

Crónica del trimestre tributario

Enrique Giménez-Reyna

Abogado y miembro de la AEDAF

Antonio Cayón se nos ha ido. Con la misma discreción con que hizo todo en su vida.

En el pasado número incluimos la necrológica que escribió Amparo Grau, con una calidad y un cariño que, no es que me dispense, sino que me obliga a contenerme; no se puede hacer mejor.

Solo quiero decir que ha sido una gran pérdida; particularmente, para la Asociación ha supuesto verse privada de un colaborador de máxima categoría, siempre dispuesto a hacer lo que se precisara, sin un mal gesto, con una amabilidad y una elegancia insuperables. Así era él.

Descanse en paz.

La Asociación me pidió que atendiera la composición de la Revista y acepté porque sabía que era una pura interinidad; pero los asociados merecen una persona con unas dotes que yo no tengo. Así es que cumplo con el encargo el tiempo que sea necesario, rogando a los lectores que sepan disculpar lo que entiendo que puede ser el comentario introductorio del número del trimestre que ha pasado, del que destacaré algunos de los acontecimientos más notables.

1. Informe del Defensor del Pueblo de 2016

El Defensor del Pueblo, en su informe relativo a 2016, ha dedicado 32 páginas a la rúbrica «Hacienda Pública» para reseñar las cuestiones que han merecido su atención. Su lectura es un consuelo para quienes nos dedicamos a luchar por una justa aplicación del sistema tributario, hasta el punto que, a veces, parece que estamos leyendo un escrito de alegaciones o de demanda de un colega. Sirva de ejemplo este párrafo para ilustrar sobre los problemas que padecemos en la actuación por vía telemática que ya sabemos —el signo de los tiempos—, es el progreso, pero que tanto cuesta a quienes no se sienten bien dotados para lidiar con las nuevas tecnologías:

«Nuevamente la exigencia de cumplir las obligaciones tributarias por vía telemática ha motivado numerosas quejas. Muchos ciudadanos no perciben esta vía de relación como beneficiosa para ellos, sino que les supone la realización de

trámites que antes hacía la Administración, por los que tienen que emplear más tiempo y energía. Los procedimientos masivos provocan la incompreensión de muchos de sus destinatarios, a lo que se añade el uso de modelos que consideran ajenos a su situación fiscal.»

Hemos escogido algunos de los pasajes del Informe relativos a cuestiones que nos parecen de interés:

1.1. Campaña Renta 2015

La presentación de la declaración de IRPF del ejercicio 2015 se ha caracterizado, ante todo, por la complejidad debido al nuevo sistema «Renta Web». Aparte de los problemas surgidos en los primeros días de funcionamiento de la aplicación, que posteriormente fueron subsanados, el nuevo sistema dificulta la presentación de la declaración del impuesto para el contribuyente ordinario. Anteriormente tenía la posibilidad de comprobar fácilmente los datos declarados y proceder a la confirmación del borrador, sin embargo con esta nueva modalidad se siente desconcertado con su funcionamiento y, el hecho de tener que comprobar tantas pantallas provoca inseguridad sobre los datos incluidos. Se ha constatado que no se incorporan en el borrador todos los datos fiscales, a pesar de obrar en poder de la agencia y de tener repercusión fiscal. Esta situación ha provocado confusión en el contribuyente que duda si deben ser incluidos o no.

Se han planteado a la AEAT distintos aspectos que, a juicio de esta institución, deberían ser mejorados, y se está a la espera de recibir respuesta.»

Ciertamente, la introducción de un nuevo sistema de ayuda para la declaración siempre plantea dificultades a los usuarios; es normal. También puede comprenderse que “algún dato” no aparezca en el borrador de declaración. Pero lo que no parece admisible es que eso se traduzca en un perjuicio para el contribuyente que, de buena fe, confía en lo que le suministra la Administración, al que —no sabemos con qué frecuencia— se le acaba imponiendo una sanción por declarar de forma incorrecta.

Es el caso que resuelve la sentencia del TSJ de Madrid de 27 de octubre de 2016 (recurso número 254/2015), que estima el recurso por imposición de sanción como consecuencia de no haber declarado lo que le había abonado (con retención) el FOGASA; el TEAR de Madrid había desestimado la reclamación. La pena es que la sentencia se centra en la falta de motivación de la resolución sobre la culpabilidad, algo crónico, y no en la insuficiencia de información al contribuyente de un dato de una Administración pública que obraba en poder de la AEAT.

1.2. Sanciones por presentar el Modelo 720 fuera de plazo

La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el modelo 720, que obliga a presentar una declaración informativa sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, referidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las sanciones previstas en caso de presentación fuera de plazo son excesivas y desproporcionadas, teniendo en cuenta que muchos contribuyentes desconocían la obligación de presentar la referida declaración, ya que esta medida no fue suficientemente publicitada. Incluso en casos en los que la declaración ha sido presentada, voluntariamente y sin requerimiento previo, con unos días de retraso en el primer año de su entrada en vigor, no se ha flexibilizado el régimen sancionador, a pesar de que la Secretaría de Estado de Hacienda manifestó que las sanciones no se imponían de forma automática, sino que exigen probar y motivar la culpabilidad.»

Es este un episodio de lo más lamentable, por más que se quiera justificar como instrumento de la lucha contra el fraude; no todo vale. La queja se agrava cuando sabemos que la disculpa de la Administración era que no se iba a proceder de forma mecánica en la imposición de sanciones.

Como es sabido, la Comisión Europea admitió a trámite una denuncia contra la normativa reguladora del modelo 720, lo que dio lugar a que se iniciara un procedimiento de infracción contra España (referencia 2014/4330), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del TFUE, mediante el envío de una carta de emplazamiento, el 19 de noviembre de 2015. La Secretaría de Estado de Hacienda comunicó al Defensor del Pueblo que con fecha 22 de febrero de 2016 había contestado a la referida carta¹.

La Comisión se plantea que la obligación declarativa sea una restricción a la normativa comunitaria, ya que sólo se aplica a los bienes situados en el extranjero, lo que constituiría un trato diferente a situaciones fiscales comparables. En tal sentido, la obligación de declarar bienes situados en el extranjero vulneraría el principio de libre circulación de capitales que recoge el artículo 63 del TFUE: «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». Este precepto se aplica también a las relaciones con terceros Estados -fuera de la Unión Europea-.

El modelo 720, por tanto, restringiría la circulación de capitales ya que discrimina a los residentes en territorio español con activos en el extranjero frente a los que tienen activos en territorio nacional, ya que se impone a los del primer caso una carga de declaración sujeta a sanciones; que no existe para los que concentran todo su patrimonio en España.

Por otro lado, la obligación de declaración podría infringir la libertad de prestación de servicios que garantiza el artículo 56 del TFUE, al ser disuadidos los residentes en España de abrir cuentas bancarias en el extranjero o, en general, realizar inversiones en activos ya que la obligación de presentar una declaración del tipo de la determinada por el modelo 720 comporta incrementar los recursos previstos. Además, podría lesionarse la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 del TFUE ya que discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que hayan trasladado su residencia a España, y mantengan bienes en su país de origen.

Las sanciones por incumplimiento de esta obligación de información, incluso por su presentación fuera de plazo, son exageradas, pues fácilmente pueden superar el 120 por ciento del valor de los bienes y, además, no prescriben, como ocurre con los delitos de genocidio o terrorismo. La Comisión Europea no es completamente contraria a la obligación informativa de bienes en el extranjero, pero señala estos dos puntos como incompatibles con el Derecho comunitario².

De un lado, la cuantía de las sanciones previstas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, determina que estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE.

De otro, la imprescriptibilidad de la infracción. Dice la Comisión en su dictamen motivado que «el Gobierno de España intentó justificar la regulación de las ganancias no justificadas por tenencia de bienes en el extranjero en cierta

1. En la Nota de Prensa de la Comisión Europea sobre el dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017, se dice lo siguiente: **Fiscalidad: LA COMISIÓN PIDE A ESPAÑA QUE VELE POR QUE SUS NORMAS SOBRE LOS ACTIVOS MANTENIDOS EN EL EXTRANJERO SEAN PROPORCIONADAS.** La Comisión envía hoy un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo («Modelo 720»). La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE.

2. La eliminación de la declaración de bienes en el extranjero y de la imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio por bienes y derechos en el extranjero no declarados en plazo es una de las iniciativas propuestas por la AEDAF.

jurisprudencia comunitaria que permite la ampliación de plazos de prescripción -señaladamente, el caso C-155/08, *Passenheim*-, sin embargo, la Comisión claramente considera que no es lo mismo permitir una extensión del plazo de prescripción que aceptar la imprescriptibilidad, pues en este último caso se quebranta la seguridad jurídica.»

Esaú Alarcón, miembro de la AEDAF y autor del libro «La Obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero», señala que «el dictamen motivado llega justamente cuando ha entrado en vigor el *Common Reporting Estándar* (CRS) —acuerdo de intercambio multilateral al que se han sumado más de 100 países, algunos antiguos paraísos fiscales—; es momento de adecuar el tratamiento de los bienes en el extranjero al marco constitucional y comunitario y eliminar la duplicidad informativa que resultaría de la aplicación conjunta de CRS y modelo 720.»

1.3. Impuesto sobre el valor añadido

Los impedimentos y obstáculos que encuentran los contribuyentes a la hora de cumplir con la obligación de presentar determinadas autoliquidaciones y declaraciones de forma telemática exclusivamente, han sido el origen de muchas de las quejas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Se ha constatado que, los días cercanos al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones, la descarga de los programas de ayuda de la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (www.agenciatributaria.es) generaba problemas. En unos casos no se lograba obtenerlos o, si se conseguía descargarlos, no se podía enviar su declaración por problemas ajenos. Estos contratiempos acarrearán para el contribuyente sanciones y recargos por presentar sus declaraciones de forma extemporánea.»

Por experiencia propia sabemos la angustia de quien se ve forzado a reiterados intentos para descargar el programa y, fatalmente, condenado a no poder presentar la declaración, quizá por la saturación de usuarios en un periodo de tiempo determinado.

Es posible que no tenga solución este problema, pero habría que buscar algún remedio, para que quien se vea en esa situación pueda contar con un salvoconducto que le permita hacerlo sin recargo ni sanción el día siguiente; estamos convencidos que, con buena disposición, un programador encuentra una solución.

1.4. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

«La adquisición de un inmueble está gravada, entre otros, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido, o del derecho que se constituya o ceda, pero no lo define, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo, al no existir un concepto jurídico de lo que debe entenderse por «valor real». Esta institución considera que por «real» ha de entenderse lo existente, lo verdadero, o no ilusorio. Tampoco puede considerarse real una apariencia. Esa apariencia puede ser el valor catastral, que se calcula según una ponencia general con criterios genéricos para todo un municipio, y no individualizado como la propia liquidación del tributo exige.

A tales efectos, la Administración, para fijar el valor por el que el contribuyente tiene que tributar, utiliza el método previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permite que la Administración aplique una fórmula ágil y rápida para determinar el valor de los bienes (y que rara vez se ajusta a la realidad del mercado). Es el sistema de coeficientes multiplicadores sobre los valores que figuren en registros de carácter fiscal. Tratándose de bienes inmuebles el registro oficial de carácter fiscal es el Catastro Inmobiliario.

El Defensor del Pueblo considera que la aplicación de esta fórmula vulnera el principio de capacidad económica, pues puede obtener como resultado un valor superior al verdaderamente pagado en la transmisión. Igualmente puede conculcar el principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Constitución, al despojar al documento público en el que se escritura la transmisión, de la certeza que la Ley de 28 de mayo de 1862, Orgánica del Notariado, le otorga.

Esta institución considera que esta forma de atribuir el valor a las transmisiones constituye la imputación de una riqueza irreal o inexistente al contribuyente. La Administración es consciente de la diferencia entre el valor catastral y el valor de mercado o real, y por ello asegura trabajar en el ajuste de los coeficientes correctores, de manera que recojan de una forma más detallada las características que influyen en el valor de mercado.»

Creemos que este alegato del Defensor del Pueblo no requiere de mayor comentario. Solo nos queda que no pierda la paciencia e insista en la petición, porque es de toda justicia y porque es un asunto que afecta a multitud de contribuyentes.

1.5. La obligación de resolver en materia tributaria

El artículo 103 de la citada ley [LGT] establece la obligación de la Administración tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, al igual que a notificar dicha resolución expresa, que además deberán estar sucintamente motivados cuando impongan una obligación, denieguen un beneficio fiscal o suspendan la ejecución de actos de aplicación de los tributos.

La demora en la resolución de los procedimientos, así como el uso indiscriminado del silencio administrativo como una forma de terminación, si bien ha mejorado con respecto a ejercicios anteriores, motiva la mayoría de las quejas que se reciben en esta materia. En muchas ocasiones se ha tenido que recordar a los ayuntamientos que la obligación legal de resolver no está disponible al arbitrio de la Administración, y que la finalización del procedimiento por la falta de cumplimiento de esa obligación debe ser una excepción justificada por razones de dificultad extrema, y no una facultad a disposición de estos para que los interesados en los procedimientos puedan iniciar la vía contencioso-administrativa.»

Nos llama la atención que el Defensor del Pueblo diga ha mejorado con respecto a ejercicios anteriores el cumplimiento del deber de resolver en plazo. Ya nos gustaría que fuera así. Y las consecuencias son, además de una merma efectiva de los derechos de los administrados, una cadena de costes y cargas difíciles de soportar para la mayoría. No podemos decirlo mejor que el propio Defensor del Pueblo:

«Para esta institución no existe equiparación en las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones formales por parte de la Administración y del contribuyente. Para éste un incumplimiento o un error, e incluso el desconocimiento de la norma, comporta infracciones, sanciones y recargos. Para la Administración, que ejerce su potestad llegando incluso a la ejecución de los bienes del obligado tributario, los errores solamente comportan su corrección si así lo reconoce, o si viene obligada por el mandato de un tribunal, obligando al sujeto pasivo a recurrir a la protección del poder judicial con el coste y el tiempo que conlleva.»

2. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017

El Boletín Oficial del Estado del día 28 de junio de 2017 publicaba el texto de la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para el año 2017. Con ello queda demostrado que un Estado puede vivir seis meses del año —y aún más— con Presupuestos prorrogados. Pero no hay que perder el paso: el mismo día en que publicaba la Ley 3/2017, el BOE difundía el texto de la Orden HEP/614/2017, por la que se dictan norma para la elaboración de los PGE para el año 2018. En el artículo 1 de dicha Orden se dice que los PGE para 2018 tendrán en consideración las recomendaciones del

Consejo de la Unión Europea formuladas tanto en el marco del Semestre europeo como del procedimiento de déficit excesivo en el que España se encuentra inmersa.

No sabemos si viene a cuento de eso el anuncio del Ministro de Hacienda, el Sr. Montoro, cuando se le pide una rebaja del IRPF para 2018: «Tenemos que tener zanahorias para la negociación»... ya que la rebaja del IRPF «... es un as en la manga que el Gobierno guarda para asegurarse el apoyo a los Presupuestos de 2019». Y para concurrir a las elecciones generales de 2020, añadimos nosotros.

El desbloqueo y aprobación triunfal de los PGE para 2018 ha sido posible gracias a los acuerdos que el Grupo Parlamentario Popular ha debido cerrar para contar con los diputados de Ciudadanos, PNV, UPN, Foro, Coalición Canaria y Nueva Canarias: juntos sumaron 176, la mitad más uno del Congreso de los Diputados. Los argumentos los daba la prensa del día³: «El Ejecutivo ha empleado meses en cerrar sus acuerdos. A Ciudadanos le concedió más de 4.000 millones en políticas sociales y de innovación. Al PNV, una rebaja de 500 millones anuales en la aportación de Euskadi a la Hacienda común, además de 3.380 millones de euros hasta 2023 para financiar infraestructuras. Coalición Canaria ha logrado más de 400 millones en inversiones para las Islas. Y Nueva Canarias ha logrado más de 200 para políticas concretas y la garantía de que el PP no bloqueará la tramitación del nuevo estatuto de autonomía de esta Comunidad, que incluye una nueva reforma electoral.»

Con ese mismo respaldo (Nueva Canarias se ha abstenido), cuando se escriben estas líneas, ya ha quedado aprobado el techo de gasto para 2018, un 1,3% superior al de 2017. El Ministro de Hacienda y Función Pública ha explicado que el techo de gasto aprobado ayudará a mejorar los salarios de los funcionarios en 2018 y contemplará una rebaja del IRPF para las rentas más bajas, así como deducciones para las familias con cargas, o para las personas con discapacidad. Esto último ha sido a instancias del Grupo Parlamentario de Ciudadanos, a pesar de que el Gobierno se negaba a rebajar el IRPF para 2018 («las zanahorias», como hemos dicho).

La meta de déficit público del 2,2% del PIB comprometida para 2018 queda repartida en el 0,7% para el Estado, el 1,1% para la Seguridad Social, el 0,4% para las CCAA y el 0% para los Ayuntamientos. Según el Gobierno, con estas cifras España se asegura abandonar el procedimiento de déficit excesivo en el que lleva inmersa desde 2009. La deuda pública se situará en el 98,8% del PIB en 2017 y bajará al 97,6% en 2018.

Lo que falta es saber cómo va a comportarse la recaudación tributaria, que es la base de todo.

3. Sentencias del TC sobre el llamado *Impuesto Municipal sobre Plusvalía*

El Informe de 2016 del Defensor del Pueblo, a propósito del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), decía lo siguiente: «La mayor parte de las quejas se han centrado en torno a la tributación de suelos urbanizables que carecían de desarrollo urbanístico, al sistema de cálculo del tributo que toma como base el valor del suelo en el impuesto sobre bienes inmuebles (que coincide con el valor catastral), junto con el elevado tipo de gravamen que alcanza el 30 %, y a la obligación de liquidar el tributo, siendo que el inmueble se vendió sin obtener beneficio alguno en la operación, incluso cuando se produjo una pérdida con respecto al valor de compra.»

En realidad, el asunto estaba tan maduro que era cuestión de tiempo, sobre todo a raíz de la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017, del Tribunal Constitucional, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San

3. EL PAÍS. Juan José Mateo. Madrid 29 MAYO 2017 - 19:01CEST.

Sebastián⁴. Y la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017, del Tribunal Constitucional, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz⁵. En estas Sentencias el TC sostuvo que el tratamiento que otorgaban las normas forales cuestionadas «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017 y 37/2017, FJ 3, en ambas).

Más recientemente, la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, del Tribunal Constitucional, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales⁶. Pero existen otras cuestiones de inconstitucionalidad que han sido planteadas al Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU.

Ante las sentencias del TC que declararon nulos varios preceptos del impuesto foral, las Diputaciones forales de Gipuzkoa y Álava publicaron sendos decretos: existirá incremento de valor de los terrenos cuando el precio de transmisión sea superior al de adquisición. Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible y la cuota del impuesto. En territorio común estamos a la espera de reacciones.

A juicio del TC, «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia **en la medida en que**, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser

-
4. BOE de 25 de marzo de 2017. Pleno. Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 1012-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita.
 5. BOE de 7 de abril de 2017. Pleno. Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 6444-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana (STC 26/2017). Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez.
 6. BOE de 15 de junio de 2017. Pleno. Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos legales que regulan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 y 37/2017). Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara.

declarados inconstitucionales, aunque solo **en la medida en que** no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).»

No nos resistimos a traer aquí un comentario que compartimos plenamente, a propósito del uso, tan generalizado —también en la Administración tributaria—, de la locución conjuntiva **“en la medida (en) que”**, que escribió LUIS DE LORENZO GIL⁷: «Así y todo, quisiera sugerirle al Tribunal Constitucional que para él la semántica y la gramática sí deberían ser importantes; que cuando vuelva a utilizar la locución conjuntiva “en la medida (en) que” lo haga sabiendo que, según el diccionario panhispánico de dudas, significa “en la proporción en que o en correspondencia con el hecho de que”; que la Nueva Gramática de la Lengua Española incluye dicha locución conjuntiva dentro del grupo de las que se emplean para formar las construcciones causales explicativas, que son aquellas oraciones que explican -sin condicionarlo- por qué se produce el hecho que se describe en la oración principal; y que son las construcciones condicionales (encabezadas típicamente por la conjunción si) a las que hay que recurrir para lo que él quería expresar en el fallo, es decir, para indicar que la condición o prótasis (“someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento”) es condición necesaria para el cumplimiento de lo expresado en la apódosis (“ser inconstitucionales y nulos”).» Por lo tanto, en su opinión, el mensaje del TC es que los artículos únicamente son inconstitucionales y nulos cuando someten a gravamen situaciones de inexistencia de incremento.

A esta conclusión contribuyen estas declaraciones de la Sentencia:

- a) «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que [¡otra vez!] someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).»
- b) «Aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (artículo 39.1 LOTC) con los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).»

7. EXPANSIÓN. 16/05/2017.

4. Sentencia del TC sobre la Amnistía de 2012⁸

Un grupo de miembros del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados impugnó ante el TC la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Como es sabido, esta norma permitió regularizar la situación tributaria de las personas físicas y jurídicas que no habían declarado a la Hacienda Pública todos sus ingresos. El TC declara inconstitucional y nula la disposición impugnada por vulnerar el artículo 86.1 de la Constitución, que prohíbe el uso del decreto-ley cuando las medidas aprobadas afecten «de forma relevante o sustancial» a los deberes consagrados en el Título I de la Constitución, como es el caso del «deber constitucional de ‘todos’ de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (artículo 31.1 CE).

Según la Sentencia, la medida impugnada produjo tres “importantes efectos”: permitió la regularización de las rentas previamente ocultadas «a un tipo reducido» (10 por ciento); eximió a los contribuyentes que se acogieron a la regularización de «la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria»; y, por último, convirtió las cantidades por las que se tributó en la regulación «en renta declarada a todos los efectos».

La sentencia explica que la regularización se dirigió «a la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos directos», que «constituyen los pilares estructurales del sistema tributario». Además, repercutió en «la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes (cuota tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones)», permitiendo «la regularización a un tipo reducido con exclusión de toda responsabilidad accesoria». Con ello, «el efecto que ha producido en quienes se han acogido a la regularización es (...) la condonación parcial de la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización».

Todo ello lleva al Tribunal a afirmar que la previsión contenida en el Real Decreto-ley 12/2012 «ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas –aunque ocultadas a la Hacienda Pública por un gravamen único del 10 por ciento, exento de intereses, recargos y sanciones (administrativas y penales)». Por tanto, la norma «ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» que enuncia el art. 31.1 CE al haber «alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Y lo ha hecho en unos términos «prohibidos» por el art. 86.1 CE.

La Sentencia advierte de que la adopción de medidas que, «en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)». De esta forma, se legitima «como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su

8. BOE de 15 de julio de 2017. Pleno. Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados respecto de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Límites de los decretos-leyes y principio de justicia tributaria: nulidad del precepto legal que introduce un procedimiento de declaración especial para la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes. Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara.

capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir».

Y concluye: «El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.»

No es fácil encontrar en el repertorio una reprimenda tan contundente.

Finalmente, en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión del Tribunal no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada.

5. **Contestación a consulta a la Dirección General de Tributos sobre presentación del Modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo⁹**

Con fecha de 6 de junio de 2017, la DGT ha resuelto la Consulta Vinculante V1434-17 planteada por un colegio profesional en el año 2014, sobre las consecuencias de la presentación de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria. A juicio de la DGT, la presentación extemporánea sin requerimiento previo de la administración del IRPF de los ejercicios pertinentes, determinará la aplicación de los recargos del artículo 27 LGT por presentación extemporánea, excluyendo así la sanción del 150%.

Se trata de una resolución muy importante (en el asunto de que se trata), que hace estas consideraciones:

Al tratarse de una regularización voluntaria, aunque extemporánea, la DGT dice que «la situación debe analizarse de forma integral, (...) debiendo tenerse en cuenta la declaración informativa que se regula en la disposición adicional decimoctava de la LGT, la regulación de las consecuencias jurídicas de la presentación de autoliquidaciones extemporáneas a que se refiere el artículo 27 del mismo texto legal, la aplicación de la norma específica del impuesto recogida en el ya citado artículo 39.2 de la LIRPF y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.»

En tal sentido, el Centro Directivo razona así: «se puede afirmar que la regulación que contiene la vigente LGT en materia de regularización voluntaria (artículo 27) tiene por objetivo nuclear permitir el afloramiento, voluntario, de la deuda tributaria en su día no autoliquidada, admitiendo el cumplimiento de la obligación tributaria material principal (artículo 19 LGT), mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones extemporáneas, haciendo abstracción de cualquier otro tipo de declaración que hubiese de cumplirse y, entre ellas, las de carácter informativo (como la regulada en la disposición adicional decimoctava LGT).»

Con ese razonamiento, se puede dar un paso más: «Por ello, una interpretación que resulte coherente con la normativa vigente aplicable en el contexto específico que nos ocupa (...) lleva a la conclusión de la admisibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2.»

9. Con fecha 30 de junio de 2017, el Gabinete de Estudios elaboró una nota informativa sobre el particular.

Y termina diciendo la resolución lo siguiente: «La regularización voluntaria (...) permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT.»

El resultado es digno de mención. Tras varios años de incertidumbre, sobre las consecuencias que para un contribuyente tendría regularizar su situación tributaria con respecto a los bienes y derechos mantenidos en el extranjero y respecto de los cuales no ha cumplido con la obligación de presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero en aquellos ejercicios en los que tenía tal obligación, ya sabemos cuál es el tratamiento que ha de darse.

Como explicaba en su nota el Gabinete de Estudios, la propia consulta divide el análisis de este tipo de regularizaciones en dos: i) la presentación extemporánea de los modelos 720; y ii) la regularización en el IRPF.

En cuanto a la presentación extemporánea de los modelos 720, la consulta confirma la aplicación de la sanción reducida dispuesta en la DA 18ª LGT, es decir, 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros por bloque (cuentas en entidades de crédito; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y bienes inmuebles).

Y, en segundo lugar, la consulta analiza la aplicación del artículo 39.2 LIRPF y el régimen sancionador que pudiera vincularse al mismo. A pesar de que esta consulta fue presentada en el año 2014 y que ha sido contestada en junio de 2017, podemos afirmar que la posición de la AEAT en este sentido siempre ha sido la que ahora confirma la DGT. Es decir, la presentación extemporánea de los modelos 720 correspondientes no dará lugar a la imposición de la sanción del 150% sobre la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 LIRPF. El fundamento reside en que, al tratarse de una regularización voluntaria, procederá aplicar los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, el cual expresamente dice que «excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse».

6. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2017¹⁰ Sobre equilibrio de efectos fiscales: simulación y levantamiento del velo

Traemos esta STS (Sala de lo Penal) en la que se critica la pretensión del Abogado del Estado de que el levantamiento del velo ante una simulación, plenamente admitida, pueda tener efectos sólo favorables a la Hacienda Pública.

Se trata del caso de un arquitecto de Boadilla del Monte (Madrid) que realizó diferentes trabajos privados para una entidad bancaria, en relación con la urbanización de una zona del referido término municipal en donde se iba a instalar un campus financiero, a través de sociedades constituidas al efecto, valiéndose de diversos testaferros. El acusado no pretendía defraudar, sino ocultar con un entramado de sociedades las incompatibilidades derivadas del ejercicio privado de la profesión con las funciones públicas que desempeña en el Ayuntamiento de Boadilla del Monte por su condición de arquitecto municipal, haciendo tributar en su IRPF personal toda la renta percibida.

El TS llama la atención sobre la realidad de lo ocurrido, como hechos probados: «Esas operaciones, contradiciendo las tesis de la parte recurrente [la Abogacía del Estado], han sido consideradas simuladas por la sentencia recurrida por no resultar reales sino meramente aparentes o fingidos los datos económicos y jurídicos que en tales documentos se consignan, tanto en lo relativo a los sujetos que económicamente ingresaban prestaciones como a los contratos

10. STS (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 306/2017. Fecha de sentencia: 27/04/2017. Núm. de recurso 1367/2016. Ponente el Magistrado D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

que realmente estipulaban.» El TS insiste en que ha resultado igualmente probado que la causa de esas simulaciones no era de naturaleza tributaria, de modo que los acusados no persiguieron conseguir una menor tributación a través del uso fraudulento de tales negocios jurídicos, pues la finalidad acreditada se centró en evitar por razones de incompatibilidad profesional que JF apareciera ante terceros como el prestador de aquellos servicios.

Frente a ello, el TS reacciona contra la Administración recurrente en casación en estos términos (FJ 4):

«Dentro del mismo apartado del debate, no deja de resultar llamativo y chocante que la acusación particular aduzca como argumento impugnativo destacado que cuando se crea documentalmente una realidad jurídica es claro que hay que estar a la realidad creada a todos los efectos, tanto favorables como desfavorables; con la sola excepción -señala el Abogado del Estado- de que dicha realidad haya sido creada con la finalidad de defraudar, en cuyo caso procederá aplicar la doctrina del levantamiento del velo para evitar que una personalidad jurídica meramente formal o aparente pueda servir como instrumento del fraude.

Se trata de un razonamiento que sorprende por la inequidad y desigualdad valorativa que genera entre la Administración Tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del contribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre la aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración Tributaria en cada caso.

Como puede fácilmente comprenderse, la parte recurrente utiliza un criterio para ponderar y dirimir las diferencias entre lo aparente y lo real poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto. Parece que lo razonable y ecuánime, en contra de lo que arguye la acusación particular, es atender en todo caso a la situación económica real que subyace o se oculta detrás de la apariencia, de modo que sólo se imponga el pago de una deuda fiscal cuando se hallen nuevos ingresos patrimoniales u obtenciones de rentas que no hubieran sido ya saldadas ni afloradas ante la Hacienda Pública.»

Y más adelante insiste:

«Sin embargo, en este caso sucede que, una vez que se corre el velo, se comprueba que la simulación subjetiva relativa al obligado tributario y la objetiva referente a la deuda tributaria que tenía que abonar no han generado una defraudación a la Hacienda Pública, pues la persona física que percibió la retribución por una suma de 1.907.303 euros (JF) abonó a través de la entidad BN la cuota tributaria correspondiente.

Ello significa por tanto que no concurre la conducta defraudatoria que se imputa y tampoco el dolo defraudatorio requerido para aplicar el delito fiscal, pues la deuda tributaria procedente de la obtención de renta que simuladamente se había atribuido a la referida entidad fue abonada realmente por el obligado fiscal que estaba oculto tras la simulación, sin que hubiera otros ingresos económicos que permitieran calificar de nuevos hechos impositivos los trasiegos simulados entre las entidades BN y FG, dado que eran operaciones simuladas con el único objetivo de que el dinero ingresado por la primera de ellas acabara revirtiendo a su auténtico titular.»

O sea, la representación de la Administración reconoce que ha habido una simulación y que hay que levantar el velo societario, para llegar a la atribución de la renta al verdadero sujeto pasivo. Pero, sin perjuicio de ello, hay que hacer pagar a las dos sociedades interpuestas por las rentas que hipotéticamente se han generado en las operaciones (simuladas) en que intervienen. Es decir, se liquida lo simulado y lo disimulado. Naturalmente, el TS le dice que esa es

una tesis poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto, porque la única renta que realmente ha habido en las operaciones examinadas es la que declaró el arquitecto completa y verazmente.

Creemos que es una sentencia interesante, en cuanto que impone a la Administración observar el necesario equilibrio en la ponderación de los efectos de la conducta del contribuyente; al fin y al cabo, no es más que lo que reiteradamente ha proclamado la Sala Tercera del TS a propósito del llamado principio de completud, que obliga a estar a la realidad creada con todos los efectos, tanto favorables como desfavorables, para el contribuyente, sin excepciones injustificadas, como pretendía la acusación en este caso, por más supremo que sea el deber de contribuir. Si hay simulación¹¹, hay que ignorar los negocios simulados y las rentas que se pudieran haber generado simuladamente; lo que hay que verificar es que el negocio efectivamente realizado por las partes —no el simulado— tribute como le corresponde legalmente.



11. Artículo 16 de la LGT. Simulación. «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.»