto relativo a que el valor de transacción sea aceptable (...)

Sexto: Dijimos en las citadas SS 18 Dic. 1999 y 10 May. 2002 que la utilización de estos métodos para hallar el valor en aduana de las mercancías cuando no es admitido el de transacción no es discrecional, sino que, por el contrario, está rigurosamente escalonada, en virtud de lo dispuesto en el art. 2.2 del Reglamento 1224/80 CEE, de suerte que no puede pasarse al siguiente sino en cuanto sea de imposible aplicación el señalado primero por el Reglamento.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el art. 3.2 a) precisa que «para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de aplicación del ap. 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados en el sentido del art. 1 no constituye, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción».

En otros términos, lo decisivo es el significado que deba darse a la expresión «valor de transacción» que el art. 3, ap. 1, del Reglamento 1224/1980 erige en soporte de la base imponible.

El mismo precepto indica que por tal debe entenderse «el precio pagado o por pagar por las mercancías».

La existencia de una posible vinculación entre comprador y vendedor aparece en el apartado d) del mismo precepto, como la cuarta condición exigida por dicho precepto para su aplicabilidad, en el que se advierte que, en caso de existir, el valor de transacción ha de ser «aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el ap. 2 de este artículo».

En definitiva, estamos en presencia de una regla general, la del valor de la transacción, y de una excepción, la existencia de vinculación entre la empresa suministradora y la importadora, en cuyo caso, el valor figurado ha de ser aceptable a efectos aduaneros.

Naturalmente, este concepto jurídico indeterminado sólo tiene una concreción posible, ajena, evidentemente, a la esfera discrecional. Tal concreción no puede ser otra que la del valor de mercado, entendiendo por tal, como dice la Nota interpretativa al art. 3.2 a) del Reglamento 1224/1980, que se contiene en el Reglamento 1494/1980, el precio que se hubiera estableci-

do de forma compatible con las prácticas normales para la fijación de precios en la rama de la producción de que se trata o, como añade la misma nota, precio que cubra todos los costes y asegure un beneficio.

Continúa diciendo el texto de las sentencias de esta Sala de 18 Dic. 1999, y 10 May. 2002, que venimos siguiendo, que estamos, por tanto, en presencia de una materia de prueba, con respecto a la cual rotundamente afirma la sentencia impugnada, al igual que afirmaban las sentencias de la AN en los casos de referencia, que «ninguno de estos argumentos (los utilizados por la parte actora, después recurrente), por otra parte carentes del más mínimo soporte probatorio, bastan para desvirtuar las conclusiones de la Inspección».

Tal apreciación determina la imposibilidad de revisar el texto recurrido -concluía esta Sala en aquellos casos- pues si la parte recurrente no consiguió probar en la instancia que el precio figurado en las importaciones era un precio aceptable en técnica de mercado, pues cubría los costes y aseguraba un beneficio, de acuerdo con las condiciones o prácticas normales, imposible es que en casación pueda llegarse a conclusiones diferentes.

Y no es que se compartan totalmente -decíamos también entonces- las afirmaciones que se hacen en la sentencia recurrida. Concretamente -aclarábamos igualmente en aquellas ocasiones-, no puede convenirse en que la existencia de un trato favorable en el precio refuerce la tesis de la Administración, pues un trato favorable, siempre que sea compatible con las técnicas y condiciones de mercado y no se convierta en irreal, debe ser admisible a efectos aduaneros (...)

(...)

**Séptimo.-** (...) las reglas contenidas en el Reglamento Comunitario sobre aduanas a que nos venimos refiriendo y cuyos preceptos son los invocados en los tres primeros motivos casacionales, son normas para llevar a cabo una verdadera comprobación de valores, frente a los declarados por el contribuyente, en este caso los de transacción. En estos supuestos, en que la Administración rechaza el valor consignado y pretende obtener otra valoración a partir de reglas preestablecidas, resulta evidente que, si el contribuyente mantiene su postura, corresponde a aquélla acreditar que se dan las circunstancias para la revisión del valor de transacción y que el que le va a sustituir, como valor en aduana, es el procedente de acuerdo con el de mercado.

Pues bien, en el presente caso (...) lo único esgrimido por la Administración para considerar inaplicable el valor de transacción fue la existencia de una vinculación entre las diferentes empresas del Grupo Dow y la concurrencia de un convenio con descuentos en los precios, perfectamente justificables en el volumen y seguridad de las operaciones, no puede considerarse inaplicable el valor de transacción y, por lo tanto, se han producido las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente en los tres motivos casacionales primeros que se han invocado.

## ■ Audiencia Nacional

■ Sentencia de 4 de octubre de 2003

■ Ponente: Sr. Soldevila Fragoso

### **IVA. Prestaciones pactadas en Convenio a favor de empleados jubilados: sujeción.**

La naturaleza del impuesto (IVA), su neutralidad, la finalidad de evitar la elusión del mismo, llevan a la Audiencia Nacional a considerar que la no sujeción declarada en el artículo 7.10 en relación con el art. 12.3 de la LIVA, debe ser objeto de una interpretación correctora de forma que sólo se excluyan del tributo las prestaciones gratuitas hechas por la empresa a sus trabajadores y obligatorias por Convenio, cuando se relacionen con la actividad de la propia empresa. Por ello, las prestaciones de servicios pactadas en convenio a favor de empleados ya jubilados quedan al margen de la no sujeción prevista en aquellas disposiciones.

#### **Fundamentos jurídicos**

**Primero.-** *Las cuestiones que se plantean en el presente proceso son las siguientes: (...)*

- c) *Determinar si el hecho que motiva la actuación inspectora, dación a los empleados de una empresa concesionaria del servicio de autopistas de tarjetas de libre acceso a las mismas, constituye o no un supuesto de autoconsumo de servicios y en consecuencia determinar si procede calificarlo como sujeta o no al IVA.*
- d) *Determinar si procede o no confirmar la sanción impuesta y su incremento en un 10%.*

(...)

**Quinto.-** *En relación al tema de fondo planteado debe hacerse una primera referencia a la figura del autoconsumo y responder a la cuestión de si procede distinguir entre el autoconsumo interno y el externo y deducir alguna diferencia a efectos tributarios entre ambas modalidades. Un primer examen de las normas invocadas (arts. 12 L 37/1992 y 7.3 L 30/1985) nos permite concluir que la Ley sólo grava lo que la doctrina califica como autoconsumo externo, es decir y, en general, la prestación de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo que admite distintas modalidades como la transferencia de bienes y derechos del patrimonio empresarial al particular del sujeto pasivo o la aplicación de bienes del patrimonio profesional al particular del sujeto pasivo. El fundamento de la imposición en estos casos, radica en la protección de la neutralidad del impuesto y de esta forma evitar que el sujeto pasivo se beneficie de forma indebida de las deducciones efectuadas en relación al impuesto soportado por la adquisición de las materias empleadas para la obtención del producto autoconsumido, deducción que, por otra parte, es presupuesto indispensable para la sujeción de la operación (TJCE S 17 May. 2001, C-323/1999). Frente a esto, se encuentra el supuesto del autoconsumo interno*

que es aquel en el que coinciden el prestatario y el beneficiario del servicio, razón por la que debemos concluir que no existe el hecho imponible que se pretende gravar.

Sexto: Llegados a este punto, deben distinguirse en el presente caso dos supuestos relacionados con la entrega a sus empleados de la tarjeta de acceso libre a las autopistas de peaje explotadas por la recurrente: los casos en los que los destinatarios de las tarjetas son empleados en activo y la usan en tal condición, y los supuestos de su utilización por jubilados de la empresa.

En el primero de los casos analizados, debemos concluir que estamos en presencia de un autoconsumo interno y por lo tanto no susceptible de tributación. (...) A este respecto, en nuestra opinión, no puede concluirse que la entrega de tarjetas de libre acceso a las autopistas de peaje a sus empleados por parte de la empresa que tiene por objeto social su construcción, gestión y explotación, suponga una prestación de servicios profesionales a los efectos de la L 37/1992 o 30/1985, pues el prestador y el beneficiario del servicio coinciden en la persona del recurrente y no puede por lo tanto hablarse de una prestación de servicios (entrega de tarjeta de acceso a la autopista), vinculada al desarrollo de la actividad empresarial de la recurrente, sino más bien de la prestación de dicho servicio como acto imprescindible para facilitar a los empleados el acceso a su puesto de trabajo, pues de acuerdo con los datos que obran en el expediente un 85% de los empleados presta por una razón u otra sus servicios en la autopista ya que cubren actividades de construcción, mantenimiento, reparación, peritajes de daños, atención a accidentados, control de personal subordinado (...) En estas condiciones y dada la absoluta necesidad de prestar sus servicios en dicha zona y habida cuenta de que el acceso a la autopista por razones de seguridad debe realizarse a través de los peajes, resulta imprescindible que la empresa garantice de forma gratuita el acceso a los empleados a sus puesto de trabajo, sirviendo también la tarjeta como control de asistencia. Así las cosas, la prestación de servicios no se encamina a la consecución de los fines empresariales sino simplemente constituye un medio para facilitar el acceso al puesto de trabajo de los empleados, claro ejemplo de autoconsumo interno, excluido de la obligación de tributación que pretende la Administración. No podemos aceptar a este respecto el argumento de la Administración en el sentido de que la obligación de tributar nace del hecho de que la tarjeta puede ser empleada para fines privados por los mismos empleados, pues con independencia de que ello pueda ser cierto, lo acreditado en autos es que el objeto social de la recurrente coincide con el uso para el cual, al menos de forma primaria, se dedican las tarjetas, por lo que corresponderá a la Administración ex art. 114 LGT acreditar el uso de las tarjetas de forma ajena a las obligaciones laborales de los empleados, debiendo descartarse el criterio seguido de distinguir entre usos de las mismas en días festivos o laborables pues dado que el servicio en la autopista es permanente ese criterio no puede ser tenido en cuenta.

El segundo de los casos analizados se refiere a la concesión de las tarjetas de libre acceso a los empleados jubilados de la recurrente. En este caso, es evidente que no puede aceptarse el razonamiento antes expuesto, pues el uso de las mismas por los jubilados no puede estar relacionado con la prestación de servicios. No obstante y aunque dicha ventaja, aunque obligatoria, no se contenga en el Convenio de empresa, hecho indiscutido por las partes, se plantea la

cuestión de si resulta de aplicación el art. 7.10 de la L 37/1992 que contempla la no sujeción de las prestaciones de servicios a título gratuito referidas en el art. 12.3 de la misma Ley (todas en general) que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de norma jurídica o Convenio. En nuestra opinión, no puede realizarse una interpretación literal de la norma como pretende la recurrente, que efectivamente conduciría a una declaración de no sujeción de la actividad, pues, como hemos dicho, la obligación de tributar debe examinarse sin perder de vista el elemento teleológico existente en la operación. Si en el punto anterior descartamos que se hubiera producido el hecho imponible en atención a que el uso de la tarjeta estaba vinculado a la prestación de los servicios, en este caso, debemos realizar, lógicamente una interpretación similar del art. 7.10 de la L 37/1992 y concluir que efectivamente las prestaciones de servicios no estarán sujetas al impuesto cuando resulten obligatorias para la empresa siempre que tengan relación con la actividad empresarial; el hecho de que este último requisito no figure en la letra del art. 7.10 citado no impide que no pueda ser exigido por este tribunal, pues en nuestra opinión, resulta de la propia configuración y naturaleza del impuesto. Solo de esta forma se preserva su neutralidad, y se evita la elusión de las obligaciones tributarias de la empresa por causa de la concesión de ventajas de futuro a sus empleados totalmente ajenas a la actividad empresarial desarrollada, que es el dato relevante a los efectos de la cabal interpretación de una normativa recaída en materia de concesión de beneficios fiscales.

Séptimo: Finalmente, y ya en relación a la sanción impuesta, el simple hecho de que el recurso sea estimatorio, con los efectos que se dirán a continuación, conduce a la estimación de la demanda en este punto, pues la razonabilidad de la interpretación de las normas realizada por la recurrente ha sido compartida por este tribunal.

Por lo que respecta a los efectos de la estimación del recurso, anulamos la liquidación girada para que se practique una nueva liquidación en la que, tras desarrollar la Administración la actividad probatorias necesaria, determine las cantidades a ingresar en concepto de IVA a cargo de la recurrente por uso de la tarjeta de libre acceso a la autopista de peaje por trabajadores jubilados o por trabajadores en activo que la usan para fines particulares. No procederá girar liquidación alguna en el caso de uso de la tarjeta por trabajadores en activo que acceden con ella a sus puestos de trabajo. ■



# 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 4 OCTUBRE DE 2001

■ **Asunto C-294/99**

■ **Partes:** Athinaiki Zythopoiia AE / Elliniko Dimosio

■ **Síntesis:** «Impuesto sobre los beneficios de las sociedades – Sociedades matrices y filiales – Directiva 90/435/CEE – Concepto de retención en origen»

#### I. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión si existía o no una "retención en origen" a efectos del art. 5.

El Tribunal declaró que se trataba de una "retención en origen" exenta en base a:

- a) Que el objeto de la Directiva es eliminar toda penalización de la cooperación entre las sociedades de Estados miembros diferentes, en relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado, para evitar la doble imposición el art. 5, apartado 1 de la Directiva prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial, cuando se distribuyan beneficios.
- b) Que la "retención en origen" se contempla en los supuestos de distribución de dividendos, si bien no se limitan a determinados tipos de tributos nacionales.
- c) Que según jurisprudencia reiterada del Tribunal, la calificación a la luz del Derecho Comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exención, corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el derecho nacional.
- d) Confirma el principio proclamado por el Tribunal de los efectos de una Sentencia de interpretación, se remite a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada, sin que pueda invocar los graves perjuicios económicos que esta interpretación podía causar a los Estados, pues de ser esto así, tendría mayor fuerza la violación más grave de las nor-

mas, recibiendo un trato de favor respecto de los menores, y se violaría además el derecho de los contribuyentes derivados de la aplicación de la normativa comunitaria.

## 2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 26 de julio de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto siguiente, el Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal Contencioso-administrativo de Primera Instancia de Atenas) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación 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.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un recurso interpuesto por la sociedad Athinaiki Zythopoiia AE, demandante en el procedimiento principal, contra la denegación implícita del director del servicio de recaudación de impuestos de Atenas en relación con la reclamación, formulada por dicha sociedad, sobre la tributación de sus rendimientos.

### 2.1 El litigio en el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

La demandante en el litigio principal es una sociedad anónima de Derecho helénico que tiene como objeto principal la producción y comercialización de productos de cervecería. La sociedad neerlandesa Amstel International posee el 92,17% de su capital social.

El órgano jurisdiccional remitente indica que la demandante declaró, en el ejercicio fiscal correspondiente a 1996, un importe por el impuesto sobre la renta de 7.026.210.797 GRD. Dicho importe incluía una cantidad de 794.291.553 GRD, en concepto de rendimientos exentos y de aquellos sujetos a tributación especial, con arreglo al artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta.

Del total de dichos impuestos adicionales de 794.291.553 GRD, la demandante reclamó la devolución de 738.384.406 GRD. En apoyo de su reclamación, la demandante alegó que lo dispuesto en el artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta establecía una forma de imposición que, por el mero hecho de estar vinculada a la distribución de beneficios, constituía una retención en origen prohibida por el artículo 5, apartado 1, de Directiva.

El silencio mantenido en el plazo legal de tres meses por el director responsable de sociedades anónimas del servicio de recaudación de impuestos de Atenas supuso la denegación implícita de aquella reclamación.

La demandante interpuso, por ello, un recurso ante el Dioikitiko Protodikeio Athinon, con el objeto de que se anulase la denegación implícita de su reclamación y de obtener la devolución del importe de 738.384.406 GRD.

En dichas circunstancias, el Dioikitiko Protodikeio Athinon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Existe una “retención en origen” a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, cuando una disposición de Derecho nacional, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial (anónima o equivalente) a su matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imposables de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, a pesar de que esas dos categorías de rentas no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidas a la matriz?».

### 3. Fundamentos de derecho

#### 3.1 Sobre la cuestión prejudicial

Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva, según se desprende, en particular, de su tercer considerando, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y a facilitar así la agrupación de empresas a escala comunitaria. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en origen en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios (sentencia de 17 de octubre de 1996, *Denkavit y otros*, asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94).

Para comprobar si el artículo 5, apartado 1, de la Directiva se aplica a la tributación de los beneficios distribuidos con arreglo a la normativa helénica controvertida en el procedimiento principal, procede hacer referencia, por una parte, a la redacción de dicha disposición y, por otra parte, comprobar que los términos «retención en origen» que figuran en ella no se limitan a determinados tipos precisos de tributos nacionales (véase la sentencia de 8 de junio de 2000, *Epson Europe*, C-375/98).

Por otra parte, se ha de señalar que, según jurisprudencia reiterada, la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véase, en particular, la sentencia de 13 de febrero de 1996, *Bautiaa y Société française maritime*, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94).

De la resolución de remisión y de las observaciones presentadas con arreglo al artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia se desprende que el gravamen controvertido en el procedimiento principal, descrito en los apartados 13 a 15 de la presente sentencia, tiene como hecho imponible la distribución de dividendos. Además, el gravamen depende directamente de la cuantía de la distribución efectuada.

El impuesto controvertido tiene por objeto rendimientos gravados solamente en caso de distribución de dividendos y dentro del límite de los dividendos distribuidos. Prueba de ello

es que, como han destacado la demandante y la Comisión, la filial no puede compensar el aumento de su base imponible que genera la distribución de beneficios, en virtud del artículo 106, apartados 2 y 3, del Código del impuesto sobre la renta, con los rendimientos negativos de ejercicios anteriores, contrariamente al principio fiscal de compensación de pérdidas que, sin embargo, rige en el Derecho helénico.

### 3.2 Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia

En el presente asunto, no existe ningún elemento que pueda justificar apartarse del principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se remontan a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.

En primer lugar, el Gobierno helénico no ha demostrado que, en la época en que se adoptaron las disposiciones nacionales que establecen la tributación controvertida, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que autorizaba dicho gravamen.

En segundo lugar, procede desestimar el argumento relativo a la magnitud del perjuicio económico que sufriría el Gobierno helénico. Las consecuencias económicas que pudieran derivarse para un Gobierno de la ilegalidad de un tributo o de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia. Por lo demás, si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93). Limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria (véase la sentencia *Bautiaa y Sociétés française maritime*, antes citada, apartado 55).

## 4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

*«Existe una retención en origen, a efectos 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, cuando una disposición de Derecho nacional, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial (sociedad anónima o equivalente) a su matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imponibles de la filial, debe integrarse en la base imponible el beneficio neto total de ésta, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria así como sus rendimientos exentos, a pesar de que los rendimientos objeto de esas dos categorías no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidos a la matriz.»*

## 5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de mayo de 2001.

Proponía al Tribunal de Justicia que contestase lo siguiente:

«Constituye una retención en origen a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, una normativa nacional que, en caso de distribución de beneficios por una sociedad filial, anónima o equivalente, a su sociedad matriz, establece que, para el cálculo de los beneficios imposables de la filial, debe tenerse en cuenta su beneficio neto total, incluidos sus rendimientos sujetos a tributación especial que den lugar a la extinción de la deuda tributaria, así como sus rendimientos exentos, cuando esas dos categorías de rendimientos no tributarían, basándose en la legislación nacional, si permanecieran en la sociedad filial y no fueran distribuidos a la matriz.»

## SENTENCIA DE 4 OCTUBRE DE 2001

### ■ Asunto C-326/99

#### ■ Partes: Stichting «Goed Wonen» / Staatssecretaris van Financiën

Fiscalidad

Prejudicial

#### ■ Síntesis: «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»

### I. Comentario

En este asunto se plantean dos cuestiones a propósito de la constitución de un usufructo de viviendas nuevas por una retribución inferior al precio de coste de dichas viviendas, puesto que la legislación neerlandesa exigía que el precio del usufructo fuese, al menos, igual al coste de la vivienda más el IVA.

Estas cuestiones fueron las siguientes:

- a) La primera era la de si una legislación nacional que limita el concepto de “entrega de bienes corporales” a que el alquiler de bienes inmuebles, el precio sea, al menos, igual al precio del coste del inmueble más el IVA, a fin de garantizar la percepción real y correcta del IVA, era o no contraria al art. 5 apartado 1 y 3 de la Sexta Directiva, considerando el Tribunal que la exigencia de este requisito de una contraprestación mínima, como la señalada, no era contraria a la Sexta Directiva, ya que la letra b) del apartado 3 del art. 5, faculta a los Estados miembros a considerar como “entrega de

bienes corporales" (sujetos a IVA) los derechos reales que confieren a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles como ya declaró la Sentencia Van Tiem de 4 de diciembre de 1990 (Asunto C-186/89) y si el apartado 3, faculta a los Estados a asimilar las entregas de bienes corporales, a los derechos reales citados, igualmente hay que entender que éstos están facultados para que se limite dicha asimilación, a que los derechos cumplan unos criterios precisos y definidos por el Estado miembro de que se trate.

- b) La segunda cuestión era la de si el art. 13 punto B) letra b) y punto C) a) de la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro considerar que la constitución de un derecho de usufructo sobre un bien inmueble por un período limitado (en este caso 10 años) puede equiparse a un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido de la mencionada disposición y, por tanto, exento de IVA.

El Tribunal se pronunció positivamente, ya que de una parte el art. 13 parte B) y letra b) y parte C de la Sexta Directiva no define el concepto de arrendamiento o alquiler de bienes, rechazando el criterio de los recurrentes y de la Comisión, de que este concepto debe basarse en los del derecho civil, y en anteriores como está el respeto al principio de neutralidad del IVA y la necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y en particular la aplicación, correcta, firme y uniforme de las exenciones previstas (Sentencia 11 de junio de 1998 Fischer 283/95) induce a asimilar la constitución de un derecho como el usufructo, al alquiler o arrendamiento, exentos sin perjuicio del derecho que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos, a renunciar con arreglo al art. 73, parte C) de la Sexta Directiva.

La Sentencia declara también que el arrendamiento de un bien inmueble, aunque es una actividad económica, constituye una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante y que en principio debe estar exenta de imposición, al igual que las entregas posteriores de la primera entrega al consumidor final, que marca el fin del precio productivo y, por consiguiente hay que asimilar al arrendamiento exento.

El fundamento de esta Sentencia, por supuesto no es jurídico, sino económico, como fácilmente puede apreciarse, y en base a ello, en vez de hacer una interpretación restrictiva de las exenciones, la hace extensiva, lo que no está muy conforme como el criterio comúnmente aceptado y legislado de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente, como la Sentencia 409/98 aquí comentada.

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante resolución de 24 de agosto de 1999, el Hoge Raad der Nederlanden planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 3, y 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Stichting «Goed Wonen», fundación neerlandesa, y el Staatssecretaris van Financiën sobre una liquidación complementaria emitida por el Inspector de Hacienda en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») declarado por esta fundación en el período del 1 de abril al 30 de junio de 1995.

## 2.1 El litigio del procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

Stichting «Goed Wonen», demandante en el procedimiento principal, sucedió jurídicamente a Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (Asociación para la construcción de viviendas «Goed Wonen»; en lo sucesivo, «Asociación GW»).

Durante el segundo trimestre de 1995 se entregaron a la Asociación GW tres edificios nuevos de viviendas destinadas al alquiler.

Mediante escrituras de 28 de abril de 1995, la Asociación GW constituyó la Fundación «De Goede Woning» (en lo sucesivo, «Fundación GW») y le concedió el usufructo sobre las viviendas nuevas por un plazo de diez años, a cambio de una retribución inferior al precio de coste de dichas viviendas. Además, como usufructuaria, la Fundación GW apoderó a la Asociación GW para administrar las viviendas, encargarse, directa o indirectamente, del mantenimiento ordinario y extraordinario, cobrar y administrar las rentas, expedir recibos por las rentas percibidas, celebrar, modificar y resolver contratos de arrendamiento de las viviendas, emitir facturas por los incrementos de las rentas, y realizar en representación de la usufructuaria todos los actos jurídicos relacionados con la referida administración que la Asociación GW estimase oportunos.

En su declaración fiscal correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 1995, la Asociación GW, por una parte, incluyó el IVA que había repercutido a la Fundación GW por la constitución del usufructo, por importe de 645.067 NLG, y, por otra parte, dedujo el IVA que había soportado por la construcción de las viviendas, por importe de 1.285.059 NLG. Sobre la base de esa declaración, la Asociación GW obtuvo una devolución de 639.992 NLG.

Posteriormente, el Inspector de Hacienda emitió una liquidación complementaria por el importe deducido por la Asociación GW. Dicha liquidación fue confirmada mediante resolución de 12 de diciembre de 1996, que la Asociación GW impugnó ante el Gerechtshof te Arnhem (Países Bajos). No obstante, mediante resolución de 14 de febrero de 1997, el Inspector redujo de oficio la liquidación complementaria al importe de 639.992 NLG, correspondiente a la cantidad devuelta a la Asociación GW sobre la base de su declaración.

El 21 de agosto de 1997, la Asociación GW se transformó en fundación y se convirtió en Stichting «Good Wonen».

Mediante sentencia de 20 de mayo de 1998, el Gerechtshof te Arnhem confirmó la liquidación complementaria, con arreglo a la reducción efectuada por el Inspector de Hacienda. Stichting «Goed Wonen» interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

Según indica el Hoge Raad der Nederlanden, el Gerechtshof te Arnhem consideró que, al constituir la Fundación GW y al concederle el usufructo sobre las viviendas, la Asociación GW no creó una situación distinta de la que habría existido si ella misma hubiese arrendado las viviendas. Teniendo en cuenta su libertad de acción, que era muy limitada, la Fundación GW debía identificarse con la Asociación GW, tanto por el papel totalmente preponderante de ésta, tal como resulta del poder otorgado al constituirse el usufructo, como por la estrecha relación administrativa de las dos entidades. Por tanto, la constitución del usufructo no puede ser una operación sujeta a efectos de IVA.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, como la Sexta Directiva no define los conceptos de «alquiler» y «arrendamiento», el litigio del procedimiento principal suscita la cuestión de si el Consejo, en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, quiso limitar el alcance de estos conceptos al que tengan en el Derecho civil del Estado de que se trate.

Considerando que, en tales circunstancias, la solución del litigio requería una interpretación de la Sexta Directiva, el Hoge Raad der Nederlanden resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales.

### **3. Fundamentos de derecho**

#### **3.1. Sobre la primera cuestión**

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, que supedita la calificación de «entregas de bienes» en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen los derechos reales.

A este respecto, procede señalar de entrada que, a tenor del artículo 5, apartados 1 y 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros sólo podrán considerar como bienes corporales objeto de «entrega» la transmisión de los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles. No obstante, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89), que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de dicha posibilidad, el concepto de transmisión utilizado en el apartado 1 de dicho artículo 5 debe interpretarse en el sentido de que com-

prende asimismo la constitución de uno de los derechos reales incluidos en el apartado 3, letra b), de esta disposición.

Si el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva permite asimilar a los bienes corporales todos los derechos considerados, o asimilar sólo alguno o algunos de ellos, dicha disposición permite asimismo que se limite la asimilación a los derechos que cumplan unos criterios precisos definidos por el Estado miembro de que se trate.

Pues bien, el requisito que establece el artículo 3, apartado 2, de la Ley del IVA, según el cual la retribución convenida por la concesión de los derechos incluidos en esta disposición, más el impuesto sobre el volumen de negocios, debe ser al menos igual al precio de coste del inmueble en cuestión, contribuye a la consecución del objetivo, que persigue la Sexta Directiva, de garantizar la percepción real y correcta del IVA, aun cuando en la práctica dicho requisito se cumpla rara vez.

En consecuencia, dicho requisito no es contrario a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva.

### 3.2. Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA, que, a efectos de la aplicación de la exención del IVA, permite asimilar la constitución por un período limitado de un usufructo sobre bienes inmuebles al alquiler o al arrendamiento de dichos bienes.

Procede señalar, en primer lugar, que la Sexta Directiva no define los conceptos de «arrendamiento» y de «alquiler» y que tampoco remite a las respectivas definiciones que adopten los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, como hace, por ejemplo, respecto a los «terrenos edificables» [véase el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, según el cual «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que definan como tales los Estados miembros»].

No cabe acoger la alegación de Stichting «Goed Wonen» y de la Comisión según la cual la definición comunitaria del arrendamiento y del alquiler debe basarse en las similitudes que existen entre los conceptos jurídicos correspondientes en vigor en el Derecho civil de los Estados miembros en los cuales el Derecho romano ha ejercido mayor influencia.

En efecto, aunque el arrendamiento de bienes inmuebles en principio está incluido en el concepto de actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, en general constituye una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante. Por tanto, al igual que las ventas de una edificación nueva posteriores a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso productivo, el arrendamiento de un bien inmueble debe en principio estar exento de imposición, sin perjui-

cio del derecho a optar por la tributación que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos, con arreglo al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva.

Por tanto, el respeto del principio de neutralidad del IVA y la necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y, en particular, la aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas (véase la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C- 283/95) inducen a asimilar la concesión de un derecho como el usufructo controvertido en el procedimiento principal al alquiler y al arrendamiento, a los efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva.

En efecto, asimilar esa forma de utilización de los bienes inmuebles al arrendamiento permite evitar que se genere de forma abusiva un derecho a deducir el impuesto soportado sobre los bienes inmuebles, objetivo que el artículo 13 de la Directiva prevé expresamente.

#### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia declaró:

«1) El artículo 5, apartado 3, 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 se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Ley que sustituye el impuesto sobre el volumen de negocios existente por un impuesto sobre el volumen de negocios según el sistema de impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la *Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken* (Ley de medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles), de 18 de diciembre de 1995, que supedita la calificación de “entregas de bienes” en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales.

2) El artículo 13, parte B), letra b), y parte C, letra a), de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b, número 5, de la citada Ley de 28 de junio de 1968, en su versión modificada por la Ley de 18 de diciembre de 1995, que, a efectos de la aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido, permite asimilar al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.»

## 5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 22 de febrero de 2001.

Proponía que se contestase en los siguientes términos:

- «1) El artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro supeditar la clasificación como “entrega de bienes” de una operación relativa a un derecho limitado sobre un bien inmueble al requisito de que el importe abonado por la operación más el impuesto sobre el volumen de negocios sea igual, como mínimo, al valor económico del bien inmueble sobre el que recae ese derecho real.
- 2) El artículo 13, punto B, letra b), y punto C, letra a) de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro considerar que la constitución de un derecho de usufructo sobre un bien inmueble por un período limitado (por ejemplo, diez años) es un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido de las mencionadas disposiciones.»

## SENTENCIA DE 9 OCTUBRE DE 2001

### ■ Asunto C-409/98

### ■ Partes: Commissioners of Customs & Excise / Mirror Group plc

Fiscalidad  
Prejudicial

### ■ Síntesis: «Sexta Directiva sobre el IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Concepto – Compromiso de asumir la condición de arrendatario»

(Sala Sexta)

### I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó como principio la cuestión si estaba o no exenta de IVA con arreglo al art. 13, parte B) letra b) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, una prestación efectuada por una persona que inicialmente no tiene título alguno sobre un inmueble y esta persona acepta un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con su propietario, a cambio de que éste le entregue una suma de dinero.

En la primera cuestión el Tribunal, declaró que el compromiso entre el futuro arrendatario y el arrendador, no puede equipararse al arrendamiento, que consiste en que el

propietario del inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo a cambio de una venta por un período al tiempo acordado, según las Sentencias que se citan en la propia Sentencia al resolver la cuestión primera. Y este no es el caso, según la Sentencia y además coincide que las exenciones como las del art. 13 citado deben interpretarse restrictivamente (aunque en ocasiones, como en la Sentencia de 4 de octubre de 2001 (asunto 326/99) que también comentamos aquí), y dando una interpretación económica ha llegado a ampliar precisamente esta exención, aún cuando la prevalente ha sido la interpretación restrictiva.

Dice la Sentencia, que no siendo equiparable este caso al contemplado en la Sentencia Lubbock Fine, en el que se reconocía la exención a la renuncia de un contrato de arrendamiento, precisamente porque se trataba de un arrendamiento en el que el arrendatario había devuelto la posesión al propietario, y si el arrendamiento estaba exento, también debía de estarlo la renuncia, que ha sido una modificación del contrato principal. Y por ello que se rechaza la exención.

La segunda cuestión planteada consistía, en conocer, si podía considerarse o no como una prestación de servicios en el sentido del art. 2 apartado 1 de la Sexta Directiva, la celebración de un contrato de opción, sobre un arrendamiento al cambio del pago por el propietario de una suma de dinero en garantía del cumplimiento de sus obligaciones para la celebración del contrato de arrendamiento.

El Tribunal declaró a este propósito que el contrato de opción, no lleva consigo un intercambio de prestaciones recíprocas para que puedan considerarse como una prestación de servicios del art. 2 apartado 1.

Se planteó también, si una vez efectuada la opción y celebrado el contrato de arrendamiento y el propietario libera los fondos depositados para garantizar el ejercicio del derecho de opción, nos encontramos o no ante un contrato de arrendamiento exento en virtud del art. 13 parte B), letra b), de la Sexta Directiva, a lo que el Tribunal contesta también negativamente, porque nos hallamos ante un contrato de arrendamiento con prestaciones recíprocas, sino que solo ante unas determinadas prestaciones por parte del propietario.

El Abogado General, discrepa totalmente del Tribunal y, emite su criterio de que en ambas cuestiones nos hallamos ante un contrato de arrendamiento exento, y que consideramos más concorde con la Sexta Directiva y con la propia Sentencia del Tribunal en otros casos, en los que hace una interpretación extensiva del art. 13 apartado B) letra b).

### **1.1 Legislación española.**

El art. 20. Uno nº 23 de la Ley 37/92 declara exentos los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo al art. 8 de la Ley y en este artículo están comprendidos los arrendamientos de bienes inmuebles. Ahora bien, de acuerdo con la doc-

trina del Tribunal no tendría esta consideración en los supuestos contemplados de cesión y opción del arrendamiento, no pudiendo equipararse a éste, al no darse las condiciones que requiere el arrendamiento.

Sin embargo, nosotros aceptamos el criterio del Abogado General, ya que el contrato de opción reúne los requisitos del contrato principal (como parece que sucede en este caso al estar determinado el objeto y el precio, y por ello que la jurisprudencia lo equipare a éste y le reconoce que se produce todos sus efectos y en consecuencia estaríamos ante un contrato de arrendamiento exento, si bien en España, no se aplicaría tal exención, al no tratarse de arrendamiento de viviendas, que son los declarados exentos.

## 2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 15 de octubre de 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Divisional Court), planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Mirror Group plc y los Commissioners of Customs & Excise, competentes en materia de recaudación del IVA en el Reino Unido, a propósito de la sujeción al IVA de un compromiso de Mirror Group que consistía fundamentalmente en asumir la condición de arrendatario.

### 2.1 El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

En el año 1993, Mirror Group, sociedad domiciliada en el Reino Unido, se mostró interesada en arrendar locales en Londres para trasladar a ellos su actividad de edición de periódicos. Según el órgano jurisdiccional remitente, podía confiar en obtener condiciones de arrendamiento favorables dada su condición de «arrendatario prestigioso» («anchor tenant»).

El 20 de junio de 1993, Mirror Group y Olympia & York Canary Wharf Ltd (en suspensión de pagos) (en lo sucesivo, «O & Y»), celebraron los siguientes contratos:

- un contrato relativo al arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio One Canadá Square situado en Londres (en lo sucesivo, «edificio») (en lo sucesivo, «contrato principal»);
- el contrato de arrendamiento propiamente dicho relativo a las cinco plantas;
- un contrato por el que se otorgaba a Mirror Group una opción, que debía ejercitarse en un plazo de seis meses, para el arrendamiento de entre una y cuatro plantas más del

mismo edificio, así como –si la opción no se ejercitaba respecto a más de dos plantas– una segunda opción para el arrendamiento de otras dos plantas, que debía ejercitarse en un plazo de dieciocho meses (en lo sucesivo, «contrato de opción»).

El contrato principal estipulaba que O & Y pagaría a Mirror Group un «incentivo» neto de 12.002.590GBP, más IVA, a más tardar el 2 de julio de 1993. Esta suma tenía la consideración de contrapartida por la celebración del contrato por parte del arrendatario y de incentivo para que éste aceptara el arrendamiento.

De conformidad con el contrato principal se llevaron a cabo los siguientes pagos:

- Alrededor de 6,5 millones de GBP, IVA excluido, en relación con las plantas 20 a 24 del edificio, se ingresaron en una cuenta bloqueada, y fueron puestos a disposición de Mirror Group en varios pagos, conforme fue venciendo el derecho de resolución del contrato de arrendamiento, por parte de Mirror Group, que se hallaba de este modo obligada a mantener en arriendo estas plantas durante un total de 25 años.
- Alrededor de 5,5 millones de GBP, IVA excluido, le fueron pagados, en el marco del contrato de opción, a Mirror Group, la cual los depositó de inmediato, como era su obligación, en otra cuenta bloqueada en concepto de fianza. De hecho, Mirror Group ejercitó su opción únicamente sobre otras tres plantas y, por tanto, sólo conservó alrededor de 4,1 millones de GBP.
- Alrededor de 2,1 millones de GBP en concepto de IVA fueron depositados en una cuenta bloqueada antes de ser transferidos, el 26 de julio de 1993, a los Commissioners.

En dicho contrato se estipulaba que no se produciría devengo de renta durante los cinco primeros años por el arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio. A partir del sexto año y hasta el final del arrendamiento se pagaría una renta, que aumentaría progresivamente, pero que nunca alcanzaría el nivel del mercado. Para el arrendamiento de las plantas adicionales respecto a las que Mirror Group podría ejercitar la opción se previeron esencialmente las mismas disposiciones en materia de renta.

En virtud del contrato principal, Mirror Group estaba obligada a completar el acondicionamiento de las plantas 20 a 24 del edificio. De hecho, Mirror Group gastó alrededor de 7,2 millones de GBP en los trabajos de acondicionamiento de las plantas 20 a 24 y alrededor de 4,4 millones de GBP en los trabajos de acondicionamiento de las plantas adicionales 17 a 19 respecto a las que ejercitó su opción.

No obstante, según el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), el incentivo no fue pagado por O & Y a Mirror Group para que ésta efectuara los trabajos de acondicionamiento.

Mirror Group solicitó el reembolso del IVA de 2,1 millones de GBP calculados sobre los 12 millones de GBP del incentivo, petición que fue desestimada por los Commissioners

mediante resolución de 1 de enero de 1997. En consecuencia, Mirror Group interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London.

Según dicho órgano jurisdiccional, la aceptación por Mirror Group de las condiciones del contrato principal, la ejecución por su parte del contrato de arrendamiento y el contrato de opción constituían «actos realizados» («things done») a cambio del incentivo de 12 millones de GBP. En consecuencia, el referido órgano jurisdiccional resolvió que Mirror Group había efectuado una prestación de servicios a título oneroso.

En estas circunstancias, no existe ninguna razón válida para excluir del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una operación que da origen a un arrendamiento cuando, a diferencia de la situación clásica, no es el arrendatario quien paga una suma al propietario por la conclusión del arrendamiento, sino que, como en el asunto principal, es el propietario quien accede a pagar una contrapartida al arrendatario con el fin de asegurarse de que éste acepte el contrato de arrendamiento y respete posteriormente sus estipulaciones. En lo que atañe a los 5,5 millones de GBP, el Tribunal estimó que constituían el pago de un incentivo relativo únicamente a las opciones y que, por tanto, no estaban exentos.

Tanto Mirror Group como los Commissioners apelaron esta resolución ante la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Divisional Court). Mediante resolución de 15 de octubre de 1998 a la que se adjuntaba la sentencia del VAT and Duties Tribunal, este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/92, Lubbock Fine, ¿está exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con un propietario y/o acepta la concesión de un arrendamiento por el propietario a cambio de una suma de dinero pagada por este último?».

2) A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/92, Lubbock Fine, ¿está exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo una prestación efectuada por una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:

- a) celebra un contrato de opción en relación con los arrendamientos de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada a la persona, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción, y/o
- b) posteriormente, ejerce las opciones en virtud del contrato de opción y acepta la concesión de arrendamientos del inmueble a cambio de la liberalización en su favor de los fondos depositados en la cuenta especial?».

### 3. Fundamentos de derecho

Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87; de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Irlanda*, C-358/97, y *Comisión/Reino Unido*, C-359/97, y de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99).

El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado (véanse en este sentido las sentencias, antes citadas, *Comisión/Irlanda*, apartados 52 a 57, y *Comisión/Reino Unido*, apartados 64 a 69, y de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, C-326/99).

Así pues, el propietario es quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. No sucede así en el asunto principal.

Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Lubbock Fine*, antes citada, que el hecho de que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de "alquiler de bienes inmuebles" empleado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

No obstante, es preciso subrayar que dicha sentencia fue dictada en relación con un arrendatario que había devuelto la posesión del bien inmueble arrendado al propietario y, por tanto, a efectos fiscales, había restituido el derecho a ocuparlo al renunciar a este derecho. Por esta razón, el Tribunal de Justicia estimó, en los apartados 9 y 12 de la mencionada sentencia, que la renuncia del arrendatario a la prestación de servicios realizada por el propietario, que es una modificación del contrato de arrendamiento, debe estar exenta cuando la propia prestación lo esté.

Pues bien, estas condiciones no se dan en el asunto principal. *Mirror Group*, como futuro arrendatario, no renuncia a favor del propietario al derecho a ocupar el inmueble.

#### 3.1 Sobre la segunda cuestión

Respecto a la primera parte de la segunda cuestión, la Comisión señala correctamente que un sujeto pasivo que celebre únicamente un contrato de opción como el del asunto principal sin que se produzca un intercambio de prestaciones recíprocas, no efectúa una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

La segunda parte de la segunda cuestión suscita los mismos problemas que la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. En efecto, una vez ejercitada la opción y celebrado el contrato de arrendamiento por parte del arrendatario a cambio de una suma de dinero que entrega el propietario, es preciso examinar si el arrendatario se ha limitado a celebrar el contrato de arrendamiento o si ha efectuado una determinada prestación al propietario. En el primer caso, no existe prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. En el segundo caso, nada indica que se trate, por parte del arrendatario, de una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

#### 4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«1) Una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que celebra un contrato de arrendamiento de dicho inmueble con el propietario y/o acepta tomar en arriendo el mencionado bien, a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, no realiza una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte 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) Una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble, que celebra un contrato de opción, como el del asunto principal, en relación con el arrendamiento de dicho bien a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción y que posteriormente ejerce las opciones en virtud de dicho contrato y acepta celebrar contratos de arrendamiento del inmueble a cambio de la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial a su nombre, no efectúa en ningún momento una prestación de servicios comprendida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388.»

#### 5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 23 de enero de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

En el asunto C-409/98, Mirror Group:

«Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), 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:

- 1) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra con el propietario del inmueble un acuerdo relativo a su arrendamiento y/o acepta la concesión del arrendamiento de dicho inmueble a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario; y
- 2) constituye una exención del IVA de una operación que consiste en la cesión en arrendamiento de un bien inmueble a una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona:
  - a) celebra un contrato de opción relativo al arrendamiento del inmueble a cambio de una suma de dinero, quedando acordado que el dinero permanecerá ingresado en una cuenta especial en garantía de las obligaciones de la misma persona derivadas del contrato de opción;

y/o

- b) ejercita posteriormente las opciones previstas por un contrato de opción relativo al arrendamiento de un inmueble a cambio de que se libere el dinero depositado en la cuenta especial abierta a su nombre.»

En el asunto C-108/99, Cantor:

«Conforme a la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), 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, constituye una exención del IVA de la cesión de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble del arrendatario a una tercera persona que no tiene título alguno sobre dicho bien a cambio del pago de una suma de dinero a este último por parte del arrendatario.»

## SENTENCIA DE 9 OCTUBRE DE 2001

### ■ **Asunto C-108/99**

### ■ **Partes:** Commissioners of Customs Excise / Cantor Fitzgerald International

Fiscalidad

Prejudicial

### ■ **Síntesis:** «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» (Sala Sexta)

#### I. Comentario. Legislación española.

En este asunto similar al 409/99, aquí también comentado se planteó la cuestión de si la cesión de un contrato de arrendamiento (Wako) a favor de un tercero (CFI), con consentimiento al propietario del inmueble (Prudential Assurance) y por la que el cedente (Wako) se compromete a pagar una cantidad al cesionario (CFI que se convertía en arrendatario) por aceptar la subrogación del contrato, podía considerarse, por un lado como una prestación de servicios del art. 2.1 de la Sexta Directiva, y por otro si esta prestación de servicios, podría considerarse exenta de acuerdo con el art. 13, parte B) letra b) de la Directiva, como arrendamiento de inmuebles.

El Tribunal, consideró que el contrato entre el cedente (Wako) y el cesionario (CFI) por el que aquel cedía el arrendamiento de un inmueble a cambio del pago de una suma al cesionario por la subrogación del arrendamiento, entendió que esta cesión no se podía asimilar a un arrendamiento exento del art. 13, parte B) letra b) al no reunir los requisitos necesarios para que ésta se produzca, puesto que como ha declarado el Tribunal en otras Sentencias, el arrendamiento de bienes inmuebles, consiste fundamentalmente en que el propietario del inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta por un período de tiempo acordado, y éste no es el caso, según la Sentencia.

Por otro lado, interpreta el art. 13, parte B) letra b) de la Sexta Directiva, diciendo que éste se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos, o que le sean accesorios, sin que se efectúen por el propio propietario.

Como en el Asunto 409/98, el Abogado General discrepó de este criterio del Tribunal y equiparó esta cesión, a un arrendamiento de bienes inmuebles exento.

## 1.1 Legislación española

En nuestro Derecho Civil nos encontraríamos ante una subrogación del contrato de arrendamiento, con conocimiento del propietario, o sea un subarriendo total, que muy bien pudiera considerarse como un arrendamiento exento (si se tratara de viviendas), puesto que el subarrendatario del inmueble (total o parcial) se comprometía a pagar el precio, por un período de siete años en consecuencia concurrían los requisitos, que exige la Sentencia para el arrendamiento.

Ahora bien, nos encontraríamos aquí ante el supuesto del art. 20 uno nº 23, que exceptúa de la exención de los arrendamientos de todo o parte de edificios, incluso para ser subarrendados, pero no parece este el supuesto, puesto que el arrendatario se comprometía a no subarrendar, ni ceder, sin consentimiento del propietario, y además la cesión se efectuó siete años después. Es decir que el arriendo no se celebró con la intención de subarrendar y por lo expuesto podría considerarse un arrendamiento, que estaría exento en nuestro derecho, si fuera de viviendas.

El subarriendo, es desde luego, figura admitida en nuestro derecho y además equiparable, salvo los propios de esta figura, al arrendamiento.

En definitiva, compartimos la tesis del Abogado General.

## 2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 2 de septiembre de 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Divisional Court), planteó al Tribunal de Justicia 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.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Cantor Fitzgerald International (en lo sucesivo, «CFI») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») componentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la sujeción al IVA de una prestación de servicios consistente en la asunción, por parte de CFI, a cambio de un pago, de los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento cedido por el arrendatario con el consentimiento del propietario.

### 2.1. El litigio principal y la cuestión prejudicial

En marzo de 1986, Prudential Assurance Co. Ltd (en lo sucesivo, «propietario») arrendó a Wado International (Europe) Ltd (en lo sucesivo «Wako»), por un período de 15 años, la cuarta planta de un inmueble situado en Londres. De conformidad con el con-

trato, Wako se comprometió a no subarrendar el bien ni ceder el contrato sin el consentimiento del propietario.

En 1993, Wako y CFI acordaron, con el consentimiento del propietario, la cesión del contrato de arrendamiento a CFI. Con arreglo a este contrato, CFI, que se convertía en el nuevo arrendatario, se comprometía a cumplir las obligaciones que incumbían a Wako en virtud del contrato de arrendamiento y a indemnizar a ésta por cualquier pérdida o deuda derivada del arrendamiento. Como contraprestación por la subrogación de CFI en el contrato de arrendamiento, Wako se comprometió a pagar a esta última la suma de 1,5 millones de GBP.

CFI declaró un importe de 1,5 millones de GBP a efectos del IVA, operación que aprobaron los Commissioners mediante resolución de 30 de julio de 1996. El CFI interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Mediante sentencia de 6 de agosto de 1997, este órgano jurisdiccional estimó el recurso y declaró que la operación de que se trataba estaba exenta del IVA.

Los Commissioners apelaron esta sentencia ante la High Court.

A la luz de la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92), este órgano jurisdiccional duda que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, deba interpretarse en el sentido de que la prestación de servicios realizada por CFI quede exenta. Se inclina por una norma simple en virtud de la cual un pago sólo estaría exento si se efectuara como contraprestación por la constitución o concesión de un derecho sobre un inmueble. Esta solución se acomodaría a los hechos del asunto Lubbock Fine, pero el Tribunal de Justicia no se pronunció en este sentido.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-63/92, Lubbock Fine, ¿está exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una prestación de servicios efectuada por una persona (en lo sucesivo, "persona") que no tiene título alguno sobre un bien inmueble, cuando esta persona acepta la cesión de un contrato de arrendamiento de dicho bien inmueble realizada por un arrendatario, y éste paga como contraprestación una suma de dinero a la persona a la que se cede el arrendamiento del bien inmueble?»

### **3. Fundamentos de derecho**

#### **3.1. Sobre la cuestión prejudicial**

Como expuso el órgano jurisdiccional remitente, la prestación de que se trata en el asunto principal consiste en que un futuro arrendatario, en calidad de prestador de servicios, acepta la cesión del arrendamiento de un inmueble por parte de un arrendador; en calidad

de beneficiario. Por tanto, en el asunto principal existe, contrariamente a la apreciación de la Comisión, una prestación de servicios identificable comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en virtud del artículo 2, apartado 1, de ésta, y es, por tanto, imponible, a menos que exista una exención prevista por una disposición específica de dicha Directiva. En consecuencia, procede examinar si a esta prestación de servicios le resulta aplicable el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado (véanse en este sentido las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, y 4 de octubre de 2001, Goed Wonen, C-326/99).

La prestación de que se trata en el asunto principal no satisface estos requisitos.

Al contrario, el nuevo arrendatario, CFI, es quien, al aceptar asumir los derechos y obligaciones derivados de un contrato de arrendamiento existente, prestó un servicio al antiguo arrendatario, Wako. Wako no efectuó ninguna prestación de servicios a favor de CFI, sino que pagó la contrapartida en dinero de la prestación realizada por CFI, contrapartida que, como tal, no está sometida al IVA. Únicamente el propietario efectuó una prestación de servicios en favor de CFI, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, exenta en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, a saber, el derecho a ocupar su inmueble a cambio del pago de la renta.

Contrariamente a lo que sostiene CFI, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, se aplica a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

#### **4. Fallo**

*El Tribunal de Justicia declaró:*

*«No está exenta con arreglo al 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, una prestación de servicios efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que consiste en aceptar, a título oneroso, la cesión por parte del arrendatario de un contrato de arrendamiento de dicho bien.»*

#### **5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 23 de enero de 2001.**

Véase el asunto C-409/98.

## SENTENCIA DE 11 OCTUBRE DE 2001

### ■ **Asunto C-267/99**

■ **Partes:** Christiane Adam, señora de Urbing / Administration de l'enregistrement des domaines

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Concepto de profesión liberal – Administrador de fincas»  
(Sala Segunda)

### **I. Comentario. Legislación española**

El problema que se planteó en este asunto era con carácter general, independientemente del supuesto contemplado, sobre si se podía considerarse o no como una profesión liberal a un Administrador de Fincas.

A este propósito y con carácter general, como decíamos, el Tribunal declaró que aunque en el Anexo F, apartado 2, a que se refiere el art. 28 de la Sexta Directiva, no da una definición del concepto de "profesión liberal", si debe tenerse en cuenta que son actividades que tienen un carácter marcado intelectual, que requieren una calificación de un nivel alto y que están sometidos habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta, y debe añadirse –dice el Tribunal- que en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

No obstante estas orientaciones sobre el concepto de profesión liberal, la Sentencia declara, que corresponde a cada Estado miembro determinar y definir las operaciones que puedan beneficiarse a un tipo reducido a partir de 1 de enero de 1993, en virtud de las modificaciones de la Sexta Directiva, por la Directiva 92/77 de 24 de octubre (de aproximación de tipos de IVA) siempre y cuando se respete el principio de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido.

En definitiva, e independientemente del carácter transitorio de este impuesto, es claro que los Estados miembros y a partir del 1 de enero de 1993, los que corresponde con arreglo a la Sexta Directiva modificada, decidir sobre la aplicación de los tipos reducidos, respetando claro está, el principio de neutralidad del IVA.

De todas formas, la importancia de la Sentencia, radica en definir los principios a los que debe ajustarse el concepto de "profesión liberal".

### 1.1. Legislación española

En la Ley 37/92 de IVA se define en su art. 5 concepto del empresario y del profesional, diciendo en su apartado dos que son actividades empresariales o profesionales, las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de la producción material y humana, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En definitiva lo que caracteriza al profesional es su independencia para el ejercicio de su actividad y por ello, que el empleado no esté sujeto a IVA, y así resulta del art. 84 Uno 1º de la Ley.

## 2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 15 de julio de 1999, el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del anexo F, 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Sra. Urbing-Adam, administradora de fincas, y la administration de l'enregistrement et des domaines de Luxemburgo (en lo sucesivo, «Administración»), relativo al tipo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que ha de aplicarse a las operaciones que efectuó la Sra. Urbing-Adam en el ámbito de su profesión en los ejercicios fiscales de 1991 a 1994.

Por considerar que su actividad profesional constituye una profesión liberal, la Sra. Urbing-Adam estableció sus declaraciones del IVA referidas a 1991 y 1992 sobre la base de un tipo reducido del 6% y las referidas a 1993 y 1994 sobre la base del tipo intermedio del 12%. Por considerar que la actividad de la Sra. Urbing-Adam no era una actividad de «administrador de bienes» y que no era por tanto una profesión liberal, sino que constituía una actividad comercial, la Administración practicó una liquidación complementaria y aplicó el tipo normal del IVA, a saber del 15%, a las operaciones de que se trata.

La Sra. Urbing-Adam interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Tribunal d'arrondissement. Subrayó la autonomía de que dispone, con arreglo a la normativa luxemburguesa, un administrador de fincas en el ejercicio de su actividad y alegó que ejerce una profesión liberal en el sentido de los artículos 4 del Reglamento granducal de 7 de mayo de 1980 y 7 del Reglamento granducal de 21 de diciembre de 1991. Mantuvo que su condición implica que tiene derecho al tipo impositivo reducido para 1991 y 1992, con arreglo al artículo 40, apartado 4, letra b), de la Ley del IVA, y al tipo impositivo intermedio para 1993 y 1994, en virtud del artículo 40, apartado 3, de la misma Ley, en la versión que resulta de la Ley de Presupuestos Generales de 20 de diciembre de 1991.

La Administración, por el contrario, negó que la actividad de administrador de fincas como la contempla la normativa luxemburguesa tenga carácter de profesión liberal, alegando que se trata de una actividad distinta de la de administrador de bienes, que su ejercicio no requiere poseer una calificación específica y que consiste en la mera gestión de las partes comunes de un inmueble, bajo la vigilancia de la Junta de propietarios.

El Tribunal d'arrondissement de Luxembourg consideró que la solución del litigio sobre el que ha de pronunciarse requiere que se interprete el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, decidió plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

### **3. Fundamentos de derecho**

#### **3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales**

Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar de manera conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva engloban una actividad como la de administrador de fincas.

Habida cuenta de que la cuestión que se plantea en el litigio principal consiste en si tal actividad debe recibir, a efectos de la aplicación del IVA, el trato que se dispensa a las profesiones liberales que están sometidas a un tipo reducido respecto del tipo normal del IVA, hay que precisar, con carácter preliminar, que el artículo 12, apartado 4, de la Sexta Directiva, en su versión anterior a la Directiva 92/77, permitió que los Estados miembros aplicasen tipos impositivos reducidos a determinadas entregas de bienes y a determinadas prestaciones de servicios, y que el artículo 28, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en la versión que resulta de la Directiva 92/77, autorizó a los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a la entrega de bienes y prestación de servicios no contemplados en el anexo H a seguir aplicando dicho tipo impositivo, siempre que no fuera inferior al 12%. Ha quedado acreditado que el anexo H no menciona las profesiones liberales como tales.

De lo antedicho resulta que la determinación y la definición de las operaciones que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido con arreglo a las mencionadas disposiciones de la Sexta Directiva son competencia de los Estados miembros afectados.

Sin embargo, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben atenerse al principio de neutralidad fiscal. Dicho principio se opone a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98).

Tal debe ser el caso también para el trato que dispensa el Gran Ducado de Luxemburgo a las profesiones liberales, que, con arreglo a las disposiciones de la Sexta Directiva menciona-

das en el apartado 34 de la presente sentencia, estaban sometidas, hasta el 31 de diciembre de 1992, a un tipo reducido del 6% que se elevó, desde el 1 de enero de 1993, al 12%.

En lo que se refiere al alcance del concepto de profesión liberal, procede señalar que la Sexta Directiva emplea dicho concepto en su anexo F, apartado 2, aunque no da una definición abstracta y global del mismo. Por otra parte, con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, al que se refiere el anexo F, se han de cumplir las condiciones vigentes en el Estado miembro afectado, para que las operaciones enumeradas en dicho anexo puedan, en el curso del período transitorio, quedar exentas del IVA.

Sin embargo, para proporcionar indicaciones útiles al órgano jurisdiccional remitente, hay que subrayar determinados elementos que caracterizan a las profesiones liberales en el sentido del anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva. Como ha puesto de relieve la Comisión en sus observaciones escritas, las profesiones liberales a que se refiere dicha disposición son actividades, entre otras, que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de dichos criterios, debe considerarse que la actividad de administrador de fincas, como la establece la normativa luxemburguesa pertinente, constituye una profesión liberal.

#### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia declaró:

*«Corresponde a cada Estado miembro determinar y definir las operaciones que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido con arreglo al artículo 12, apartado 4, 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, hasta el 31 de diciembre de 1992, y con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en la versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388 (aproximación de los tipos del IVA), desde el 1 de enero de 1993, siempre y cuando se respete el principio de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido.»*

*Las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva son actividades que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.»*

## 5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Segunda el 29 de marzo de 2001.

Propuso que se declarase que el Tribunal de Justicia es incompetente para pronunciarse sobre las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal d'arrondissement de Luxemburgo. En todo caso, el artículo 28, apartado 3, y el anexo F de la Sexta Directiva se refieren a las operaciones que pueden ser exentas del IVA y no a aquellas, como las operaciones que son objeto del litigio principal, sujetas a un tipo reducido del IVA; por lo tanto, la definición de estas últimas, incluso el concepto de «profesiones liberales», no está comprendida, en este caso, en el Derecho comunitario, sino que es competencia de los Estados miembros.

## SENTENCIA DE 25 OCTUBRE DE 2001

### ■ **Asunto C-78/00**

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

Fiscalidad

### ■ **Síntesis:** «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» (Sala Quinta)

## I. Comentario. Legislación española

### I.1. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión, de si una legislación nacional, en este caso la italiana, permitía que la devolución del excedente del IVA, se pudiera realizar mediante la entrega de títulos de deuda del estado, con vencimiento a 10 años, era o no conforme a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, en su versión de la Directiva 95/77/CEE de 10 de abril de 1995.

El Tribunal de Justicia a instancia de un recurso interpuesto por la Comisión, declaró que la República Italiana había incumplido la obligación impuesta por los preceptos citados, toda vez que la neutralidad del IVA, garantiza el derecho al ejercicio inmediato de la devolución del excedente del IVA, que resulta de la diferencia entre la cantidad de deducción autorizada y la de la cuota devengada. Lo contrario supondría, violar este derecho fundamental del sujeto pasivo haciendo recaer sobre el mismo, total o parcialmente el peso del IVA.

Lo anterior –dice la Sentencia- implica que la devolución del IVA debe efectuarse en un plazo razonable mediante un pago en metálico o de moneda equivalente.

Por otra parte, declara que la alegación hecha por el Gobierno Italiano, de que la norma nacional sólo afectaba a un número relativamente pequeño de sujetos pasivos carece de pertinencia en relación con la existencia del incumplimiento. Al igual que otras sentencias, se declara por el contrario, que el incumplimiento que afecta gravemente el interés del Estado, tampoco puede justificar nunca el incumplimiento de una norma porque podría incentivar el fraude.

## **1.2. Legislación española**

El artículo 98 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, proclama el derecho inmediato a la deducción del IVA, o sea desde el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Y el artículo 99, regula el ejercicio del derecho a deducción, correspondiente a cada uno de los períodos de liquidación, permitiendo la compensación en las declaraciones liquidaciones en posteriores, siempre que no haya transcurrido cuatro años contados, a partir de la presentación de la declaración-liquidación que origine el exceso.

Por otra parte, regula el derecho del sujeto pasivo a la devolución del saldo existente a su favor al 31 de diciembre de cada año, cuando no hubiera podido compensar dentro del período de declaración liquidación, el exceso entre las cuotas deducibles y las devengadas; salvo en determinados supuestos, en los que la devolución se puede solicitar antes del 31 de diciembre (artículos 112 y 113).

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de marzo de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso con el fin de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al haber previsto, para una categoría de sujetos pasivos con créditos fiscales correspondientes al año 1992, la sustitución de la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.

### **2.1. Antecedentes de hecho y procedimiento administrativo previo**

Al estimar que los Decretos-leyes números 16/93 y 250/95 vulneraban a la vez el principio del derecho a deducción del IVA soportado, recogido en el artículo 17 de la Sexta

Directiva, y la obligación, prevista en el artículo 18, apartado 4, de dicha Directiva, de efectuar una devolución «cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas», la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento enviando a las autoridades italianas, el 22 de diciembre de 1997, un escrito de requerimiento por el que las instaba a presentar sus observaciones en un plazo de dos meses.

En su escrito de requerimiento, la Comisión indicó en particular que se le había informado de que a numerosos sujetos pasivos italianos a quienes eran aplicables los Decretos-leyes números 16/93 y 250/95 no se les había devuelto el excedente del IVA acumulado a lo largo del año 1992 y se les había privado así de su derecho a deducción.

Mediante escrito de 2 de abril de 1998, las autoridades italianas respondieron al escrito de requerimiento alegando que la legislación italiana relativa a la devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado era conforme con lo dispuesto en el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

Puesto que los argumentos del Gobierno italiano no convencieron a la Comisión, ésta dirigió a la República Italiana, el 9 de julio de 1999, un dictamen motivado en el que requería a este Estado miembro para que adoptara todas las medidas necesarias para darle cumplimiento en un plazo de dos meses a partir de su notificación.

Las autoridades italianas no dieron cumplimiento a dicho dictamen dentro del plazo señalado. En estas circunstancias, la Comisión interpuso el presente recurso.

### 3. Fundamentos de derecho

#### 3.1. El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

La Comisión considera que, al entregar a los sujetos pasivos títulos de deuda del Estado con vencimiento a cinco o diez años tras su emisión, la República Italiana ha infringido lo dispuesto en el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, relativo al tratamiento del excedente del IVA. La Comisión alega que este precepto permite trasladar el excedente que resulta de la diferencia entre la cantidad de las deducciones autorizadas y la cantidad de la cuota devengada, únicamente hasta el siguiente período impositivo. El traslado del excedente a los períodos impositivos posteriores al que sigue de inmediato al período considerado viola el principio establecido por dicho precepto, priva a los sujetos pasivos afectados del ejercicio normal del derecho a deducción y atenta gravemente contra un principio fundamental del sistema común del IVA, a saber, el derecho al ejercicio inmediato del derecho a deducción.

##### 3.1.1 Apreciación del Tribunal de Justicia

Ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.

De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

Pues bien, de lo expuesto por la Comisión, y que no ha sido negado por el Gobierno italiano, resulta que la República Italiana decidió devolver el excedente del IVA al que tenía derecho un cierto número de sujetos pasivos con respecto al año 1992, mediante la entrega de títulos de deuda del Estado emitida a partir del 1 de enero de 1994 y con vencimiento a cinco o diez años a partir de su emisión. Además, dichos títulos fueron distribuidos a los sujetos pasivos afectados progresivamente, entre abril de 1994 y diciembre de 1998.

Es preciso señalar que la normativa italiana controvertida, que no da lugar a un pago en metálico o de manera equivalente en un plazo razonable sino que prevé la entrega de títulos de deuda del Estado, no es compatible con el sistema de devolución del excedente del IVA previsto por la Sexta Directiva.

La circunstancia, alegada por el Gobierno italiano, de que la normativa nacional controvertida sólo afectaba a un número relativamente pequeño de sujetos pasivos carece de pertinencia en relación con la existencia del incumplimiento.

#### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia decidió:

«1) *La República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al haber previsto, para una categoría de sujetos pasivos con créditos fiscales correspondientes al año 1992, la devolución del impuesto sobre el valor añadido mediante la entrega de títulos de deuda del Estado, efectuada además tardíamente.*

2) *Condenar en costas a la República Italiana.»*

#### **5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 7 de junio de 2001**

Propuso al Tribunal de Justicia que:

«- Declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 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, al disponer la sustitución de la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la entrega de títulos de deuda del Estado para una categoría de sujetos pasivos titulares de crédito fiscal durante el año 1992.

- Condene en costas a la República Italiana.»

## SENTENCIA DE 8 NOVIEMBRE DE 2001

### ■ Asunto C-338/98

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas / Reino de los Países Bajos  
Fiscalidad

■ **Síntesis:** «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»  
(Sala Quinta)

### I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión de si un empresario podía deducir el IVA soportado que le había repercutido un empleado suyo, pero que utilizaba su propio vehículo para el desarrollo de la actividad del empresario.

El Tribunal entendió que dicho IVA no era deducible, ya que el empleado no puede tener la condición de sujeto pasivo al no tener la condición de independiente (art. 4 apartado 1 y 4 de la Directiva), de acuerdo con el art. 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, sólo se puede deducir el IVA el sujeto pasivo que haya soportado por los bienes que les hayan sido entregados o los servicios que le hayan sido prestados, por otro sujeto pasivo, que haya soportado a su vez por los bienes que le hayan sido entregados o los servicios que le hayan sido prestados por otro sujeto pasivo. Y en este supuesto, no puede considerarse que haya mediado, ni entrega de bienes ni prestación de servicios por el empleado, aunque el empresario le haya reembolsado parte de la amortización del vehículo y los gastos relacionados con dicha utilización.

En cuanto a la cuestión de si era necesario estar en posesión de una factura, el Tribunal declaró, que si el sujeto pasivo no tenía derecho a la deducción del IVA, tampoco se

podía exigir, naturalmente, la posesión de la factura, de la que dispensaba el Gobierno neerlandés, por lo que en realidad el Tribunal no se pronuncia sobre el tema.

En otras ocasiones el Tribunal, ya se ha pronunciado sobre los requisitos de la deducción, flexibilizando lo relativo a la posesión de la factura, pues lo importante es que concurren los requisitos del derecho a deducir.

### **1.1. Legislación española**

En nuestro derecho el concepto de empresario o profesional está definido en el art. 5 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre del IVA y, se consideran actividades empresariales o profesionales las que impliquen ordenación por cuenta propia de factores de la producción materiales y humanos, o uno, de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y en consecuencia de acuerdo con la Sentencia el empleado no reúne los requisitos necesarios para ser un empresario, ni aunque ponga sus medios (vehículo) a disposición del empresario.

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al haber dispuesto que un empresario sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») puede deducir una parte de la compensación que paga a un empleado por la utilización de su automóvil particular con fines profesionales, infringiendo así el artículo 17, apartado 2, letra a), y el artículo 18, apartado 1, letra a), 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, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

### **2.1. Fase administrativa previa**

Mediante escrito de 2 de febrero de 1993, la Comisión informó al Gobierno neerlandés de sus dudas sobre la conformidad del artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 con la Sexta Directiva, ya que dicha disposición autoriza una deducción del IVA en favor del empresario sujeto pasivo sin que se cumpla el requisito relativo a la posesión de una factura previsto en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Mediante escrito de 5 de julio de 1993, el Gobierno neerlandés alegó que la deducción controvertida no podía ser criticada por razones meramente formales basadas en la ine-

xistencia de una factura extendida entre sujetos pasivos. Invocando la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86), el Gobierno neerlandés sostenía que lo único que importaba era que los gastos a los que se refería la deducción fueran necesarios, como ocurre en el caso de autos, para las actividades del empresario sujeto pasivo.

El 10 de mayo de 1995, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento al Reino de los Países Bajos. Aunque parecía admitir el carácter profesional de los gastos a los que se aplica la deducción controvertida y, por consiguiente, el hecho de que dicha deducción no vulneraba el principio formulado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión volvía a insistir en el requisito de posesión de una factura establecido en el artículo 18, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. A este respecto, subrayaba que el respeto de dicho requisito constituía una garantía de legalidad y transparencia que permitía luchar eficazmente contra el fraude.

Como el Gobierno neerlandés reiteró su criterio en un escrito de 10 de julio de 1995, la Comisión le remitió un escrito de requerimiento complementario el 17 de octubre de 1996.

El 22 de septiembre de 1997, la Comisión envió al Reino de los Países Bajos un dictamen motivado.

La Comisión, al comprobar que el Reino de los Países Bajos no se había atendido a su dictamen motivado, decidió interponer el presente recurso.

## **2.2. Sobre el recurso**

Sobre el primer motivo de recurso, basado en la infracción del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva

La Comisión considera que un aspecto esencial del sistema establecido en materia de IVA reside en el hecho de que las operaciones que pueden dar lugar a deducción se llevan a cabo entre sujetos pasivos, de modo que la totalidad de las operaciones sujetas al impuesto forman, a este respecto, una cadena que no puede ser interrumpida. Esto es lo que se desprende, en especial, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que indica que el IVA deducible es el devengado o ingresado por los bienes entregados o por los servicios prestados a un sujeto pasivo o para las necesidades de éste, por otro sujeto pasivo.

## **3. Fundamentos de derecho**

### **3.1. Apreciación del Tribunal de Justicia**

Para determinar si las disposiciones nacionales controvertidas son conformes al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva procede recordar primero que el Tribunal de Justicia ha estimado con anterioridad que el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva indica con precisión los requisitos del nacimiento y del alcance del derecho a deducción del IVA y que esta disposición no deja a los Estados miembros ningún mar-

gen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación (sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 35).

A continuación, es necesario observar que del tenor literal del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva resulta que esta disposición autoriza al sujeto pasivo a deducir el IVA soportado por los bienes que le haya entregado y los servicios que le haya prestado otro sujeto pasivo.

Ahora bien, por una parte, el artículo 4, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva precisa expresamente a este respecto que un trabajador por cuenta ajena que actúa por cuenta de su empresario no puede tener la condición de sujeto pasivo.

De esta disposición se desprende que el hecho de que un empleado utilice su propio vehículo en el marco de las actividades del empresario no puede tener el efecto de transformar a este empleado en «sujeto pasivo» en el sentido de la Sexta Directiva y, por tanto, tampoco en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la misma, y ello aun cuando el empresario reembolse los gastos relacionados con dicha utilización.

Por otra parte, del artículo 5 de la Sexta Directiva resulta que se considera entrega de un bien la transmisión del poder de disposición sobre este bien con las facultades atribuidas a su propietario. Es necesario reconocer que el hecho de que un empleado utilice su propio vehículo en el marco de las actividades de su empresario no puede constituir una entrega de bienes al mismo, en el sentido que se acaba de indicar.

Por consiguiente, no pueden considerarse «entregados» al empresario sujeto pasivo en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, ni el vehículo que pertenece al empleado ni el carburante que consume dicho vehículo, por el mero hecho de que el empresario reembolse en parte la amortización del vehículo y los gastos de carburante relacionados con dicha utilización.

Las consideraciones precedentes muestran claramente que no se puede inferir del tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva que exista un derecho a deducir el IVA en las circunstancias contempladas en el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968.

Por otra parte, en contra de lo que ha sostenido el Gobierno neerlandés, no se puede llegar a una conclusión diferente basándose en la sentencia Intiem, antes citada.

### **3.2. Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva**

En opinión de la Comisión, el Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 es también contrario al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que esta disposición supedita la deducción del IVA soportado a que el sujeto pasivo disponga de una factura extendida de acuerdo con lo dispuesto en el artícu-

lo 22, apartado 3, de dicha Directiva, es decir, esencialmente, una factura que un sujeto pasivo haya expedido a otro sujeto pasivo. Ahora bien, al tratarse de una deducción relativa a la compensación que el empleado percibe para cubrir los gastos relacionados con la utilización de su vehículo particular, es imposible disponer de dicha factura.

### 3.3 Apreciación del Tribunal de Justicia

Procede señalar que el artículo 18 de la Sexta Directiva sólo se refiere a los requisitos para el ejercicio del derecho a deducción, mientras que la existencia misma del derecho se regula en el artículo 17 de dicha Directiva.

Ahora bien, del análisis del primer motivo formulado por la Comisión se desprende que la deducción por el empresario sujeto pasivo de una parte de la compensación pagada a un empleado por el uso de su vehículo particular con fines profesionales infringe el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

En tal contexto, un Estado miembro no puede invocar, en apoyo de su pretensión de regular los requisitos para el ejercicio de un derecho a deducción que la Sexta Directiva no autoriza, el artículo 18, apartado 3, de dicha Directiva, que permite que los Estados miembros fijen los requisitos y procedimientos en virtud de los cuales un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los procedimientos establecidos por los apartados 1 y 2 del mismo artículo.

## 4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

«1) Declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al haber dispuesto que un empresario sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido puede deducir una parte de la compensación que paga a un empleado por la utilización de su automóvil particular con fines profesionales, infringiendo así el artículo 17, apartado 2, letra a) y artículo 18, apartado 1, letra a), 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, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

2) Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.»

## **5. La Abogada General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 31 de mayo de 2001**

Propuso al Tribunal de Justicia que:

«1) Declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado al permitir, en infracción del artículo 17, apartado 2, letra a) y del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, que un empresario, sujeto pasivo del IVA, deduzca una parte de la compensación de gastos por la utilización por un trabajador, con fines profesionales, de su automóvil particular.

2) Condene en costas al Reino de los Países Bajos.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.»

## **SENTENCIA DE 22 NOVIEMBRE DE 2001**

### ■ **Asunto C-184/00**

■ **Partes:** Office des produits wallons asbl / État belge

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Subvenciones directamente vinculadas al precio»

### **I. Comentario. Legislación española**

El problema que aquí se planteó que era el de si una subvención con el fin de cubrir parte de los gastos de explotación que percibía una Asociación privada, sin ánimo de lucro (O.P.W.) y que recibía de la Región Valona, debía considerarse o no como vinculada directamente al precio sujeta, o no, al IVA.

La Sentencia declara que para que una subvención esté directamente vinculada al precio de los bienes entregados por servicios prestados en el sentido del artículo 11 parte A de la Sexta Directiva, es necesario además, como observó acertadamente la Comisión que se abone al Organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención de la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios, y está por tanto sujeta al impuesto.

Por lo demás en el caso contemplado el Tribunal declara que es el órgano jurisdiccional nacional a quien compete comprobar si existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate y asimismo le corresponde también comprobar, si la contraprestación que representa la subvención influye o no, en relación con el precio de los bienes, por entender el Tribunal que es el Juez Nacional al que le corresponde interpretar aquellos aspectos que son de orden interno aún cuando estén relacionados con la cuestión del Derecho Comunitario que se somete a su interpretación.

En definitiva, el Tribunal resolvió la cuestión declarando, que el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio”, en el sentido del artículo 11, parte A) letra a) de la Sexta Directiva incluye únicamente las subvenciones que constituyen una contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios que son pagados por un tercero al vendedor o prestador. Y dice también que corresponde al Órgano jurisdiccional nacional comprobar sobre la base de los elementos que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no la contraprestación.

### **2.1. Legislación española**

El artículo 78 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre incluye en la base imponible del impuesto las subvenciones vinculadas directamente al precio “a se consideran vinculadas directamente al precio, como operaciones sujetas al impuesto, las subvenciones establecidas en función de que el número de unidades entregadas por el volumen de servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación”.

Es decir, para que la subvención afecte a un determinado número de unidades o al volumen de los servicios es necesario que se determine anteriormente, pues de lo contrario se vincula a toda la operación.

La legislación española coincide con la declaración de la Sentencia.

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante resolución de 11 de mayo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de mayo siguiente, el Tribunal de première instance de Charleroi planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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.

Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Office des produits wallons ASBL (en lo sucesivo, «OPW») y el Estado belga en el que trata de determinarse si las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación del OPW deben incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## 2.1. El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

El OPW es una asociación privada sin ánimo de lucro que se dedica a la promoción y venta de productos agrícolas, hortícolas y agroalimenticios valones y es sujeto pasivo del IVA por esta actividad. Recibe anualmente una subvención de la Región valona, con la cual celebró el 11 de marzo de 1994 un convenio marco de subvención (en lo sucesivo, «convenio marco»). En virtud de dicho convenio marco, el OPW realiza cuatro actividades distintas: edita un catálogo, edita una revista llamada «Vallonie nouvelle», coordina sus delegaciones descentralizadas y participa en eventos locales. A tenor del convenio marco, el OPW «establecerá su presupuesto sobre la base de la subvención del año anterior [...]. El año de referencia para el inicio de este sistema es 1994 y la subvención correspondiente asciende a 11.000.000 de BEF». Además, el convenio marco estipula que «los gastos aceptables incluyen en particular la retribución del personal, el eventual coste de alquiler o de habilitación de los locales, el coste de adquisición de las instalaciones y accesorios necesarios, la adquisición de bienes y servicios y cualquier otro gasto, directo o indirecto, relacionado con la actividad del OPW, al que se refiera el presente convenio».

En febrero de 1997, la administración tributaria belga realizó una inspección y, después de observar que el OPW no había pagado el IVA por la subvención, practicó una liquidación complementaria por importe de 6.712.500 BEF correspondiente a los años 1994 a 1996. Posteriormente se dictó contra el OPW providencia de apremio por esa cuantía en concepto de IVA y se le impusieron sanciones por importe de 1.349.000 BEF.

El OPW formuló oposición contra dicha providencia de apremio ante el Tribunal de première instance de Charleroi.

En tales circunstancias, el Tribunal de première instance de Charleroi resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia algunas cuestiones prejudiciales.

## 3. Fundamentos de derecho

### 3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales

Por medio de sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente cuál es la interpretación que procede dar al concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y en particular si una subvención de funcionamiento, como aquella de que se trata en el procedimiento principal, debe incluirse en la base imponible, tal como la define dicha disposición.

Por una parte, es necesario señalar que en circunstancias como las del procedimiento principal es irrelevante que un sujeto pasivo como el OPW realice o uno una prestación que puede ser individualizada en beneficio de la autoridad que le concede la subvención. En efecto, el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva contempla situaciones en

las que participan tres sujetos, a saber, la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado. Así pues, las operaciones a las que se refiere el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención.

Por otra parte, procede observar que subvenciones como las descritas en la primera cuestión prejudicial —es decir las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación— influyen casi siempre en el precio de coste de los bienes entregados y de los servicios prestados por el organismo subvencionado. En efecto, si dicho organismo ofrece bienes o servicios específicos, normalmente podrá hacerlo generalmente a unos precios imposibles de practicar si tuviese que repercutir sus costes y obtener beneficios al mismo tiempo.

No obstante, ha de destacarse que el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, es necesario además, como observó acertadamente la Comisión, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.

Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención.

En el litigio principal, teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, el OPW realiza varias actividades, es necesario que el órgano jurisdiccional remitente compruebe si cada actividad da lugar a un abono específico e identificable o si la subvención se abona globalmente para cubrir todos los costes de funcionamiento del OPW. De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA.

Un examen de las cuentas anuales entre el OPW y la Región valona podría permitir al órgano jurisdiccional nacional comprobar si los importes de la subvención que deben afectarse

a cada una de las obligaciones que dicha Región impone al OPW se determinan en virtud del convenio marco. Si así fuera, se podría acreditar la existencia de una relación directa entre dicha subvención y la venta de las publicaciones periódicas que edita el OPW.

Por lo demás, para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional remitente puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes. Si los elementos examinados son significativos, procederá concluir que la parte de la subvención afectada a la producción y venta del bien constituye una «subvención directamente vinculada al precio». A este respecto, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.

#### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia declaró:

*«El concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio,” en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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 incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.»*

#### **5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Tercera el 27 de junio de 2001**

Proponía al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo:

«1) Con respecto a la primera cuestión:

En virtud del artículo 11 A de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, las subvenciones que cubren una parte de los gastos de explotación de un sujeto pasivo son imponibles, en la medida en que dichas subvenciones estén directamente vinculadas a una actividad económica determinada del beneficiario y, de este modo, den lugar a una reducción del precio del bien o del servicio que el beneficiario preste al consumidor o a un aumento de la cantidad de

los bienes o servicios prestados. Esta apreciación deberá basarse fundamentalmente en consideraciones económico empresariales.

2) Con respecto a las cuestiones segunda y tercera:

No es necesario responder estas cuestiones, puesto que no tienen relación directa con el objeto del litigio principal.

## SENTENCIA 13 DICIEMBRE DE 2001

### ■ **Asunto C-235/00**

#### ■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise / CSC Financial Services Ltd

Fiscalidad

Prejudicial

#### ■ **Síntesis:** «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)» (Sala Quinta)

### I. Comentario. Legislación española

En este asunto se plantearon dos cuestiones, una relativa a la interpretación del concepto "operaciones relativas a títulos valores" y de "negociación relativa a títulos valores".

Estas cuestiones se plantearon a propósito de la exención solicitada por Financial Services Ltd. (C.J.C.) al amparo del art. 13, parte B, letra d) n° 3 y 5, según las cuales estaban exentas las operaciones, incluidas las negociaciones relativas a depósitos de cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales con excepción del cobro de créditos, las operaciones incluida la negociación, (efectuados el depósito y la gestión) relativas a las acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos, valores con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los enunciados en el apartado 3 del art. 5, (o sea los derechos reales sobre ciertos inmuebles o parte del mismo).

Esta Sociedad se dedicaba a atender las llamadas (centro de llamadas) de los clientes de las entidades financieras, atendándose desde la solicitud inicial hasta la venta misma, excluyendo esta última actividad.

En cuanto a la primera cuestión, como ya declaró el Tribunal en su Sentencia de 5 de junio de 1997 (Asunto 2/95), las operaciones sobre títulos valores, requieren actos que cambien la situación jurídica y financiera de las partes, comparables a una transferencia o un pago y por ello que excluya el depósito y la gestión de títulos (art. 5) que no implican ningún cambio en

la situación jurídica, ni financiera de las partes, y por tanto la mera actividad de información financiera no puede acogerse a esta excepción. Y aclara la Sentencia que el mero hecho de que un elemento (la información) sea indispensable para realizar una operación, no permite deducir que el servicio correspondiente a tal elemento disfrute de la exención; y por ello que la niegue el Tribunal.

En cuanto al alcance de la expresión “negociación” relativa a títulos valores, entendiendo el Tribunal como tal, la actividad por la que dos partes celebran un contrato, sin que el negociador tenga un interés propio respecto de su contenido, o sea que en definitiva lo que es, es un mediador; o sea aquel, que presta un servicio a una parte retribuido por ésta, como una actividad de mediación, y por ello no tiene tal carácter; los servicios que se limitan a informar sobre un producto financiero, y en su caso, a recibir y tramitar solicitudes de suscripción de títulos, pero sin emitirlos.

### **1.1. Legislación española**

Estas exenciones están reguladas en el apartado 18 letras a) y k) del número uno del art. 20 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, referente “a los depósitos de cuentas corrientes, cuentas de ahorro y demás operaciones relacionadas con las mismas, incluidos los servicios de cobro o pago, prestados por el depositario a favor del depositante, la exención no se extiende a los servicios de prestación de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. No se consideran de gestión de cobro, las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones” (letra a).

También estarían exentos los “servicios y operaciones, (exceptuado el depósito y la gestión) relativos a acciones, participación en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados anteriormente y exceptúa de la exención los títulos representativos de las mercaderías, lo que aseguren del disfrute de un bien inmueble de transmisión de valores y relativos al disfrute de bienes inmuebles; la mediación de las operaciones exentas antes citadas, con excepción, a su vez, de la mediación en la colocación de valores por cuenta de las entidades emisoras” (letra k).

Como estas exenciones, son en esencia las que regula la Sexta Directiva, será de aplicación en España la doctrina del Tribunal.

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante resolución de 1 de junio de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio siguiente, la High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Crown Office), planteó con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra d), número 5, 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido y CSC Financial Services Ltd (en lo sucesivo, «CSC») sobre la sujeción al IVA de una serie de prestaciones realizadas por CSC por cuenta de Sun Alliance Group (en lo sucesivo, «Sun Alliance»).

## 2.1. Antecedentes de hecho del procedimiento principal y cuestión prejudicial

CSC presta a entidades financieras servicios denominados centro de llamadas («call center»). Según el órgano jurisdiccional remitente, la naturaleza del servicio prestado consiste, básicamente, en que el centro de llamadas se hace cargo de todos los contactos de la entidad financiera con el público en general relativos a las ventas de determinados productos financieros, desde el momento de la solicitud de información inicial hasta la venta de la misma, aunque excluyendo esta última actividad.

Sun Alliance, que reúne a sociedades que gestionan fondos de inversión y planes de ahorro para particulares, confió a CSC toda la comunicación y los contactos con los consumidores relativos a un producto de inversión conocido con el nombre de «Daisy personal equity plan», en el que las participaciones consisten en «units» (unidades) de una «unit trust» (sociedad de inversión colectiva).

Los operadores de CSC suministran a los potenciales inversores la información necesaria y los impresos de solicitud de inversión relativos al «Daisy personal equity plan». Con arreglo a la legislación nacional aplicable, no pueden prestar asesoramiento, sino únicamente informar.

No obstante, las formalidades relativas a la emisión o transmisión de los títulos de que se trata, es decir, las «units» de una «unit trust», las realiza una sociedad distinta, sin relación alguna con CSC.

Sun Alliance retribuye los servicios de CSC conforme a una tarifa integrada por un elemento fijo y otro variable en función del número de llamadas y de ventas.

Mediante decisión formalizadas en un escrito de 21 de abril de 1997, los Commissioners consideraron que los servicios prestados por CSC no estaban exentos del IVA al amparo del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva.

CSC recurrió dicha decisión ante el VAT and Duties Tribunal de Londres (Reino Unido). Dicho órgano jurisdiccional declaró que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva se extendía a las etapas preliminares necesarias para la emisión o la transmisión de títulos valores.

Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación ante la High Court, alegando que la exención del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva se aplicaba sólo a la emisión de un título y no a las gestiones preliminares que un tercero realizaba por cuenta del emisor.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench División (Crown Office), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

### **3. Fundamentos de derecho**

#### **3.1. Sobre la cuestión prejudicial**

La cuestión prejudicial se compone de dos partes que versan, la primera sobre la interpretación de la expresión «operaciones relativas a títulos valores» en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva y la segunda, sobre la interpretación de la expresión «negociación relativa a títulos valores» en el sentido de la misma disposición.

#### **3.2. Sobre la interpretación de la expresión «operaciones relativas a títulos valores»**

En el apartado 66 de la sentencia de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95), el Tribunal de Justicia consideró que, para que puedan calificarse como operaciones exentas según el artículo 13, parte B, letra d), números 3 y 5), los servicios prestados por un centro informático deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en las citadas disposiciones.

Por lo que respecta, más concretamente, a las operaciones relativas a transferencias, en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva, de éste se desprende que los servicios prestados deben tener por efecto transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras.

En principio, el mismo análisis es válido, *mutatis mutandi*, para las operaciones relativas a títulos valores, en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

En efecto, tal como el Tribunal de Justicia subrayó en el apartado 73 de la sentencia SDC, antes citada, el comercio de títulos valores incluye actos que cambian la situación jurídica y financiera de las partes, comparables a los que existen en el caso de una transferencia o un pago. Por consiguiente, una mera prestación material, técnica o administrativa que no implique modificaciones jurídicas ni financieras no parece incluida en la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

Esta consideración viene confirmada, en primer lugar, por la exclusión expresa del beneficio de la exención contemplada en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva para el depósito y gestión de títulos, operaciones que precisamente no implican ningún cambio en la situación jurídica ni financiera de las partes.

En segundo lugar, como el Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 70 de la sentencia SDC, antes citada, de los propios términos del artículo 13, parte B, letra d), números 3 a 5, de la Sexta Directiva resulta que ninguna de las operaciones descritas en estas disposiciones se

refiere a actividades de información financiera. Estas operaciones no pueden, pues, acogerse a la exención prevista por las citadas disposiciones.

Por último, el mero hecho de que un elemento sea indispensable para realizar una operación exenta no permite deducir que el servicio correspondiente a tal elemento disfrute de la exención (sentencia SDC, antes citada, apartado 65).

De lo anterior resulta que la expresión «operaciones relativas a títulos valores» se refiere a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores.

### **3.3. Sobre la interpretación de la expresión «negociación relativa a títulos valores»**

Procede señalar que el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva no define el concepto de «negociación relativa a títulos valores» en el sentido de la mencionada disposición.

Del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva se deduce que la expresión «incluida la negociación» no pretende definir el contenido principal de la exención prevista por dicha disposición, sino que tiene por objeto ampliar el ámbito de aplicación de ésta a las actividades de negociación.

Sin que sea necesario interrogarse sobre el alcance exacto del término «negociación», que también aparece en otras disposiciones de la Sexta Directiva y, en concreto, en los números 1 a 4 del artículo 13, parte B, letra d), cabe señalar que, en el contexto del número 5, se refiere a una actividad prestada por una persona intermediaria que no ocupa el lugar de una parte en un contrato relativo a un producto financiero y cuya actividad es diferente de las prestaciones contractuales típicas que prestan las partes de dichos contratos. En efecto, la actividad de negociación es un servicio prestado a una parte contractual y retribuido por ésta como actividad diferenciada de mediación. Puede consistir, entre otras cosas, en indicarle ocasiones de celebrar tal contrato, en ponerse en contacto con la otra parte y en negociar en nombre y por cuenta del cliente los detalles de las prestaciones recíprocas. Por lo tanto, la finalidad de la referida actividad es hacer lo necesario para que dos partes celebren un contrato, sin que el negociador tenga un interés propio respecto a su contenido.

No se trata, en cambio, de una actividad de negociación cuando una de las partes del contrato confía a un subcontratista una parte de las operaciones materiales vinculadas al contrato, como la información a la otra parte y la recepción y tramitación de las solicitudes de suscripción de títulos valores que son objeto del contrato. Si así sucede, el subcontratista ocupa el mismo lugar que el vendedor del producto financiero y, por consiguiente, no es una persona intermediaria que no ocupa el lugar de una parte del contrato en el sentido de la disposición controvertida.

#### 4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«El artículo 13, parte B, letra d), número 5, 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:

- la expresión “operaciones relativas a títulos valores” se refiere a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores,
- la expresión “negociación relativa a títulos valores” no se refiere a los servicios que se limitan a facilitar información sobre un producto financiero y, en su caso, a recibir y tramitar las solicitudes de suscripción de los títulos correspondientes, sin emitirlos.»

#### 5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 12 de julio de 2001

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

«1) Las “operaciones relativas a títulos valores”, a que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 5, 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, son transacciones susceptibles de crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes en relación con el título valor.

2) La expresión “operaciones, incluida la negociación, relativas a títulos valores”, que contiene el citado precepto, no comprende los servicios limitados a facilitar información sobre un producto financiero y, en su caso, a recibir y a tramitar las solicitudes de suscripción de los correspondientes títulos, sin emitirlos.» ■