

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
--------------------------------	---

Editorial:

Las tasas judiciales en el orden contencioso administrativo Antonio Cayón Galiardo	11
---	----

Estudios:

Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea Carlos María López Espadafor	33
Aspectos problemáticos de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal Olga Carreras Manero	65
Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla José Miguel Martínez Carrasco Pignatelli	91
Las polémicas tasas judiciales Lilo Peña Garrido	109

Jurisprudencia:

STC de 11/07/2013. Constitucionalidad de los apartados 2 y 10 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	153
STS de 23/10/2013. Ejecución de sentencias. Ingresos indebidos	156
STS de 25/10/2013. IRNR. Doble imposición	157
STS de 10/10/2013. IVA. Improcedencia de rectificación de cuotas	159
SAN de 8/07/2013. Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Concesión de aplazamiento. Nuevo plazo de pago sin recargo por resultar desproporcionado	161
SAN de 3/10/2013. IS. Modelo de declaración. Impugnación de la Orden EHA/1338/2010. Obligación de comunicar determinados datos cuyo conocimiento por parte de la Administración tributaria resulte necesario para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias objeto de declaración	163

163SAN de 27/06/2013. IRNR. Exenciones. Propiedad indirecta de inmuebles por entidad radicada en país con convenio sobre doble imposición con cláusula de intercambio de información	164
STSJ de Galicia de 24/09/2012. ISD. Donaciones. Revocación de donación apreciada judicialmente por causa ajena a la donante y propia de la donataria	166
STSJ de Madrid de 28/05/2013. ISD. Donaciones. Bonificación del 99% por razón de parentesco	168
Auto de la AP de Barcelona de 16/09/2013. Delito fiscal. Interposición de sociedades para ocultar bases tributarias del IP. Revocación del Auto que acuerda el archivo de diligencias previas	170

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 12/09/2013. ITP y AJD. Exenciones. Transmisión de Valores. Art. 108 LMV. Aplicación de la norma con independencia de la finalidad perseguida en el caso concreto	175
RTEAC de 5/09/2013. IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual. Cuenta vivienda y construcción de vivienda habitual. Plazos	178
RTEAC de 5/09/2013. Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Dilación imputable al contribuyente por solicitud de aplazamiento	180
RTEAC de 28/10/2013. LGT. Intereses de demora. Cómputo. Fecha de inicio y fecha final. Supuestos de liquidación de intereses en caso de estimación de recursos y reclamaciones	181

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 4/07/2013. C-350/11. Impuesto sobre Sociedades y Libertad de Establecimiento. Deducción por capital propio (Notional Interest Deduction). Intereses teóricos/nocionales	189
STJUE de 18/07/2013. C-26/12. Sexta Directiva IVA 77/388/CEE. Artículos 17 y 13 Exenciones. Deducción del impuesto soportado y Correlación con actividades sujetas (excepción gastos generales)	197
STJUE de 18/07/2013. C-210/11 y C-211/11. IVA. Sexta Directiva IVA. Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b). Derecho a deducción	201
STJUE de 18/07/2013. C-124/12. Impuesto sobre el valor añadido. Directiva 2006/112/CE. Artículos 168, letra a), y 176. Derecho a deducción. Gastos relativos a la adquisición de bienes y de prestación de servicios destinados al personal	207
STJUE de 12/09/2013. C-49/12. Cooperación judicial en materia civil – Competencia judicial, reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil	212

Novedades Editoriales	217
------------------------------	-----

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Carlos María López Espadafor examina las carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea. El entorno de crisis pone de manifiesto la necesidad de mayor integración económica en sus elementos esenciales que son las políticas monetaria y fiscal. Esta última presidida por la necesaria unanimidad en materia de armonización. La ampliación de competencias de la UE exige previamente concretar los principios materiales de justicia tributaria, que no explicita el derecho originario de la UE. Lo que puede articularse a partir de la consagración del derecho de propiedad sobre el que puede desarrollarse el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad. La no confiscatoriedad es contemplada como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que anulen las posibilidades de actuación del sujeto, porque no debe superarse un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejara de ser esencialmente privada. Los objetivos extrafiscales de algunos tributos pretenden limitar actuaciones que se consideran nocivas para el interés social no recaudatorio, pero también es cierto que hay consumos de los que los sujetos no pueden prescindir por muy elevada que sea la carga tributaria. La extrafiscalidad no habilita la confiscatoriedad. Debe por ello establecerse un límite general a la imposición sobre el consumo, aunque para los productos o servicios de primera necesidad el límite ha de ser inferior; y siendo más difícil la estimación del límite si la base imponible no se determina en función del precio, o en casos de estimación mixta. Si la carga tributaria es superior al valor económico de los bienes adquiridos, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad. En la imposición sobre la renta si los poderes públicos se quedan con más del 50%, prevalecería lo público sobre lo privado con lesión de mandatos constitucionales. En el caso de la imposición sobre el consumo existe un grado más avanzado de armonización. Si son varias las cargas que inciden en el consumo, y el agregado es confiscatorio, cabe preguntarse de quién es la responsabilidad. Si concurren el IVA y los impuestos especiales debería reducirse en primer lugar el impuesto sobre el consumo específico. Si este no estuviese armonizado, la responsabilidad sería estatal. Si estuviera armonizado debe distinguirse si el gravamen es superior, o no, al mínimo fijado por las Directivas comunitarias, en el primer caso el Estado debería reducir el exceso y más allá la confiscatoriedad debería corregirse reduciendo las instituciones comunitarias los tipos mínimos armonizados. De cualquier modo la supremacía del Derecho de la Unión Europea no debería menoscabar los derechos fundamentales protegidos en las Constituciones nacionales. Aunque en la actual situación de crisis y de impulso de la consolidación fiscal en busca del déficit cero, los límites a la cuantía de los impuestos, pueden no ser comprendidos, tienen, sin embargo, base constitucional. La armonización fiscal exige la consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la UE, contra los que no puede contraponerse el principio de limitación del déficit.

Olga Carreras Manero se ocupa de los problemas de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad tras las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal. En fase de disolución no cabe plantearse la exigencia de pagos a los socios sucesores que aún no han percibido cuota de liquidación. La previsión de responsabilidad solidaria de los administradores por incumplimiento de la obligación de disolver en la normativa mercantil, concurre con la responsabilidad subsidiaria que la norma tributaria atribuye a los administradores en los casos de cese en la actividad y por las obligaciones devengadas y pendientes en el momento del cese, cuando no hayan realizado los actos que son de su incumbencia en relación con los impagos tributarios. Se plantea la opción por una u otra responsabilidad tanto en el plano sustantivo como en el procesal. En fase de liquidación entra en juego la responsabilidad de los liquidadores calificada por el artículo 383 de la Ley de Sociedades de Capital y también en el artículo 43.1.c) LGT por las obligaciones tributarias devengadas antes de la liquidación y reparto patrimonial, siempre que no hubiesen realizado los actos encaminados al cumplimiento de aquellas. Hasta la inscripción registral los socios no pueden ser considerados deudores principales y la acción ha de dirigirse contra la sociedad en fase de liquidación que, siendo fallida, habilitará la acción de responsabilidad contra los liquidadores. Extinguida la sociedad tras la inscripción registral, cabe exigir las obligaciones tributarias pendientes a los socios sucesores (art. 40.1 LGT), y solo si éstos no realizan el pago, puede exigirse responsabilidad a los liquidadores (art. 41.6 LGT). Entre las obligaciones tributarias pendientes, se incluyen las liquidadas y las pendientes de liquidación, y los intereses y recargos y sanciones. Esta responsabilidad estaba limitada, en caso de sociedad capitalista, a la cuota de liquidación percibida por el socio, pero tras la Ley 7/2012, se extiende el límite a las demás percepciones que hayan minorado el patrimonio social en los dos años anteriores a la disolución. En las sociedades capitalistas esta sucesión en las obligaciones tributarias debe deslindarse de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT. En las sociedades personalistas los socios responden con la totalidad de su patrimonio de las deudas sociales, pero en referencia a las sanciones el artículo 40.5 LGT la responsabilidad se limitará a la cuota de liquidación y demás percepciones que hayan minorado el patrimonio en los dos últimos años. La exigencia de las sanciones a los sucesores supone una excepción al principio de personalidad de la pena y de la culpabilidad que tienen rango constitucional. La existencia de disolución sin liquidación nos introduce en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusión, escisión total, y cesión global del activo y pasivo con extinción de la entidad originaria, son supuestos de sucesión universal. Lo que no acaece en fusiones y escisiones parciales, o cesión global de activo y pasivo sin extinción, porque subsiste la entidad primitiva. En tales casos se plantea la responsabilidad por transmisión de explotaciones. En sucesiones universales se responde por las obligaciones tributarias pendientes, liquidadas o no, incluidas obligaciones accesorias y sanciones. En caso de disolución de entidades sin personalidad jurídica las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a partícipes o cotitulares, sean liquidadas o pendientes de liquidación, e incluyendo prestaciones accesorias, si bien en el artículo 40.5 LGT se limita la responsabilidad por sanciones a la cuota de liquidación y demás percepciones en los dos años anteriores a la disolución que disminuyeron el patrimonio, para evitar el quebranto de los principios de personalidad de la pena y culpabilidad.

José Miguel Martínez Carrasco Pignatelli nos presenta sus reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla. La complejidad de los fenómenos de la elusión y de la evasión fiscal pide reflexión sobre sus causas y las consecuencias de las medidas destinadas a su confrontación. En España el fraude fiscal tiene un componente social indiscutible, pero la crisis económica lo va haciendo perceptible como grave problema del país. Se ha estimado que el 72% del fraude procede de grandes empresas y patrimonios, el 17% se ha atribuido a las Pymes, y el 8% a los autónomos y asalariados. Frente a lo que la Comisión Europea ha calificado de planificación fiscal agresiva se requieren medidas multilaterales de cooperación internacional. Destacan las decisiones del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, de la OCDE para evitar la deslocalización de beneficios, el Plan de Acción de la Unión Europea para reforzar la lucha contra el Fraude y la evasión fiscal, la modificación de los

Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por España para potenciar cláusulas de intercambio de información, y la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional. La adhesión de España y países de nuestro entorno a la Ley USA de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA) obliga a las entidades financieras a informar sobre cuentas en el extranjero de los residentes de países signatarios, lo que nos introduce en un sistema global de intercambio automático de información. En la UE se prevé para final de 2013 una nueva Directiva sobre intercambio de información que finiquita el secreto bancario, mientras que en materia del IVA se combate el fraude carrusel introduciendo un mecanismo de emergencia como reacción rápida contra el fraude en masa. Además se promueve una Directiva con el objeto de limitar la planificación fiscal agresiva que dificulte la deslocalización artificial de las grandes sociedades; se negocia acuerdo de intercambio de información con Suiza, Liechestein, Mónaco, Andorra y San Marino; y se proponen posiciones coordinadas en materia de paraísos fiscales ante el G-8, el G-20 y la OCDE. Pero al tiempo que se implementan estas medidas, no debe olvidarse que la elevada presión fiscal impide la reactivación y la contratación de trabajadores, y retroalimenta la economía sumergida, la evasión y el fraude fiscal. Un estudio de la Universidad de Harvard revela que el incremento de los activos en entidades bancarias de los refugios (paraísos) fiscales se produce tras aumentos de la presión fiscal. Carece de rigor afirmar que los capitales que llegan los paraísos fiscales son dinero ilegal, la mayor parte procede de empresas multinacionales que tratan de lograr un mayor crecimiento evitando la doble imposición, y evitando la inseguridad jurídica vinculada a sus inversiones en países inestables. No disminuyen la actividad económica en los países de alta fiscalidad sino que, al contrario, la incrementan. La exigencia comunitaria de unanimidad en las normas sobre tributación y la lentitud de las instituciones europeas se ha convertido en los mejores aliados de la evasión fiscal. Las grandes empresas no hacen sino aprovechar las ventajas fiscales de otras jurisdicciones, apoyadas en la difusa línea que separa la economía de opción de la evasión impositiva, y con la legítima voluntad de lograr una mayor seguridad y ahorro de costes fiscales. En España se ha permitido que las empresas compraran activos en el extranjero y se dedujeran el fondo de comercio, se ofrecieron incentivos a empresas extranjeras, un régimen fiscal leve para profesionales de alta cualificación, un régimen especial para entidades de mera tenencia de valores extranjeros, existen nuestras SICAV, y ventajas fiscales territoriales como las de Navarra. ¿Acaso no son estas ventajas instrumentos de evasión legalizados? Conviene, en primer lugar, prevenir y castigar la corrupción política, fomentar la atracción de capital con transparencia, pero sin incautación, y hacer efectiva la libre circulación de capitales.

Lilo Peña Garrido reflexiona sobre las polémicas tasas judiciales revitalizadas por la Ley 10/2012, que han provocado polémica social entre quien las consideran legítimas y quienes piensan que el servicio público de justicia debería ser gratuito, mediando quienes solo piden moderación en su importe. En tanto que tasas son tributos que se rigen por el principio de equivalencia. A las estatales se suman dos tasas en Cataluña (Ley 5/2012 de la Generalitat). Según el TC el derecho a la tutela judicial no equivale a derecho a acceder a la justicia de forma gratuita, y se admiten las que no sean de cuantía desproporcionada, con sustento en la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo; para el TC nuestra Constitución solo exige que se garantice el acceso gratuito a la justicia a los litigantes que prueben que carecen de recursos económicos. El legislador estatal se fundamenta en la necesidad de obtener ingresos que mejoren la financiación del sistema judicial y especialmente la justicia gratuita, además de racionalizar el acceso a la potestad jurisdiccional, esto es, un fin extrafiscal. Este último fin no es considerado razonable por el CGPJ, mientras que la justicia gratuita no percute sobre el Estado recaudador de la tasa en aquellas CCAA que tienen asumidas competencias en materia de justicia. El TC en su doctrina admite que la administración de la Administración de Justicia (lo que no forma parte del núcleo esencial: constitución, funcionamiento, y gobierno de juzgados y tribunales, y el estatuto jurídico de jueces, magistrados...), le corresponde a las CCAA que han asumido competencias en la materia. El hecho imponible de la tasa estatal y de la tasa autonómica no deben coincidir, por lo que, mientras que la tasa estatal grava el ejercicio de la potestad

jurisdiccional, las tasas catalanas se refieren a la prestación de servicios personales y materiales en la administración de la Administración de Justicia y la utilización o aprovechamiento de bienes y derechos afectos al servicio público de la Administración de Justicia. Frente al recurso de inconstitucionalidad del Gobierno contra las tasas catalanas, y el informe del Consejo de Estado defiende la autora la compatibilidad de ambas tasas, como también lo hace el Consell de Garanties Estatutàries de Catalunya. La tasa estatal grava el ejercicio de la potestad jurisdiccional con exenciones objetivas como los asuntos de familia y laudos arbitrales, mientras que las tasas catalanas gravan los servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia, excluido el ámbito laboral, con exenciones en materia de sucesiones, familia, estado civil, contencioso en materia de personal, protección de derechos fundamentales y electoral. En la tasa estatal son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas con exención subjetiva para casos de justicia gratuita, mientras que la tasa catalana atribuye la sujeción a las personas físicas y jurídicas con exención subjetiva para casos de justicia gratuita y para entidades totalmente exentas en el IS. En el ámbito de la cuota tributaria debe partirse de que si se quiere financiar el sistema con tasas debe aprobarse una memoria económica para evaluar el respeto al principio de equivalencia. No se conoce si el Estado ha querido gravar el servicio prestado por jueces y magistrados únicamente o el uso del conjunto del sistema, no siendo esto posible en las CCAA que han asumido competencias en la administración de la Administración de Justicia. Aunque el RDL 3/2013 redujo las cuantías de las tasas estatales, sin carácter retroactivo, la gran diferencia entre el elevado importe de las tasas estatales y el más reducido de las tasas catalanas, supone para la autora que el Estado pretende financiar todo el gasto público en materia de justicia y no solo el relativo a los jueces y secretarios judiciales, lo que comporta invasión de las competencias de las CCAA. El devengo de la tasa estatal se produce cuando se inicia por el sujeto el proceso judicial, antes de que se haya realizado el servicio, lo que ha generado grandes problemas de interpretación, y el devengo de las tasas catalanas es similar. La regulación de la tasa estatal prevé supuestos de devolución cuando el servicio no se presta por causa no imputable al sujeto pasivo, cuando se minoran la cuantía, se acumulan procesos, soluciones extrajudiciales, y allanamiento total, pero no se prevé nada parecido en las tasas catalanas. No se permite aplazamiento ni fraccionamiento ni compensación en la tasa estatal (ni en las catalanas), y si no se paga la tasa el secretario judicial confiere plazo de subsanación en 10 días, transcurrido el cual precluye el trámite y finaliza el proceso.



Las tasas judiciales en el orden contencioso - administrativo

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid.
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

La Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de la Audiencia Nacional, el seis de Septiembre de dos mil trece ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad afectante a los artículos 8.2 y 9 de la L 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, por ser principalmente contrarios al artículo 24.1 la Constitución Española, y también contra los artículos 7.1 y 7.2 de la citada Ley por posible quebrantamiento de los artículos 14, 9.2 y 31.1 CE.

Este Auto cierra, por el momento, un camino no largo en el tiempo pero sí intenso en conflictos jurídicos y en disputas de quienes se han ocupado del tema, que también despierta nuestro interés aún a riesgo de ser reiterativo, pues sobre este mismo tema –el de las tasas judiciales por el ejercicio de la potestad jurisdiccional- publicamos otro trabajo en este mismo número de la Revista, si bien las posiciones e incluso las materias tratadas no son coincidentes.

El tema, se abrió a debate con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que creó una Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo, afirmando que con ello nos equiparábamos a otros países del Consejo de Europa y, desde entonces, se han planteado problemas relacionando estas tasas con otras materias (como son las costas del proceso, la justicia gratuita, las cuantías para la casación, etc). Buen reflejo de estos problemas son los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por la Generalidad de Cataluña por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Social nº 1 de los de Tarragona, los recursos del partido socialista (cincuenta Diputados del Grupo Socialista en el Congreso) de 19 de febrero de 2013 y de 23 de mayo de 2013; y otros más. Y también, los Informes de la Defensora del Pueblo, del CGAE, etc.

Esta reacción tan contraria a la norma aprobada se detecta también en la doctrina, donde se ha escrito que con estas tasas se daba “un paso más hacia el práctico dismantelamiento del Estado de bienestar”; que “se ha sustituido un sistema de tutela judicial efectiva por un sistema de tutela judicial en efectivo”, que es fruto de una improvisación legislativa ya que la Ley se ha tenido que reformar a sólo algunas semanas desde su entrada en vigor (por el Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero), o que estas tasas no pueden “ampararse única y exclusivamente en aspectos políticos o en argumentos simplistas como los que vivimos en la actualidad: la existencia de una crisis económica y la falta de ingresos públicos”.

Y, finalmente, mencionar un sondeo de opinión, de 27 de noviembre de 2012, que arrojaba como conclusiones que el 83 ó 84 % de los españoles no encuentra razones que justifiquen el pago previo de una tasa por acudir a la Justicia, considerando que tendrá efectos claramente negativos sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, y que, siendo su finalidad la de recaudar fondos para financiar la Justicia Gratuita, rechazan la medida por entender que es el Estado quien tiene la obligación de financiarla con cargos a los Presupuestos Generales, y no cargándolo a los usuarios mediante el pago de tasas. Y, que el 79% considera, en todo caso, que las tasas que establece la nueva Ley son excesivas.

Indudablemente que esta fuerte reacción puede ser explicada por cuanto la medida afecta a derechos fundamentales, a la forma de financiación de un servicio público considerado esencial, a intereses profesionales, a un incremento de la presión fiscal directa, etc., pero estas explicaciones no significan que quienes critican la medida carezcan de razones que puedan ser atendidas por el Tribunal Constitucional.

Todo lo anterior explica también que nos ocupemos del tema, si bien lo hacemos en este momento porque la cuestión de inconstitucionalidad suscitada por la Audiencia Nacional se plantea en relación con las tasas exigibles en relación con el procedimiento contencioso- administrativo y, por tanto, se esgrimen razones y argumentos que tienen relevancia y especial interés en el ámbito tributario, aspecto este que trataremos de resaltar en estas páginas.

A nuestro propósito examinaremos primeramente la evolución de la legislación dictada al respecto, así como la jurisprudencia que se ha dictado sobre cada medida legislativa. En segundo lugar veremos resumidamente la doctrina fijada por el TEDH, constantemente invocada en esta materia, para adentrarnos en el examen de los preceptos constitucionales que se entienden vulnerados, y finalizando con el examen de estas tasas a la luz de los reproches de legitimidad que se les han dirigido.

2. Las tasas judiciales en nuestro ordenamiento

A. Antecedentes

La entrada en vigor de la CE determinó que las tasas entonces vigentes, reguladas en los Decretos 1034/1959 y 1035/1959, de 18 de junio, que gravaban la actividad judicial fueran suprimidas por la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, en atención a que se estimaban contrarias al principio de gratuidad de la justicia contenido en el artículo 119 CE pues, además de considerarse “incompatibles con algunos principios tributarios vigentes”, decía su exposición de motivos que:

“En el ámbito de la Administración de Justicia los valores constitucionales se manifiestan en el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos, reconocido en el artículo 24 de la propia Constitución.

El que, además de la justicia se manifiesten también la libertad y la igualdad, y el que todas ellas sean, como quiere la Constitución, reales y efectivas depende de que todos los ciudadanos puedan obtener justicia cualquiera que sea su situación económica o su posición social."

Con ello, a partir de ese momento, la Justicia pasaba a financiarse exclusivamente con cargo a los ingresos, principalmente impositivos, contenidos en el Presupuesto del Estado, si bien, por efecto de la Disposición adicional Decimoquinta de la L.O. 6/1985 del Poder Judicial, se fijaba la necesidad de efectuar un depósito previo para obtener la admisión a trámite del recurso; depósito que dio lugar a algunas correcciones para ajustarlo a las exigencias del artículo 24 de la CE según se venía a declarar por el Tribunal Constitucional en las sentencias 129/2012 y 130/2012, ambas de 18 de junio, y 73/2013 y 74/2013, ambas de 8 de abril de 2013.

Esta situación se vería alterada con el establecimiento de una nueva tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo, prevista en el art. 35.7 de la Ley 53/2002, que introduciría la "primera quiebra del sistema" (así se califica en el Informe del CGAE) volviendo con ello a "un modelo preconstitucional de tasas judiciales" (como lo califica el recurso interpuesto por el Grupo Socialista del Congreso).

No obstante lo anterior, estas nuevas tasas tendrían un contenido muy diferente al de las tasas que habían sido abolidas en 1986, pues no se aplicaban a la jurisdicción penal ni en la social, se exigirán solo a las personas jurídicas con recursos económicos, y su cuantía no resultaba disuasoria, a pesar de que fue elevada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal.

Resulta imprescindible este comienzo, refiriéndonos a las tasas del art. 35 de la Ley 53/2002, porque esta disposición, en su apartado 7º, párrafo segundo, fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, planteada por el Juzgado de Primera Instancia núm. 8 de A Coruña; cuestión que ha dado lugar a la importante sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 20/2012, de 16 de febrero, que constituye el punto de partida a la hora de adentrarnos en el examen de las tasas establecidas por la Ley 10/2012.

La citada disposición de la Ley 53/2002 suscita esta cuestión porque el impago de la tasa resultaba determinante de la no admisión de la demanda, lo que hacía pensar en una vulneración del artículo 24 CE. En concreto, la disposición legal a que nos referimos decía:

"El justificante del pago de la tasa con arreglo al modelo oficial, debidamente validado, acompañará a todo escrito procesal mediante el que se realice el hecho imponible de este tributo, sin el cual el secretario judicial no dará curso al mismo, salvo que la omisión fuere subsanada en un plazo de diez días."

Esta medida se consideraba "drástica" en el Auto de planteamiento, ya que existían otras medidas al alcance de la Hacienda que podían asegurar el cobro en forma más respetuosa con el derecho fundamental afectado.

En contra de estas consideraciones, el Abogado del Estado invocará a favor del mantenimiento del tributo la STEDH Kreuz contra Polonia, de 19 de junio de 2001 (a la que después nos referiremos) que venía a aceptar la compatibilidad del pago de exacciones con las exigencias del artículo 6º del CEDH y LF en la medida en que con ello no se estableciese una barrera desproporcionada al ejercicio del derecho fundamental, atendiendo para determinar este efecto especialmente a la cuantía del pago exigido. Pues bien, el Abogado del Estado, asumiendo este argumento y visto que la cuantía de la tasa en cuestión no era excesiva ya que solo debían pagarlas las personas jurídicas con ánimo de lucro que no fuesen de reducida dimensión (alegación a la que se sumaba el Fiscal General

del Estado), concluía afirmando que cabía sostener una interpretación de las disposiciones afectadas compatible con la CE en cuya virtud la falta de pago solo daría lugar a la paralización del procedimiento en el estado en que se encontrase, situación que sería reversible si posteriormente se justificara el pago del tributo.

Expuestos los términos del debate ante el Tribunal Constitucional, veamos resumidamente lo declarado en la sentencia.

En primer lugar, advierte el TC que, por la forma en que la medida se introdujo en la Ley, una enmienda en el Senado, no se dispone de explicación alguna en el preámbulo de la Ley acerca de sus fines o de su justificación.

En segundo término, la sentencia expone cuáles han sido los criterios sostenidos por el TC en anteriores asuntos, destacando lo siguiente:

“... El primer contenido del derecho a obtener la tutela de Jueces y Tribunales, en un orden cronológico y lógico, es el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso y poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas ... Asimismo, hemos dicho que el derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, sino que es un derecho prestacional y de configuración legal, cuyo ejercicio está sujeto a la concurrencia de los presupuestos y requisitos procesales que, en cada caso, haya establecido el legislador ... Ello implica que el legislador cuenta con un ámbito de libertad amplio en la definición o determinación de las condiciones y consecuencias del acceso a la justicia, pues le incumbe configurar la actividad judicial y, más concretamente, el proceso en cuyo seno se ejercita el derecho fundamental ordenado a la satisfacción de pretensiones dirigidas a la defensa de derechos e intereses legítimos ... En esta regulación, la ley podrá establecer límites al ejercicio del derecho fundamental que serán constitucionalmente válidos si, respetando su contenido esencial (art. 53.1 CE), están dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la adecuada proporcionalidad con la naturaleza del proceso y la finalidad perseguida ... En principio, pues, el derecho reconocido en el art. 24.1 CE puede verse conculcado por aquellas disposiciones legales que impongan requisitos impositivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador...”

Y, aplicando estos criterios al caso, el TC entiende que, al no haberse puesto en duda la legitimidad de los fines que persigue la tasa, debe ocuparse del ámbito de discrecionalidad que tiene el legislador a la hora de configurar el derecho al acceso a la justicia, a cuyo efecto declara:

“La justicia puede ser declarada gratuita, como hizo la Ley 25/1986. Pero resulta obvio que la justicia no es gratis. Si los justiciables no abonan el coste del funcionamiento de la justicia, el Poder judicial debe ser financiado mediante impuestos, sufragados por los contribuyentes. Aunque resulta evidente que la justicia, en tanto que garantía del Estado de Derecho, implica beneficios colectivos que trascienden el interés del justiciable considerado individualmente, lo cierto es que la financiación pura mediante impuestos conlleva siempre que los ciudadanos que nunca acuden ante los Tribunales estarían coadyuvando a financiar las actuaciones realizadas por los Juzgados y las Salas de justicia en beneficio de quienes demandan justicia una, varias o muchas veces. Optar por un modelo de financiación de la justicia civil mediante impuestos o por otro en el que sean los justiciables quienes deben subvenir a los gastos ... es una decisión que en una democracia, como la que establece la Constitución española, corresponde al legislador... en todo caso, la gratuidad se reconocerá “a quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar”. (F.J 8º).

Del anterior fundamento se deriva necesariamente como conclusión de principio que “...el régimen vigente de las tasas judiciales ... es plenamente respetuoso con las previsiones constitucionales sobre la gratuidad de la justicia”. Si bien, “Esta conclusión general sólo podría verse modificada si se mostrase que la cuantía de las tasas establecidas por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, son tan elevadas que impiden en la práctica el acceso a la jurisdicción o lo obstaculizan en un caso concreto en términos irrazonables, atendiendo a los criterios de la jurisprudencia expuestos en el fundamento jurídico 7º” (F.J. 10º).

De esta forma la sentencia se acomoda a la doctrina del TEDH expuesta en la ya citada Sentencia Kreuz contra Polonia, de 19 de junio de 2001 (asunto núm. 28249/95) y en las de 26 de julio de 2005, Kniat c. Polonia, as. 71731/01; de 28 de noviembre de 2006, Apostol c. Georgia, as. 40765/02; y de 9 de diciembre de 2010, Urbanek c. Austria, as. 35123/05).

En el mismo sentido que acabamos de exponer, se va a pronunciar también la Sentencia 79/2012, de 17 de abril de 2012, con cita expresa de la anterior, que la resume diciendo:

“... La tasa que grava el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden civil persigue el legítimo interés de contribuir a financiar el servicio público de la administración de justicia con cargo a los justiciables que más se benefician de la actividad jurisdiccional, disminuyendo correlativamente la financiación procedente de los impuestos, a cargo de todos los contribuyentes; y lo hace en unos términos plenamente respetuosos con las previsiones constitucionales sobre la gratuidad de la justicia... Esta conclusión general sólo podría verse modificada si se mostrase que la cuantía de las tasas establecidas por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, son tan elevadas que impiden en la práctica el ejercicio del derecho fundamental o lo obstaculizan en un caso concreto en términos irrazonables ... Sin embargo, el Auto que ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad no alberga duda alguna sobre la capacidad económica de la entidad litigante, una importante compañía de seguros, para abonar la tasa judicial prevista por el art. 35 de la Ley 53/2002.”

Esta doctrina del TC, tomada de la fijada por el TEDH, va a ser la base de partida de la ley actualmente vigente y del debate suscitado sobre su contenido y efectos.

B. Las tasas establecidas por la Ley 10/2013

Aunque la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, había sido modificada por la Ley 4/2011, de 24 de marzo, y, más tarde, por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, en 2012, con la intención de “profundizar en determinados aspectos de las tasas judiciales, en especial los que el Tribunal Constitucional declaró conformes a nuestra norma fundamental en su sentencia 20/2012, de 16 de febrero de 2012” se va a producir una alteración de mayor envergadura en la situación, y se hará por obra de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

La nueva norma es consciente de lo ocurrido con la Ley 53/2002 y por la STC 20/2012, de ahí que en su Exposición de Motivos haga un verdadero recordatorio de los obstáculos que debe salvar para evitar un reproche de inconstitucionalidad y procede a repasarlos uno a uno. Así, advierte la ley que no debe confundirse el derecho a la tutela judicial efectiva con el derecho a la justicia gratuita, ello porque la propia Constitución consagra la gratuidad de la justicia cuando se acredite una «insuficiencia de recursos para litigar»; que, en todo caso, una tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social no debe

afectar al derecho a acceder a la justicia (componente básico del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva), dependiendo su constitucionalidad, puesto que no es reprochable un modelo en el que parte del coste de la Administración de Justicia sea soportado por quienes más se benefician de ella, de que su finalidad sea legítima (racionalizar el ejercicio de la potestad jurisdiccional y mejorar la financiación del sistema judicial y, en particular, de la asistencia jurídica gratuita), y de que la medida sea proporcionada y no excesiva respecto a esa finalidad; y, dado que la medida es de naturaleza tributaria, concretamente se trata de una tasa, nos dice la Ley que la determinación de la carga tributaria no se hace a partir de la capacidad económica del contribuyente, sino del coste del servicio prestado, que nunca debe superarse, a cuyo efecto se ajusta tanto el hecho imponible (aunque se exija también a las personas físicas antes excluidas), las exenciones (especialmente las subjetivas que excluyen a quienes se reconozca el derecho a la asistencia jurídica gratuita) y las cuantías que quedan fijadas en atención a dos factores: una cantidad variable, en atención a la cuantía del proceso judicial, y otra fija, en función del tipo de proceso.

A pesar de las previsiones que se advierten con la lectura del preámbulo de la norma, entre las muchas reacciones que se suscitaron –que han sido enumeradas más arriba– debe destacarse el Informe que va a emitir la Defensora del Pueblo que, entre otros aspectos, señala algunos que ahora nos interesan especialmente.

Para el citado Informe el juicio que merezcan las tasas judiciales dependerá de cómo se configure el mencionado derecho a la asistencia jurídica gratuita ya que pueden encontrarse situaciones en las que determinadas personas que se excluyan de este beneficio se vean también impedidas para acudir en demanda de Justicia. Por esta razón su propuesta y preocupación se relaciona con estos casos y con dos hechos nuevos. En primer lugar el haberse anunciado en el mes de enero de 2013 de la existencia de un Anteproyecto de Ley de Justicia Gratuita que alteraría sustancialmente, de convertirse en Ley, la situación vigente; y en segundo término el compromiso adquirido en febrero de este año por el Ejecutivo de reformar las tasas judiciales que acababan de entrar en vigor con la Ley 10/2012 (la reforma comprometida se orientaría hacia una reducción de las cuantías de las tasas respecto de las personas físicas; a ampliar el número de personas exentas del tributo, adelantando los efectos del Anteproyecto de Ley de Asistencia Jurídica Gratuita; hacia la exención del pago de la tasa a los procesos contenciosos relativos a multas y otras sanciones administrativas, y a estudiar una reducción de las tasas para las pymes).

La ejecución de este compromiso no se haría esperar ya que en pocos días se aprobará el Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita que introducirá las reformas que expondremos brevemente.

La justificación de la reforma se explicita admitiendo que, a consecuencia de la aplicación de la norma, “podrían llegar a darse casos concretos e individualizados en los que la cuantía fijada en la tasa resultara excesiva” por lo que resulta necesario introducir cambios que eviten este efecto indeseado (“ni siquiera con carácter residual”). Estos mecanismos son los ya señalados que se comunicaron a la Defensora del Pueblo tales como la ampliación de los sujetos que se beneficiarían de la Asistencia Jurídica Gratuita; la introducción de una escala de gravamen específica para las personas físicas, menor de la aplicable a las personas jurídicas; una exención objetiva y parcial en los recursos del orden contencioso-administrativo cuando el recurso se interponga contra resoluciones sancionadoras; un sistema de devolución cuando el proceso termine con el allanamiento total o con un acuerdo que ponga fin al litigio o la Administración demandada reconozca totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, etc.

La Ley 10/2012, reformada en estos términos, será desarrollada “reglamentariamente” mediante Ordenes Ministeriales que, por varios motivos (modificación del hecho imponible, sistema de devolución, plazo de entrada

en vigor de la Ley), han sido tachadas de ilegalidad –Isabel Cánovas y Juan Martín Queralt (La tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los ordenes civil, contencioso-administrativo y social. Tribuna Fiscal, nº 269)- y, con los efectos interpretativos que son propios de su naturaleza, se ha dictado la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0227-13.

3. Los fundamentos en la doctrina del TEDH de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional

El objeto de la cuestión planteada por la Audiencia Nacional se refiere al artículo 8.2 de la L 10/2012, así como el artículo 9 por ser posiblemente contrarios a la CE, y en concreto a lo preceptuado en su artículo 24.1, y contra los artículos 7.1 y 7.2 de la citada Ley por posible inconstitucionalidad en cuanto quebrantan los artículos 14, 9.2 y 31.1 de la Constitución Española.

El asunto había llegado a la Audiencia Nacional en virtud del procedimiento especial sobre protección de los derechos fundamentales de la persona de la Ley 29/1998, ante la denegación de una solicitud de devolución del importe de las tasas judiciales, por lo que afectaba a la Orden HAP/490/2013, de 27 de marzo, que modifica la Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre (aprobandos los modelos 695 de la solicitud de devolución de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, y el 696 que establece el modelo de autoliquidación de la citada tasa), si bien pedía ya al tribunal que, si entendía que la Ley 10/2012 y el Real Decreto-Ley 3/2013 pudieran ser contrarias a la Constitución, a los artículos 24.1 y 106, y que de este juicio pudiera depender el fallo, plantease cuestión de inconstitucionalidad respecto de determinados artículos.

Ante esta petición, la Audiencia Nacional considera que su labor no debe quedar reducida a la mera confrontación de las prevenciones de la Orden sobre los modelos 696 y 695 con la disposición legal de la que trae causa, prescindiendo de las consecuencias que la propia Ley establece para la falta de pago de las tasas, pues “no se compadece bien con la lógica del sistema que un órgano judicial se vea impedido de cuestionar la constitucionalidad de una Ley por los efectos que atribuye a la falta de pago de la tasa, teniendo que limitarse a verificar si su regulación es conforme a la norma superior, cuando considere que esos efectos se otorgan contraviniendo la Constitución”.

En resumen, la constitucionalidad de las tasas que se pone en duda afecta a dos motivos que tienen una naturaleza diversa. De un lado, en lo esencial se afecta al artículo 8 de la 10/2012, cuya posible vulneración del derecho a la tutela judicial se suscita debido al efecto que la ley asocia al impago de la tasa (“preclusión del acto procesal y a la consiguiente continuación o finalización del procedimiento”). De otro lado, se plantea la posible inconstitucionalidad, ahora respecto del artículo 7.1 y 2, en la medida en que el importe de las tasas en el orden contencioso administrativo puede infringir el artículo 14 en relación con el 9.2, y 31.1 de la Constitución Española. Es decir, se trata en este segundo ámbito de una posible inconstitucionalidad de las medidas afectadas en tanto que son tributos y deben responder a las previsiones constitucionales existentes sobre ellos.

Pues bien, las dudas de constitucionalidad sobre las disposiciones legales señaladas en el Auto de la Audiencia Nacional, afectan a materias como la propia naturaleza de la medida y sus efectos; la extensión del derecho a la tutela judicial efectiva; la posibilidad de que se vean afectados otros derechos; la concreción de los criterios que deben considerarse para declarar su adecuación a los fines perseguidos; etc.; y se fundamentan en lo esencial en la doctrina que ha venido estableciendo el TEDH por lo que el examen del debate jurídico suscitado en relación

con la Ley 10/2012 debe arrancar partiendo de la doctrina de este Tribunal, pues, como decimos, ha sido uno de los argumentos esgrimidos constantemente por y ante los tribunales españoles para enjuiciar este asunto. Por ello haremos un breve resumen de las sentencias más citadas en relación a la tema que nos ocupa.

A. La Jurisprudencia del TEDH

La Sentencia de 19 de junio de 2001 (AFFAIRE KREUZ c. POLOGNE) va a ser, sin duda, la de mayor relevancia pues se convierte en punto de referencia de otras posteriores y de nuestro propio TC.

El asunto se suscita originariamente en una resolución del Tribunal Supremo Administrativo que declara dictada contrariamente a derecho la denegación de una licencia de urbanismo que había solicitado el recurrente con la intención de utilizarla para la apertura de un negocio. Esta resolución motivó que el sujeto solicitara una indemnización a la autoridad administrativa, siendo esta petición la que genera que se le exija el pago de un depósito previo para atender los gastos del procedimiento el cual, aunque fue reducido posteriormente al 50 %, fue considerado como una violación del derecho a la tutela judicial (art. 6º. 1 de la Convención) pues su cuantía se consideraba excesiva.

La exigencia de este pago se fundaba en la ley polaca que establece tal deposito inicial en función de la suma reclamada junto a un sistema de distribución de los gastos que surjan a lo largo del procedimiento, así como la posibilidad de que el justiciable sea exonerado en ciertos casos (potestad discrecional de los jueces) y de reembolso final de estos gastos en función del resultado de la reclamación.

Aunque el Gobierno de Polonia alegaba que los pagos exigidos tenían una finalidad legítima, que su importe no era desproporcionado respecto de los medios del interesado y que no habían sido establecidos arbitrariamente, el TEDH va a considerarlos finalmente contrarios al derecho a la tutela judicial por las siguientes razones:

1. Era doctrina consolidada que el “derecho a un tribunal” no es un derecho absoluto pues se admiten limitaciones fijadas por los Estados.
2. En el ejercicio de esta facultad los Estados gozan de un cierto margen de apreciación cuya compatibilidad con el derecho consagrado en la Convención es competencia del propio TEDH.
3. El Tribunal ha declarado que una limitación en el derecho de acceso a un tribunal no es compatible con el artículo 6º 1 de la Convención si no tiene una finalidad legítima y la medida no es proporcionada a esta finalidad.
4. Aunque el Tribunal no puede sustituir el poder de decisión de los Estados a la hora de establecer un sistema de acceso a la Justicia o de considerarlo mejor que otro, sí le compete velar por el respecto al artículo 6º 1 de la Convención, a cuyo efecto reitera que el montante de los pagos que se exijan para acceder a la justicia no debe ser excesivo examinado a la luz de las circunstancias específicas de cada caso, incluida la solvencia del reclamante y la fase del procedimiento en el que se impone la restricción, y teniendo en cuenta el verdadero efecto disuasorio que la medida puede tener para acceder a la Justicia.

En este asunto, el TEDH tuvo en cuenta dos circunstancias a resaltar: la “suma importante” en que consistía el pago que se exigía al reclamante ya que ascendía al salario medio anual en Polonia y el hecho de que la pretensión

indemnizatoria (aunque no era de su competencia ni interés examinarlo) estaba fundada sobre una decisión previa del Tribunal Supremo Administrativo

Los mismos criterios sostenidos en esta sentencia se reforzarían en la de 28 de noviembre de 2006 *AFFAIRE APOSTOL c. GÉORGIE*, referida a la necesidad de consignar previamente los gastos en el caso de un proceso de ejecución de una sentencia anterior, pues este pago previo no podía ser atendido por el reclamante ni tampoco se le admitía realizarlo a posteriori, posibilidad que ofrecía el justiciable debido a su situación de iliquidez.

En este asunto, el TEDH amplía la extensión del derecho a la tutela judicial a la obtención de la ejecución de una resolución judicial ya que no debe reducirse a un derecho a un reconocimiento teórico, y en lo sustancial reitera la argumentación ya expuesta en el asunto anterior, si bien resaltamos por su interés que en el caso existía una amplia discrecionalidad de los funcionarios a la hora de cuantificar los pagos que se exigían a los reclamantes; el importe excesivo de los mismos y la desatención a las circunstancias del interesado.

Finalmente, mencionaremos también la decisión de inadmisión en el asunto *C.M.V.M.C. O'LIMO*, de 24 de noviembre de 2009, dado que afecta a España y que se enjuicia un problema de tutela judicial y justicia gratuita. En concreto, la norma española reconocía el derecho a la justicia gratuita únicamente y en determinadas circunstancias a las asociaciones de utilidad pública y a las fundaciones, frente a lo cual el reclamante, una entidad, consideraba limitado injustificadamente su derecho a la justicia gratuita y, con ello y por carecer de medios económicos, su derecho a la tutela judicial.

El TEDH va a argumentar que el Convenio no exige el reconocimiento de este beneficio a los asuntos en materia civil (reivindicación de la propiedad de un terreno), ni tampoco este hecho determina, cuando se trata de personas morales, la contravención del derecho fundamental. E, igualmente, tampoco entiende que se haya producido un ataque a la prohibición de discriminación en razón de su riqueza (artículo 14 del Convenio). Razones todas ellas que conducen a inadmitir el recurso.

B. Los criterios empleados en el enjuiciamiento de la legitimidad de las tasas judiciales

Hemos visto que es una constante en la doctrina del TEDH delimitar su competencia circunscribiéndola al respeto del artículo 6º 1 de la Convención sin llegar a sustituir el poder de decisión de los Estados a la hora de establecer un sistema de acceso a la Justicia. Pero, dentro de este ámbito de control, se revela como esencial la concreción de los elementos que han de ser atendidos para decidir si una determinada exacción, exigida para acceder a los tribunales, resulta adecuada y proporcionada a los fines que la justifiquen, pues esa decisión ha de tomarse a la luz de las circunstancias específicas de cada caso, a la solvencia del reclamante, a la fase del procedimiento en el que se impone la restricción, y teniendo en cuenta también el real efecto disuasorio que la medida puede tener para acceder a la Justicia.

Al objeto de aproximarnos a este tema, comenzaremos por advertir que los criterios o elementos de juicio a tomar en consideración para decidir si una tasa resulta desproporcionada y excesiva en un determinado caso no están previstos expresamente en ninguna norma, tampoco en el Convenio Europeo, por lo que se carece de un parámetro objetivo, no obstante es posible obtener algunas conclusiones del examen de la jurisprudencia y de la doctrina y encontrar elementos en los que podamos fijarnos para determinar, decíamos, el carácter desproporcionado y/o excesivo de un pago cuando se configura como necesario y previo para el acceso a la justicia. Por otra parte, no

es necesario advertir que ninguno de estos elementos resulta por sí solo decisivo, sino que la conclusión se alcanza mediante una ponderación de las circunstancias de cada caso.

El primer elemento que parece tener especial relevancia en este enjuiciamiento es el de la naturaleza de la reclamación, al menos así se desprende de lo establecido por el TEDH que, como señala en su recurso el Grupo Socialista del Congreso, ha sido más flexible en aquellos supuestos en los que las tasas atañen a una reclamación de tipo pecuniario y mucho más riguroso cuando el asunto gravado, aun siendo civil, tiene una clara dimensión personal o familiar. Elemento que, tratándose de una valoración sobre un tributo, no requiere de mayores justificaciones que la de remitirnos a los principios más esenciales que deben inspirar el ejercicio de la potestad tributaria.

En segundo lugar, es un elemento fundamental a estos efectos, la cuantía de las tasas pues, como declaró el mismo TEDH y hemos expuesto anteriormente, resulta contrario al derecho fundamental el establecimiento de unas tasas que sean excesivas teniendo en cuenta la capacidad económica de los reclamantes, como de hecho ocurrió cuando su importe superaba el salario medio anual en Polonia (STEDH de 19 de junio de 2001 asunto Kreutz c. Polonia y Sentencia de 24 de mayo de 2006, asunto Weissman y otros c. Rumanía).

Ahora bien, más exactamente, la cuantía de las tasas debe examinarse en atención a otros parámetros que contribuyen a modular su importancia en un caso en concreto y no solo fijándonos en cifras abstractas que, aún siendo válidas y únicas en ocasiones, están desligadas de las circunstancias que afectan a un obligado en particular.

Estos otros elementos son: la concreta situación económica del justiciable y la cuantía del recurso.

En relación al primero de estos criterios –y siguiendo el hilo de las sentencias invocadas en su recurso por los diputados socialistas–, tenemos como ejemplo, entre otras, la Sentencia Lorga c. Rumanía en la que el TEDH va a decidir atribuyendo especial importancia al montante que se exigía al justiciable respecto de sus ingresos familiares pues su elevada cuantía fue determinante de la violación del artículo 6.1 del Convenio. Y, son también ejemplos *“la STEDH de 18 de noviembre de 2008, asunto Serin c. Turquía, en la que se exigía una tasa de 370 euros a un jubilado cuya pensión mensual era de 220 euros; la STEDH de 7 de febrero de 2008 asunto Beian c. Rumanía que contemplaba una tasa judicial de 330 euros a unos litigantes cuyos ingresos mensuales no alcanzaban los 120 euros y la STEDH de 4 de marzo de 2008, asunto Polejowski c. Polonia, que analizaba un supuesto en que la tasa judicial era de 2.826 euros respecto a un litigante cuyos ingresos, por encontrarse en situación de desempleo, se situaban aproximadamente en 140 euros”*.

Y respecto de la cuantía del recurso o del importe objeto de la reclamación, dato que se toma en muchas ocasiones como base para cuantificar el pago de las tasas, el TEDH se ha fijado también en la relación proporcionada que debe haber entre ambos elementos (en el mismo sentido véase el trabajo citado de Isabel Cánovas y Juan Martín Queralto). Es el caso de la sentencia de 12 de junio de 2008, asunto Tzvyatkov c. Bulgaria, en la que declaró contraria al artículo 6.1 del Convenio un sistema de cálculo de las tasas judiciales que exigía como pago un porcentaje significativo de lo obtenido en la vía judicial (en el caso, la tasa era de 184 euros y lo obtenido en la vía judicial eran 256 euros).

Para finalizar y también respecto de la cuantía de las tasas exigidas, debemos recordar que se trata de un criterio que, según hemos visto en alguna de las sentencias citadas, se debe modular en función de si el contribuyente es una persona física o una persona jurídica de carácter mercantil o, mejor, con ánimo de lucro. Criterio que ha sido recogido por nuestro TC en su sentencia de 16 de febrero de 2012 cuando entiende que no vulnera la Constitución

una norma que someta a entidades mercantiles, con un elevado volumen de facturación, al pago de unas tasas que se establezcan para financiar los costes generados por la Justicia.

Expuesto lo anterior, podemos ya adentrarnos en el examen de los motivos de inconstitucionalidad que se reprochan a las tasas contenidas en la Ley 10/2012.

4. Las tasas judiciales y la tutela judicial efectiva: Arts. 24 y 119 CE

A. El derecho a la tutela judicial, sus manifestaciones y restricciones

Según hemos visto, la violación del derecho a la tutela judicial no se produce por la mera afectación al mismo mediante una medida –en nuestro caso, unas tasas- siempre que con ella se persigan fines legítimos y resulte proporcionada a los mismos y a la restricción que se impone al derecho fundamental.

Resulta por tanto necesario ahora examinar todas estas cuestiones en el caso que nos ocupa, en el cual la constitucionalidad de las tasas se ha puesto en duda porque, en lo esencial, el artículo 8 de la 10/2012, pudiera vulnerar el derecho a la tutela judicial debido al efecto que la ley asocia al impago de la tasa. Posteriormente veremos la cuestión referida al artículo 7.1 y 2 de la citada Ley en la medida en que el importe de las tasas en el orden contencioso administrativo puede infringir el artículo 14 en relación con el 9.2, y 31.1 de la Constitución Española.

En relación con el derecho consagrado en el artículo 24 CE, y como ha declarado la STC 20/2012, de 16 de febrero de 2012, ofreciéndonos un resumen del estado de la cuestión en la doctrina constitucional:

“Es doctrina reiterada de este Tribunal que el primer contenido del derecho a obtener la tutela de Jueces y Tribunales, en un orden cronológico y lógico, es el acceso a la jurisdicción, que se concreta en el derecho a ser parte en un proceso y poder promover la actividad jurisdiccional que desemboque en una decisión judicial sobre las pretensiones deducidas ... Asimismo, hemos dicho que el derecho a la tutela judicial efectiva no es un derecho de libertad, ejercitable sin más y directamente a partir de la Constitución, sino que es un derecho prestacional y de configuración legal, cuyo ejercicio está sujeto a la concurrencia de los presupuestos y requisitos procesales que, en cada caso, haya establecido el legislador... Ello implica que el legislador cuenta con un ámbito de libertad amplio en la definición o determinación de las condiciones y consecuencias del acceso a la justicia, pues le incumbe configurar la actividad judicial y, más concretamente, el proceso en cuyo seno se ejercita el derecho fundamental ordenado a la satisfacción de pretensiones dirigidas a la defensa de derechos e intereses legítimos ... En esta regulación, la ley podrá establecer límites al ejercicio del derecho fundamental que serán constitucionalmente válidos si, respetando su contenido esencial (art. 53.1 CE), están dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la adecuada proporcionalidad con la naturaleza del proceso y la finalidad perseguida ... En principio, pues, el derecho reconocido en el art. 24.1 CE puede verse conculcado por aquellas disposiciones legales que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador”.

Es decir, una doctrina ortodoxa respecto de la que acabamos de resumir establecida por el TEDH, que es asimismo la que se deduce del Auto de la Audiencia Nacional que suscita la cuestión de inconstitucionalidad de las tasas judiciales.

En efecto, la AN partiendo de la diferencia entre *“el derecho a acceder a la justicia, como componente medular del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que nace de la Constitución misma, ... y el derecho al recurso legal no nace directamente de la Constitución, sino de lo que hayan dispuesto las leyes procesales que los crean, y se incorpora al derecho fundamental en su configuración legal”*, declara que tienen clara trascendencia constitucional *“los requisitos legales de acceso al proceso, en tanto pueden obstaculizar o eliminar el derecho de los ciudadanos a someter el caso al conocimiento y pronunciamiento de un Juez y por tanto causar indefensión”*.

Y, en cuanto a estos obstáculos, que ahora tienen el carácter de un tributo que se exige por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, también la Sentencia del Tribunal Constitucional 20/2012, de 16 de febrero, aparece como punto de partida cuando declaraba, según recogimos literalmente con anterioridad, que, dado que la justicia no es gratis y que existen varios modelos para su financiación, la elección de uno u otro *“es una decisión que en una democracia, como la que establece la Constitución Española, corresponde al legislador”* (F.J 8º), razón por la cual el sistema que introducía estas tasas era plenamente respetuoso con el derecho a la tutela judicial.

Sin embargo añadía, y esto es lo verdaderamente importante ahora,

“Esta conclusión general sólo podría verse modificada si se mostrase que la cuantía de las tasas ... son tan elevadas que impiden en la práctica el acceso a la jurisdicción o lo obstaculizan en un caso concreto en términos irrazonables, atendiendo a los criterios de la jurisprudencia expuestos en el fundamento jurídico 7.”(F.J 10).

Centrado así el problema a examinar, empezaremos por referirnos, siguiendo toda la doctrina judicial expuesta, a la finalidad de la medida y su adecuación y proporcionalidad respecto de la misma.

B. La finalidad de las tasas judiciales

De las leyes que regulan este tributo se desprende que las finalidades esenciales que se espera cumplan estas tasas son la *“racionalización del uso de la justicia”* y el *“reparto de sus costes aumentando la carga de los usuarios”*. Dos objetivos que no son contrapuestos y que se explican en palabras del Informe de la Defensora del Pueblo diciendo que la pretensión es, ante el incremento de la litigiosidad (*“masificación de la justicia”*), la de reducir su *“demanda”*.

Con mayor precisión, desde el punto de vista tributario, se afirma que se trata de dos fines: uno de ellos, recaudatorio, consistente en *“financiar el servicio público de la Administración de Justicia con cargo a los justiciables que más se benefician de la actividad jurisdiccional, disminuyendo correlativamente la financiación procedente de los impuestos, a cargo de todos los ciudadanos”* (STC 20/2012). Y el segundo, consiste en *“un fin extrafiscal, a saber, el de moderar el uso del servicio público de la Justicia que hacen los ciudadanos, reduciendo los niveles de litigiosidad que existen en nuestro país”* (Lilo Piña, en el trabajo que publicamos en este mismo número de la Revista. Y, en el mismo sentido, Francisco José Navarro Sanchís en El Economista).

Esta concreción resulta necesaria por cuanto, hemos visto, cualquier *“restricción del acceso a la justicia”*, para ser admitida en la perspectiva del derecho fundamental, ha de comenzar justificándose en la persecución de

una finalidad legítima. En tal sentido, son pocos los críticos de la medida que rechazan la legitimación de estos objetivos, si bien se oponen al medio empleado y a los efectos realmente provocados.

Sin ir más lejos, el Informe de la Defensora del Pueblo señala que *“... ante el incremento de la litigiosidad, ante la llamada “masificación de la justicia”, no se responde por los poderes públicos con un incremento proporcional de medios personales y materiales, no se responde por la vía de una mayor “oferta” de justicia, sino reduciendo, o procurando reducir, la “demanda”*”. Y, el Consejo General del Poder Judicial, aunque con voces discrepantes, también se opone a estas exacciones, advirtiendo que no las consideran un medio adecuado para lograr un aumento en la eficacia y racionalización de la Administración de Justicia, pues no discriminan a los justiciables en función de si actúan con temeridad o mala fe. Siendo la opinión más generalizada la que expone su discrepancia, decíamos, con el medio elegido pues, si la finalidad es la de moderar una elevada litigiosidad, lo lógico hubiese sido evitar el ejercicio de acciones infundadas o temerarias, o con un objetivo dilatorio, pero no establecer una medida disuasoria de las acciones judiciales de cuantía más reducida.

En resumen, lo que se rechaza es que se emplee un tributo como la tasa para lograr el primero de los fines señalados, pues esta figura –que se dice resulta paralela en este caso a un “copago”– establece un sistema de financiación discriminatorio pues el pago no se impone a quienes abusan del servicio, sino a todos los que han de acudir al mismo. Y esta inadecuación no se compensa con el hecho de la “vinculación o afectación” de su recaudación a la cobertura del coste de la asistencia jurídica gratuita, pues esta vinculación no garantiza la mejora del sistema y el efecto de estas tasas alcanzará a personas excluidas de aquel beneficio. Ni se compensa tampoco con el hecho de que la condena en costas haga recaer en el “vencido” el importe de estas tasas pues, tratándose de un pago previo o anticipado, señalaba el Consejo de Estado en su dictamen al Anteproyecto de Ley *“... no parece equitativo obligar a esperar que la condena en costas traiga consigo el reintegro de lo pagado en concepto de tasa judicial,(pues) , en todo caso, el importe debe adelantarse por el ciudadano afectado”*, y es más, la introducción en nuestro ordenamiento del principio de vencimiento objetivo conlleva un componente de riesgo que debe ser calculado antes de optar por acudir a los tribunales pues, si se inicia el proceso y se resulta condenado en costas, se agravará la situación inicial cargándola con el pago de las tasas judiciales de la otra parte.

Estas son las ideas que se plasman en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por diputados del Grupo Socialista del Congreso, mayo de 2013, quienes añaden a esta inadecuación, y en la medida en que las tasas encarecen el acceso a la Justicia, un efecto sobre otro mandato constitucional, el contenido en el artículo 116 CE, que atribuye a los Tribunales el control de *“la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”*, de forma que se afecta también lo ordenado en el art. 103.1 CE al no garantizarse el control del sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho.

Es decir, nos encontramos ante una dimensión específica del problema cuando las tasas judiciales se ponen en relación con la jurisdicción contencioso-administrativa, dimensión que se manifiesta, en lo que afecta al control de la potestad reglamentaria en que el inicio de un recurso no sólo persigue la defensa del interés individual del reclamante, sino también la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas que adolecen de vicios de legalidad; y en que, con carácter general, podría quebrar el sistema constitucional que garantiza la sujeción de la Administración a las leyes y al Derecho. Esta garantía resulta de especial importancia porque en nuestro sistema constitucional, e institucional, la Administración está investida de privilegios esenciales –autotutela declarativa y ejecutiva, presunción de legalidad de sus actos, el privilegio de la revisión previa, etc.– que necesitan de un contrapeso en un Estado de Derecho.

Por ello resulta de especial relevancia el Auto de seis de Septiembre de dos mil trece de la Audiencia Nacional, porque insiste en estas ideas cuando dice: *“si bien el artículo 106 de la CE no se cita como posiblemente conculcado en el Auto de 30 de julio de 2013 conviene ahora, como dice la parte recurrente, citar expresamente el mismo en la medida en que la privación del acceso a la jurisdicción trae consigo una consecuencia de indudable trascendencia constitucional como es la ausencia de control de la jurisdicción contencioso-administrativa sobre la legalidad de la actuación administrativa”* (FJ 14), debiendo añadirse a lo anterior que *“en el ámbito del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, no debe olvidarse que la otra parte, contraria al administrado, es la Administración, que goza de unas potestades y prerrogativas exorbitantes, cuyo control lo tienen, en última instancia, los tribunales de justicia, quienes con arreglo a la Constitución (artículo 117), y dentro de un Estado de Derecho, son los órganos encargados de interpretar y aplicar el derecho al caso concreto”* (FJ 11).

Y, finalmente, advirtiendo de un nuevo riesgo, dice *“... atendiendo a la cuantía de las tasas, al pago previo de las mismas,... se puede poner en manos de la Administración, una potestad de disposición indirecta del ejercicio del derecho fundamental de la tutela judicial efectiva. La Administración de antemano, en base a los datos estadísticos de los que dispone, puede conocer los límites que el administrado es capaz de soportar sin impugnar el acto administrativo del que es destinatario, de forma que, fije su contenido, de manera que el ciudadano decida acatar el contenido del acto, en lugar de impugnarlo, al serle menos gravosa aquella solución que ésta. Con ello la finalidad disuasoria de las tasas resulta patente en numerosos supuestos y la impugnación de actos administrativos de escasa cuantía o trascendencia económica van a quedar al margen del control jurisdiccional”*.

Ello con especial relevancia en el caso de las resoluciones sancionadoras en las que, a pesar de la reducción introducida en la cuantía de las tasas, lo cierto es que el ordenamiento, también el tributario, mantiene “incentivos al aquietamiento” del contribuyente que no son de cuantía despreciable.

Para terminar con esta exposición sobre las razones que cuestionan la forma en que se han establecido estas tasas en el orden contencioso administrativo, hemos de decir que no se trata de argumentos que solo se sostienen en el plano teórico pues existen ya algunos indicios del impacto real que han provocado las tasas respecto de la litigiosidad que pretendían reducir y respecto de la recaudación que se estimaba obtener.

Así, el Informe del CGAE, con datos obtenidos de la memoria de la propia Ley y de la AEAT, se señala que no se ha producido una reducción de la litigiosidad, aunque *“el dinamismo de la tasa judicial se asocia al mayor número de litigios de concursos de acreedores y procesos relacionados con la contracción económica”*, y respecto de la recaudación se apunta que se ha situado en el 50% de la suma estimada. Y el mismo Auto de la Audiencia Nacional que comentamos, manejando datos posteriores (el Informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial de fecha 11 de junio de 2013), dice *“se ha reducido de manera considerable, llamativa y preocupante el número de recursos interpuestos por los ciudadanos, pudiéndose deducir que la implantación del pago previo de las tasas y de las consecuencias de su falta de pago, han impedido e impiden que aquellas personas que necesiten acceder a los tribunales de justicia, no puedan hacerlo, o decidan soportar las consecuencias de actos y actuaciones de la Administración sin el refrendo del sistema natural del control jurisdiccional, establecido en la Constitución, artículo 106”*.

Las bases que sustentan estas afirmaciones vienen dadas por la reducción del número de procedimientos en la vía contencioso-administrativa en un 14,9% (sin tener en cuenta las demandas masivas por las bajadas de salarios a los trabajadores públicos), con una reducción en relación a la actividad administrativa sancionadora de un 36,3%.

Y estos son los elementos de juicio que afectan a la finalidad de las medidas –tasas judiciales– introducidas en 2012, objetivo que, aún siendo legítimo, no puede ser atendido con medidas que entrañasen un coste para acceder a la justicia que fuese desproporcionado o excesivo, pues una tasa, por su propia naturaleza, siempre será un encarecimiento para el Justiciable al acceder a los tribunales, razón por la que, una vez expuesta la forma en que se ha analizado su impacto en el derecho fundamental, hemos también de examinar si las tasas judiciales, en tanto que son una modalidad especial del tributo, son una medida que puede configurarse adecuadamente para lograr la finalidad perseguida con su establecimiento sin afectar esencialmente al derecho a la tutela judicial o si, a contrario, su configuración positiva ha sido inadecuada a sus fines.

C. La adecuación de las tasas judiciales a las finalidades perseguidas y a otras exigencias constitucionales

Dado que la medida establecida por el legislador español para lograr la reducción de la litigiosidad ha consistido en el establecimiento de un tributo, concretamente, de una tasa, la doctrina y quienes han dudado de su constitucionalidad han puesto también en duda si la elección de este medio y su concreta configuración legislativa son adecuados para equilibrar la finalidad perseguida con el respeto al derecho fundamental. A este fin, recordaremos que uno de los reproches que se dirigen a la Ley, relacionados con la naturaleza de la medida adoptada para financiar el gasto de la Justicia, es precisamente el de la inadecuación de este tributo –tasa– para conseguir este efecto sin atentar también contra las disposiciones constitucionales que rigen el ejercicio del poder tributario.

Así, en forma que parece una petición de principio, el recurso interpuesto por los diputados socialistas en mayo de 2013, contra la Ley 10/2012, dice respecto al uso de una tasa como medida elegida por el legislador que su naturaleza no responde adecuadamente a los principios de justicia en el reparto de las cargas establecidos en la CE. En concreto, afirma que *“en materia de tasas, los principios de capacidad económica y de progresividad deben ser matizados, pues tal figura tributaria –la tasa–, por su finalidad y concreta configuración, será menos idónea para garantizar el reparto de la carga tributaria que exige un sistema tributario para poder ser considerado justo”*.

Y, ahondando en el mismo sentido Ruiz Garijo sostiene que *“el impuesto es el tributo que mejor hace posible la redistribución de la renta así como la progresividad del sistema tributario. No a través de tasas. La tasa no es un tributo contributivo sino retributivo y es por ello que su papel ha de ser complementario. Solamente en aquellos casos en los que nos encontremos con servicios cuya prestación se traduzca claramente en una suma de intereses o beneficios particulares de personas determinadas, cuantificados económicamente y en los que el interés general pase a un segundo plano, será oportuna la exigencia de una tasa. En definitiva, la esencialidad del servicio, entendida como equivalente a la satisfacción de una necesidad eminentemente colectiva de la que se derivan prestaciones vitales para la comunidad, debe excluir la posibilidad de exigir una tasa por su prestación”*.

Esta opinión no refleja una valoración aislada, pues son varios los autores que defienden la inadecuación de las tasas cuando se usan para financiar los costes de la Justicia de forma que su exacción se produce con ocasión del acceso a los tribunales, y ello porque la Administración de Justicia es un servicio esencial e indispensable en un Estado de Derecho que sirve al interés general. O como lo expresan otros autores diciendo que la Administración de Justicia no es un servicio público sino la expresión de un poder del Estado, de forma que, en su hecho imponible, no se produce la necesaria presencia de la obtención de un beneficio por quien recibe o reclama un servicio, razón por la que su financiación debe hacerse mediante impuestos, que son figuras que se ajustan además al principio contributivo de capacidad económica y no al del beneficio o equivalencia.

Este debate lo resume con claridad Lilo Piña, en el trabajo citado, cuando nos dice *“la polémica social surge por el enfrentamiento de dos posturas, la de aquellos que consideran que es legítimo –y constitucional en España- financiar la Administración de Justicia o el funcionamiento del sistema judicial mediante tasas –y de cuantía elevada si se quiere evitar o moderar su uso abusivo o excesivo por parte de algunos ciudadanos-, y la de aquellos que piensan que no, que este servicio público debería ser gratuito -porque sólo así se respetará plenamente el derecho a la tutela judicial efectiva que regula el art. 24 de nuestra Constitución-. Naturalmente existen quienes defienden una posición intermedia, admitiendo el pago de tasas, pero de una cuantía moderada o/y sólo en algunos supuestos –entre los cuales, ya lo anunciamos, nos encontramos nosotros-”*.

Por nuestra parte, creemos que algunas de estas ideas que consideran la financiación de la Justicia mediante impuestos como la única opción constitucionalmente válida, no tienen respaldo en la doctrina constitucional ni en la del TEDH ya expuesta pues como dijo el TC en su ya citada sentencia 20/2012, de 16 de febrero, si bien *“el acceso a la jurisdicción no es equivalente a la prestación de un servicio público por la Administración, ya que se trata de la puesta en marcha de un proceso ante un Poder del Estado en ejercicio del derecho fundamental”* sin embargo admitió el sistema de su financiación mediante tasas, siempre que se cumplieran los requisitos que estamos examinando.

Es decir, quienes rechazan la utilización de las tasas como medio para financiar los costes de la Justicia, están olvidando que ni el TEDH ni el TC lo han rechazado, considerando que esta opción, siempre que se respeten otros límites, se mueve dentro de los márgenes de configuración que se reconocen al legislador en el ámbito de los derechos fundamentales en cuestión.

Estos márgenes se encuentran en el respeto al núcleo esencial del derecho a la tutela cuya vulneración puede venir dada, no por el mero hecho de imponerse una tasa, sino porque la configuración de esa tasa no se ajusta a las exigencias constitucionales, se deriven estas del artículo 24 CE o se deduzcan de otros artículos de la misma norma, muy especialmente del artículo 31 CE.

Es en esta vertiente del problema en la que debemos exponer las críticas que se han dirigido contra diversos aspectos las tasas establecidas en la Ley 10/2012 en cuanto que su estructura no se ha configurado adecuadamente.

Adquiere así importancia la concreción de las exenciones subjetivas y objetivas en la configuración positiva de estas tasas, pues a través de estos instrumentos se modulan sus efectos y se evita la desproporción o el carácter excesivo que, en algunos supuestos, determinaría la vulneración del derecho a la tutela judicial o, en determinados casos, el derecho al acceso gratuito a la justicia. Y ha sido precisamente en relación con este último derecho donde se ha concentrado en mayor medida la polémica que ahora nos interesa.

Así, diremos que no son pocos los autores que, siguiendo lo defendido en algunos recursos de inconstitucionalidad, han considerado que las tasas judiciales, en su versión hoy vigente, vulneran el artículo 119 CE que dispone: *“La justicia será gratuita cuando así lo disponga la Ley, y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar”*.

En efecto, este precepto establece un derecho de configuración legal, instrumental del derecho a la tutela judicial efectiva, en el que la discusión se centra en que para unos existe un amplio contenido esencial, no disponible para el legislador, que exige una Justicia gratuita para quienes no dispongan de recursos para litigar, mientras que para otros, siendo cierto lo anterior, el contenido esencial del derecho es más reducido. Pero además, y volvemos así al tema que ahora estamos tratando, es que en general, ese conjunto de personas –normalmente personas físicas-

que carecen del recursos para litigar han de estar expresamente incluidas en el ámbito de las exenciones subjetivas de las tasas judiciales, de suerte que una omisión conllevaría la vulneración de ambos derechos.

Ahora bien, este debate deriva hacia otros derroteros por cuanto lo que en ocasiones se discute es si la Ley de Asistencia Jurídica Gratuita recoge adecuadamente estos supuestos, pues es evidente que la introducción de las tasas judiciales que hace la Ley 10/2012, da un nuevo alcance a esta regulación vinculándola con los principios de capacidad económica, proporcionalidad, justicia, etc. del artículo 31 CE.

Del mismo modo, en relación con las exenciones objetivas, se va a exigir la inaplicación de las tasas a supuestos que no demuestren la existencia de capacidad económica o su atemperación en otros casos.

Esta es la orientación que cobra el Auto de la Audiencia Nacional cuando se enfrenta a la posible inconstitucionalidad del artículo 7.1 y 2 de la Ley 10/2012 (donde se fija el importe de las tasas en el orden jurisdiccional contencioso administrativo) por posible infracción del artículo 14 en relación con el 9.2, y 31.1 de la Constitución Española, en donde se reconoce que las normas, a través de un conjunto de exenciones tratan de “paliar la ruptura del principio de igualdad material”, si bien, en el orden contencioso administrativo, solamente existe una exención de carácter objetivo para los recursos en casos de silencio administrativo negativo o inactividad de la Administración; afectando las exenciones subjetivas, además de a los casos que se incluyan en el beneficio de asistencia jurídica gratuita, a los funcionarios públicos cuando actúen en defensa de sus derechos estatutarios, al Ministerio Fiscal, a los Altos Organismos de la Nación y a la Administración, razón por la que concluye afirmando que *“no se ha pensado en la gran mayoría de la población, que no hallándose en alguna de las situaciones legales para obtener la asistencia jurídica gratuita, sin embargo tenga unos ingresos que superen lo mínimos legales, pero con unos gastos corrientes que absorban sus ingresos, y que deberá hacer un desembolso personal para el pago previo de las tasas, no deducible en otros impuestos específicos, como sucede a las personas jurídicas”*.

Un tercer aspecto importante en la configuración legislativa de estas tasas que puede afectar de manera importante a su valoración constitucional, es la que se refiere a la cuantificación de sus importes, pues, de igual forma que hemos señalado en el apartado anterior referido a las exenciones subjetivas y objetivas, también los problemas derivados de la cuantificación de estas tasas nos conducen a una “zona de riesgo” de inconstitucionalidad en la medida en que su importe pudiera ser excesivo y, con ello, determinante de una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Desde este aspecto del tema, Isabel Cánovas y Juan Martín Queralt mencionan cómo en el preámbulo de la Ley 10/2012 expresamente se aparta del principio de capacidad económica para remitirse al coste del servicio, lo que situaría a la Ley al margen de la norma constitucional pues, en ella, el principio resulta aplicable a todos los tributos, sin excepciones, a no ser porque la misma Ley introduzca un conjunto de medidas que modulen la aplicación de las tasas a los casos en los que el contribuyente carezca de capacidad o por el carácter limitado de su riqueza, no obstante lo cual, a juicio de estos autores, existirán casos en los que la exigencia de la tasas judicial contravendrá el artículo 31.1 CE en la medida en que exige el sometimiento de los tributos a la capacidad económica de los contribuyentes. A este efecto, se exponen en su trabajo algunas situaciones, a modo de ejemplo, en las que estiman infringida la norma fundamental.

Ahora bien, junto a esta perspectiva, muchas de las críticas que se han formulado a la Ley se relacionan con exigencias que se consideran connaturales a las tasas y que se manifiestan a la hora de establecerse o justificarse los parámetros de su cuantificación (justificación de su importe; equivalencia, etc).

Así, en relación con la justificación del importe de las tasas se ha denunciado la ausencia de su adecuación al principio de equivalencia ya que estamos ante una ausencia de publicidad de la memoria económico-financiera exigida por el art. 20 LTPP, pues solamente existen algunas estimaciones insuficientes y una remisión, en el artículo 11 LTPP, a la cobertura del coste de la prestación gratuita de la justicia, lo que impide *“cotejar en qué medida los ingresos recaudados por tasas judiciales permitirán sufragar el coste de la referida asistencia jurídica”* (Informe del CGAE) y menos aún la cuantía que sirve de referencia para la fijación del montante de las tasas. Y, en la misma orientación, pero en relación al respeto al principio de capacidad económica, art. 7.4 LTPP, también se ha defendido que los criterios utilizados por la Ley 10/2012 en orden a cuantificar las tasas no son muy adecuados, pues la cuantía del procedimiento no siempre la refleja con alguna claridad, así como tampoco refleja la intensidad en la utilización del servicio de la justicia.

Ahora bien, como se advierte de inmediato, aquí surge la duda acerca de si estamos ante algún vicio de constitucionalidad o de mera legalidad, lo que, al predicarse de una ley formal, difícilmente permite hablar de un parámetro de validez o de legitimidad de la norma enjuiciada, con independencia de que el desorden en la producción legislativa contribuya, creemos, precisamente a generar conflictividad, lo contrario a lo que se persigue con el establecimiento de estas tasas.

Y finalmente, una última cuestión que afecta a la configuración legal de las tasas y la relaciona con su constitucionalidad, o inconstitucionalidad, es la del modo en que se produce la gestión de estos tributos o, mejor, la del momento en el que se sitúa su devengo y los efectos que se anudan al impago, pues si existe posible vulneración del derecho a la tutela judicial es porque el pago de estas tasas se configura como un requisito para el acceso al tribunal.

A este efecto, hemos de recordar que la STC 20/2012, cuando se ocupa de esta cuestión, justifica la solución dada en la Ley porque, otra cosa como la mera suspensión del proceso, *“dañaría la integridad del proceso judicial, dado que generaría un número indeterminado de procesos suspendidos sine die por factores completamente ajenos a la mejor administración de justicia, que se acumularían en la Secretaría de los Tribunales con grave riesgo para el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas y sin beneficio aparente para ningún derecho o interés legítimo discernible”*.

Y, también porque *“carece de lógica reprochar que el legislador haya decidido que la contribución de los justiciables a la financiación de la justicia se produzca mediante tasas, cuyo previo pago es requerido como regla general para obtener el beneficio insito en la prestación pública, y sostener que debería ser liquidado y ejecutado de un modo más adecuado a la estructura típica de los impuestos, que es lo que en definitiva afirma el Auto de planteamiento de la cuestión.....La previsión legal de que, si la tasa judicial no es liquidada y abonada, la potestad jurisdiccional civil no debe ser ejercida en beneficio del sujeto pasivo, es una consecuencia ineludible de la regulación legal, que no suscita reparo de constitucionalidad”*.

5. Conclusión

Creo que hemos justificado estar ante un tema importante, más aún en el orden contencioso administrativo en lo que afecta a los asuntos tributarios porque se añaden, al núcleo general del problema, el hecho de que el contribuyente tiene que enfrentarse a una Administración dotada de privilegios y facultades de todo tipo y alcance que le imponen la necesidad de acudir a los tribunales cuando se discuten discrepancias con la interpretación administrativa de las leyes. Necesidad que se ve además no exenta de impedimentos que, junto a las tasas,

encarecen el coste de sus recursos ante la jurisdicción, en unos casos, con carácter automático (cuando con motivo del recurso se pierden reducciones ya aplicadas o cuando se impide acceder a otras) y en otros, para los casos en los que no logre vencer totalmente a la Administración, porque se imponen costes adicionales (v.g. intereses suspensivos, etc.), y, en todo momento, porque la Administración siempre goza del privilegio de la revisión previa, lo que dilata el acceso a la Justicia.

Es cierto que el importe de las tasas no es tan elevado que vaya a profundizar en una "Justicia del IBEX", pero en muchos casos, de escasa cuantía, no se olvide que el Derecho tributario es un Derecho de masas y actos en masa, cualquier pago previo será disuasorio de continuar en un largo sistema de recursos.

Ahora bien, denunciar esta situación no sabemos si afecta exclusivamente a la constitucionalidad de las tasas que se han establecido en la Ley 10/2012 o se trata más bien de una denuncia de muchas más leyes y cosas que van tomando el derrotero de convertirse en un sistema de obstáculos.



Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén

Resumen

Las instituciones de la Unión Europea son titulares de una serie de competencias tributarias atribuidas por sus Estados miembros, destacando especialmente la armonización fiscal de determinados impuestos de titularidad estatal. A pesar de que en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea los principios materiales de justicia tributaria coinciden en un contenido esencial, no existe en el Derecho originario de aquélla una concreción expresa de tales principios. Las directivas de armonización fiscal, a pesar de tal falta de concreción expresa, no pueden ser ajenas a los citados principios materiales de justicia tributaria.

Abstract

The institutions of the European Union have some tax competences given by their member States, specially highlighting fiscal harmonization of certain state taxes. In spite of the fact that almost all the European Union member States have similar principles of tax justice, there is not an specification about them in the Primary Law of the European Union. The tax harmonization directives, despite this lack of express specification, cannot forget these principles of tax justice.

Palabras clave

Principios de justicia tributaria, Unión Europea.

Keywords

Principles of tax justice, European Union.

Sumario

1. Introducción
2. Consideraciones generales sobre justicia tributaria en el marco constitucional y en el marco de la Unión Europea
3. La no confiscatoriedad en materia tributaria: del Derecho Constitucional Tributario al Derecho de la Unión Europea
 - A. Consideraciones a la luz del Derecho Constitucional Tributario
 - B. Consideraciones a la luz del Derecho de la Unión Europea
4. La perspectiva extrafiscal
5. La determinación de la presión fiscal máxima
6. La responsabilidad de la Unión Europea frente a la responsabilidad estatal
7. Últimas reflexiones.

1. Introducción

En las instituciones de la Unión Europea nunca ha existido una especial preocupación por la justicia tributaria, no procurándose un efectivo respeto de los principios materiales en que se traduce dicha justicia. En dichas instituciones existe un desconocimiento, que casi roza el desprecio, de tales principios en las materias que son de su competencia.

En las recomendaciones que se hicieron a finales de mayo de 2013 a España desde la Unión Europea para controlar el déficit y afrontar la recuperación económica, se recomendaba o, mejor, se sugería y, en el fondo, se advertía o, dicho de otro modo, se presionaba para que se incrementase aun más el Impuesto sobre el Valor Añadido¹ en nuestro país, recortando aun más los productos y servicios que se puedan someter a un tipo reducido.

Frente a ello, la tradicional forma en que se entiende la justicia tributaria en España hizo que incluso un Gobierno de corte liberal-conservador como el presidido por Rajoy se resistiese en la medida de lo posible a impulsar subidas demasiado aceleradas en el IVA, retrasando además una rebaja de la imposición directa, incrementada en su momento a instancia de ese mismo Gobierno ante las mayores necesidades de recaudación. Todo ello bajo la paradoja de que al mismo tiempo para el impulso de la recuperación económica se suele recomendar una reducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ante todo este panorama de crisis económica, difícil de afrontar por los Gobiernos en cualquier Estado con independencia de su signo político, los tradicionales esquemas en la tensión entre la imposición directa y la indirecta bajo las distintas doctrinas político-fiscales se han diluido y perdido sus líneas definitorias en el actuar de los Gobiernos actuales y anteriores.

Pues bien, todo esto es aprovechado además por las instituciones de la Unión Europea para seguir manteniendo en el olvido la preocupación por los principios materiales de justicia tributaria en los ámbitos fiscales de su competencia, centrada especialmente en la imposición indirecta a través de la armonización fiscal, con especial atención al IVA, sobre el consumo en general, y a las accisas, como impuestos especiales sobre consumos específicos.

Bien es cierto que siempre ha sido más difícil la definición o concreción de los principios materiales de justicia tributaria en materia de impuestos indirectos, que con respecto a los impuestos directos. Ahora bien, lo que no se puede hacer es desconocer totalmente con ello la progresividad dentro de los distintos sistemas tributarios.

Al mismo tiempo, en ocasiones se hacen intentos doctrinales o en alguna jurisprudencia constitucional extranjera por definir límites a una tributación máxima, pero se suelen hacer en materia de impuestos directos. Con ello una posible confiscatoriedad o no confiscatoriedad siempre se encuentra muchísimo menos definida aun en materia de impuestos indirectos, que son los que esencialmente caen bajo la competencia de la Unión Europea y que precisamente no tiene delimitada una clara construcción de los principios materiales de justicia tributaria dentro de su disciplina, construcción muchísimo más desarrollada en las disciplinas constitucionales de sus Estados miembros.

1 En adelante IVA.

A todo ello hay que añadir que en nuestro panorama fiscal nacional las miradas no dejan de estar puestas en un posible incremento de la carga fiscal de los carburantes, productos sometidos, bajo una pretendida extrafiscalidad falta de rigurosidad, a una de las cargas fiscales más elevadas. Y ello a pesar de que, si bien el Impuesto sobre Hidrocarburos se encuentra armonizado conforme a directivas comunitarias y la carga fiscal en España en este impuesto es inferior a la media comunitaria, en nuestro país aún no se han resuelto los problemas de competencia que ocasionan que el precio de los carburantes antes de impuestos sea en España uno de los más altos de la Unión Europea, aunque después la carga fiscal sea menor. Seguramente esta menor carga fiscal se podría justificar por las peculiaridades geográficas, rurales, periféricas y económicas de nuestro Estado. Sea como fuere, nos moveríamos en ámbitos de una desorbitada carga fiscal.

2. Consideraciones generales sobre justicia tributaria en el marco constitucional y en el marco de la Unión Europea

La situación de crisis atravesada por la economía europea y por la economía mundial² ha puesto de manifiesto la necesidad de una mayor integración económica entre los Estados miembros de la Unión Europea. Dos elementos son esenciales en tal sentido: la política monetaria y la política fiscal, no pudiendo conseguirse una integración económica real si no concurren ambas. En materia de política monetaria se ha avanzado hacia una mayor integración en la zona euro y hacia una mayor limitación del déficit público. Pero en materia de política fiscal, sigue rigiendo la regla de la unanimidad en materia de armonización fiscal. Es la regla de la unanimidad de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros la que sigue rigiendo en materia de adopción de directivas de armonización fiscal. Este déficit de legitimación democrática en materia de armonización fiscal, al no depender esencialmente de la decisión del Parlamento elegido por los ciudadanos europeos, sustrayéndose así a las históricas y tradicionales reglas de la legalidad tributaria, hace más necesaria aún la concreción de tales principios materiales de justicia tributaria como límite y garantía en sede de armonización fiscal para los contribuyentes de los Estados miembros de la Unión Europea, ante la supremacía del Derecho de ésta sobre el Derecho de aquéllos. Avanzar en relación a la concreción de los principios materiales de justicia tributaria en sede de armonización fiscal se presenta como un paso necesariamente previo a la ampliación de las competencias de la Unión Europea en relación a la mencionada armonización fiscal.

Ahora bien, aunque no exista una concreción expresa de tales principios materiales de justicia tributaria en el Derecho originario de la Unión Europea, algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental dentro de dicho Derecho originario. Sería un proceso en cierto modo paralelo al realizado en algunos Estados miembros, que han deducido algunos de tales principios de la consagración del derecho de propiedad en sus Constituciones nacionales. Esto puede permitir un desarrollo del principio de capacidad económica y, sobre todo, del principio de no confiscatoriedad en la disciplina tributaria europea. En los Estados miembros, el desarrollo de los principios materiales de justicia tributaria se ha dado especialmente en materia de impuestos directos. Frente a ello, como hemos apuntado, las competencias de las instituciones de la Unión Europea en materia de armonización fiscal se centran esencialmente en sede de impuestos indirectos. De esta forma, la concreción de principios materiales de justicia tributaria con respecto a la

2 Crisis que se da en un contexto de globalización económica y de competencia fiscal entre Estados, factores que como bien señala CHECA GONZÁLEZ han provocado «una minusvaloración de los principios constitucionales tributarios, de índole sustantiva y formal, tal como éstos han sido tradicionalmente concebidos» («Globalización económica y principios tributarios», en *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 22, 2010, pág. 90).

armonización fiscal, permitirá también avanzar en relación al desarrollo de tales principios en sede de impuestos indirectos.

Así pues, en el Derecho originario de la Unión Europea no encontramos una consagración de principios materiales de justicia tributaria, tal y como sí se hace en constituciones nacionales como la nuestra. De este modo, las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea, que forman parte del Derecho derivado de ésta, no encuentran una determinación expresa de tales principios que les sirvan de límite. La construcción de tales límites o principios en el ámbito de aquélla necesariamente debe partir de la contemplación expresa del derecho de propiedad como derecho fundamental en el citado Derecho originario. Esto nos lleva de forma inmediata a tomar en consideración el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria recogido en nuestra Constitución de forma expresa.

Aunque no exista una concreción expresa de tales principios materiales de justicia tributaria en el Derecho originario de la Unión Europea, algunos de dichos principios podrían deducirse de la consagración del derecho de propiedad como derecho fundamental dentro de dicho Derecho originario

Como hemos apuntado, la armonización fiscal en la Unión Europea se desarrolla esencialmente en materia de imposición indirecta. La constante tensión entre la imposición directa y la indirecta no es algo que deba moverse sólo en sede de las distintas opciones de política socio-económica, sino que es necesario buscar los límites jurídico-constitucionales que puedan frenar a la segunda frente a la primera.

Los estudios de Derecho Financiero y Tributario cada vez se han centrado más, como debe ser, en la preeminencia de su análisis desde los principios contenidos en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, normalmente denominados principios materiales de justicia tributaria. Ahora bien, no debe ser esa la perspectiva exclusiva en su análisis, ni la que agote las posibilidades de contemplación constitucional del tributo.

Frente a lo que sucedía en la década de los ochenta y principios de los noventa del siglo pasado, cada vez se pronuncia menos aquello de “la redistribución de la riqueza”. Recordemos que el artículo 131 de nuestra Constitución en su apartado 1 *in fine*, en relación a la renta y la riqueza, proclama «su más justa distribución». Esta importantísima declaración final de ese precepto debemos unirla a la consagración de España como un «Estado social y democrático de Derecho» en el apartado 1 del artículo 1 de nuestra Constitución. De esta forma, la a veces olvidada, en materia tributaria, dimensión social de nuestro Estado, se dejaba sentir ya en el primer precepto de nuestra Constitución.

En función de todo lo anterior, si ponemos en relación los artículos 1.1, 31.1 y 131.1 de nuestra Constitución, nos encontramos con que en un Estado social y democrático de Derecho no cabe sino articular la redistribución de la riqueza a través del ingreso y del gasto público en función de la capacidad económica del sujeto. De este modo, en un Estado social y democrático de Derecho el Derecho Financiero y Tributario debe presentarse como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza.

Cuando nos encontramos con situaciones de imposición desorbitada en las que la carga fiscal sobre un bien o producto supera el precio de éste antes de impuestos, nos vemos en la necesidad de encontrar el anclaje

La consagración en la disciplina de la Unión Europea del derecho a la propiedad privada supone un límite esencial a un crecimiento cuantitativo desmedido de la armonización fiscal comunitaria en materia de tipos de gravamen sobre el consumo

constitucional de la norma que pueda impedir dicho exceso. Esto nos lleva a fijarnos en que en relación al respeto en materia tributaria del derecho a la propiedad privada, en ocasiones se cuestiona la carga fiscal máxima sobre la titularidad de ésta, descuidando el análisis de los límites de la carga fiscal sobre los actos de acceso a la misma, es decir, de la carga fiscal que se soporta al adquirir un bien o producto.

En la determinación de cuándo se puede producir una violación en el plano fiscal del derecho de

acceso a la propiedad, debemos partir de la concreción del límite o límites cuantitativos o porcentuales que se deben aplicar a la imposición sobre el consumo, ante los principios materiales de justicia tributaria. Para consumir un bien hay que adquirirlo; el problema se presenta cuando la carga fiscal sobre un bien o producto dificulta ilegítimamente y de manera desproporcionada la posibilidad de su adquisición. Además, debemos fijarnos no sólo en los tradicionales esquemas de la propiedad privada, forjados esencialmente pensando en la propiedad inmobiliaria, sino que debemos pensar en la propiedad de cualquier tipo de producto, porque, en principio, para consumirlo, primero hay que adquirirlo y, así, adquirir su propiedad. A tales efectos, no podemos partir sólo de la disciplina estatal, sino que también se debe tomar en consideración la incidencia en este tema del Derecho de la Unión Europea, en cuanto que la mayoría de los impuestos indirectos han sido y son objeto de armonización fiscal comunitaria. Podríamos haber comenzado hablando de no confiscatoriedad, lo que sucede es que en la disciplina comunitaria europea no se habla expresamente de ésta, pero sí del derecho de propiedad. Recordemos que la disciplina fiscal comunitaria se centra esencialmente en la imposición indirecta, de ahí que hablemos del acceso a la propiedad y no tanto de la tenencia de ésta, pues esto último quedaría en el ámbito de la imposición directa, de competencia esencialmente estatal.

Así, en nuestro análisis deberemos centrarnos en la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no sólo en nuestra Constitución, sino también en la disciplina comunitaria europea de los derechos fundamentales. De este modo, dentro de la consagración de los derechos fundamentales, en su proyección tributaria, un punto de partida esencial debe ser la contemplación del derecho a la propiedad privada, consagrado expresamente tanto en las Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, como dentro del Derecho originario de ésta. Las medidas de armonización fiscal aprobadas por las instituciones de la Unión Europea no podrán violar tal derecho, que a su vez debe ser contemplado no sólo desde los tradicionales esquemas forjados en el ámbito nacional, principalmente desde la perspectiva de la propiedad inmobiliaria, sino, como decimos, desde una visión más amplia en cuanto que casi todo para poder ser consumido debe ser primero objeto de propiedad por el consumidor y la imposición sobre el consumo constituye el núcleo esencial dentro de la armonización fiscal de la Unión Europea.

La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos, como hemos apuntado, más allá de la incidencia de la imposición sobre la titularidad de la propiedad de los bienes, esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada en su caso como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho de propiedad, no sólo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta, se presentaría como lo más acorde con los postulados de un Estado social y democrático

de Derecho. La contemplación de la incidencia de la imposición sólo sobre la titularidad de la propiedad y no sobre el acceso a la misma sería algo contrario a tales postulados. De esta forma, revitalizar la idea de no confiscatoriedad también en relación a la imposición sobre el consumo, se presenta como una ayuda a la tarea de redistribución de la riqueza, debiendo representar el Derecho Financiero y Tributario la articulación jurídica de dicha tarea en un Estado como el nuestro.

La evolución de la integración europea y, con ello, de la armonización fiscal comunitaria en ocasiones parece dejar en el olvido los mencionados postulados. Inmersos en el contexto comunitario europeo, cada vez parece más incómodo o trasnochado para algunos hablar en relación a la riqueza de «su más justa distribución»³. Pero el dato de que el derecho a la propiedad privada forme parte tanto de la disciplina constitucional nacional como de la disciplina comunitaria europea, nos permite poder utilizar la interpretación de este derecho a la luz de la imposición indirecta para poder revitalizar los postulados del Estado social y democrático de Derecho, intentando limitar este tipo de imposición en aquello en que pueda llegar a considerarse como confiscatoria.

La consagración en la disciplina de la Unión Europea del derecho a la propiedad privada supone un límite esencial a un crecimiento cuantitativo desmedido de la armonización fiscal comunitaria en materia de tipos de gravamen sobre el consumo. El protagonismo de la armonización fiscal comunitaria en la imposición sobre el consumo, hace que el análisis de la prohibición de confiscatoriedad en relación a tal tipo de imposición deba partir de su aplicabilidad en el ámbito de aquélla para, a partir de la misma, fijarnos en lo que añade la imposición de responsabilidad exclusivamente nacional a los mínimos comunitarios armonizados. En función de ello, en los posibles supuestos en principio criticables o discutibles, habrá que analizar hasta dónde llegaría la responsabilidad de la Unión Europea y hasta dónde la responsabilidad exclusivamente nacional, ante la prohibición de impuestos sobre el consumo confiscatorios, que chocarían con el derecho fundamental a la propiedad privada, en su contemplación nacional y comunitaria.

Todo ello sin perjuicio, obviamente, de que la prohibición constitucional de confiscatoriedad, en relación a la imposición sobre el consumo, pudiese, en su caso, ser también susceptible de consideración en campos impositivos de competencia esencialmente estatal.

Dejando a un lado lo anterior, desde ARISTÓTELES⁴ podemos encontrar justificaciones racionales de que debe observarse el dicho, ya popular, de que en el término medio está la virtud. De alguna manera, a este dicho tan aparentemente evidente se le pueden encontrar aplicaciones lógicas y racionales, con amparo jurídico, en la materia que estamos analizando. La solución a primera vista se puede así incluso buscar en la razón popular. Lo más complejo es buscarle su justificación jurídica, tanto desde la perspectiva de las constituciones nacionales, como

3 Final del apartado 1 del artículo 131 de nuestra Constitución.

4 «Veamos un ejemplo: suponiendo que el número diez represente una cantidad grande, y el número dos una muy pequeña, el seis será el término medio con relación a la cosa que se mide; porque seis excede al dos en una suma igual a la que le excede a él el número diez. Éste es el verdadero medio según la proporción que demuestra la aritmética, es decir, el número. Pero no es éste ciertamente el camino que debe tomarse para buscar el medio tratándose de nosotros. En efecto, porque para tal hombre diez libras de alimento sean demasiado y dos libras muy poco, no es razón para que un médico prescriba a todo el mundo seis libras de alimento, porque seis libras para el que haya de tomarlas, pueden ser una alimentación enorme o una alimentación insuficiente. Para Milon es demasiado poco; por el contrario, es mucho para el que empieza a trabajar en la gimnástica. Lo que aquí se dice de alimentos, puede decirse igualmente de las fatigas de la carrera y de la lucha. Y así, todo hombre instruido y racional se esforzará en evitar los excesos de todo género, sean en más, sean en menos; sólo debe buscar el justo medio y preferirle a los extremos. Pero aquél no es simplemente el medio de la cosa misma, es el medio con relación a nosotros» (ARISTÓTELES: «De la naturaleza de la virtud», *Moral a Nicómaco*, Libro segundo, Capítulo VI, en www.filosofia.org/cla/ari).

desde la perspectiva del Derecho originario de la Unión Europea. Pues bien, como punto de inicio, intentaremos acercarnos a la idea de que la carga impositiva pueda llegar como máximo⁵ al término medio del total, debiendo concretar esto en función de qué sea ese total, es decir, en función de la magnitud que se mida.

3. La no confiscatoriedad en materia tributaria: del Derecho Constitucional Tributario al Derecho de la Unión Europea.

A. Consideraciones a la luz del Derecho Constitucional Tributario

En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto⁶, al provocar una tributación irracional.

A nuestro entender, en función de lo expuesto, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario⁷.

El artículo 31 de la Constitución, en su apartado 1, establece que el Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio. Presenta este precepto el deber de contribuir a partir de la capacidad económica del contribuyente, debiéndose configurar el Sistema tributario dentro de los parámetros de la igualdad y la progresividad, presentándose estos dos principios como «inspiradores» del mismo. De otro lado, su artículo 33 consagra el derecho a la propiedad privada, si bien pone de manifiesto al mismo tiempo la función social de la misma. Esta función social se puede contemplar desde muchas perspectivas y, entre ellas, el deber de tributación no se puede considerar ajeno a tal función social.

5 La preocupación por el máximo de la imposición es algo que podemos encontrar desde muy lejanos tiempos y así hace más de dos mil años ya podíamos leer que «cuando se agotan los recursos, los impuestos se recaudan bajo presión. Cuando el poder y los recursos se han agotado, se arruina el propio país. Se priva al pueblo llano del 70 por 100 de su presupuesto, mientras que los gastos del gobierno para equipamiento se elevan al 60 por 100 del suyo» (SUN TZU *El arte de la guerra*, Versión de THOMAS CLEARY, traducción de ALFONSO COLODRÓN, 32ª edición, EDAF, Madrid, 2007, pág. 30).

6 Pero cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto no queremos decir que a éste se le pueda dejar lo mínimo, sino que tal situación económica debe estar más próxima al resultado de la iniciativa del sujeto y nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Frente a esto, a veces la doctrina, a nuestro entender desacertadamente, ha sido demasiado retraída al describir lo que legítimamente podría quedar en manos del sujeto después de la tributación. Así, dentro de esta línea se podría citar a BERLIRI –paradójicamente tan acertado en otras ocasiones–, quien señalaba que «la progresividad de la imposición no puede nunca ser tal que no deje al contribuyente al menos una suma suficiente para su mantenimiento» (*Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Volume primo, Giuffrè, Milano, 1985, pág. 128). El alcance de estas palabras nos parece muy limitado. Además, esas palabras, en una autoridad doctrinal como BERLIRI, pueden representar un desacertado referente para los Tribunales Constitucionales europeos.

7 El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico número 6 de su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, ha declarado lo siguiente: «Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 C.E.)».

La doctrina⁸, aunque en muy distinto grado⁹, ha reconocido la vinculación de la prohibición de confiscatoriedad a través del Sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada¹⁰.

Nosotros creemos que se debe vincular la idea de no confiscatoriedad a la idea de propiedad privada. Ambas ideas, principios, límites, derechos, se contemplan en dos preceptos distintos de nuestra Constitución. Habría que plantearse si esto supone que a ambas ideas se les deba reconocer un sentido distinto o distante, cuando nos movemos en el ámbito tributario. A nuestro entender, la respuesta a tal interrogante debe ser negativa, debiendo reconocerse la vinculación de ambos conceptos o ideas.

Desde una perspectiva de pura técnica jurídica, en un plano más estricto y sistemático, se podría pensar que dos preceptos no pueden decir lo mismo, pues entonces uno de ellos sería inútil y, como principio dogmático, el legislador o, en este caso, el constituyente, no hacen nada inútil, de forma que, ante dos referencias en dos preceptos distintos, necesariamente hubiese que individualizar dos ideas distintas.

8 Véanse, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 319 y 320; NÚÑEZ PÉREZ, G.: «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», en *Impuestos*, núm. 22, 1991, pág. 8; SÁNCHEZ SERANO, L.: «Principios de Justicia Tributaria», Capítulo IV del *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo Segundo, *Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, págs. 91 y 92; NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 448; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 112; GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 90.

9 Así pues, la inmensa mayoría de la doctrina reconoce la vinculación entre las ideas de no confiscatoriedad en materia tributaria y de respeto al derecho a la propiedad privada. Pero frente a ello, existen autores que, en mayor o menor medida, le restan protagonismo a la idea de propiedad en la fundamentación de la exigencia de no confiscatoriedad en materia tributaria. De todos modos, el que reconozcamos la vinculación entre las ideas de propiedad y de no confiscatoriedad no quiere decir que no reconozcamos otras posibles dimensiones en la contemplación de esta prohibición constitucional. En tal sentido, AGULLÓ AGÜERO señala que «la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones». Señala esta autora que «la prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como derecho subjetivo ni como institución», añadiendo que «la propiedad ya está suficientemente garantizada por el artículo 33». Indica que «la imposición incide sobre la propiedad y la garantía de ésta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes». Pero frente a ello, señala esta autora lo siguiente: «No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se sitúa la prohibición de confiscatoriedad. Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario. A ese límite se le llama alcance confiscatorio. Dónde debe situarse es un problema que la conciencia histórico-social de lo justo se encargará de señalar en cada momento» («Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 561). En el mismo sentido, véase MIRANDA PÉREZ, A.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal», en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 20, 1998, pág. 24.

10 Pero muy crítico con la vinculación de las ideas de no confiscatoriedad y de propiedad privada se muestra MARTÍNEZ LAGO, quien, ante la prohibición constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria, destaca que «normalmente, esta referencia se ha relacionado por los autores con la defensa del orden económico privado, con la propiedad privada que aparece constitucionalizada en el artículo 33 de la norma fundamental». Sobre «este punto de vista», este autor señala que «padece, sin embargo, los errores procedentes de un defectuoso enfoque del significado que constitucionalmente adquiere la propiedad privada como derecho de los ciudadanos, que no puede desligarse en su consideración actual, desde luego, de su caracterización como función social» («Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 156). Frente a la opinión de este último autor, es necesario apuntar que la función social de la propiedad no impide la consideración de la conexión de ésta con la no confiscatoriedad en materia tributaria, en cuanto que la confiscatoriedad implicaría una extralimitación en esa función social.

La doctrina, aunque en muy distinto grado, ha reconocido la vinculación de la prohibición de confiscatoriedad a través del Sistema tributario con el respeto al derecho a la propiedad privada

De todos modos, aquí lo que nos estamos planteando es si, siendo la idea de propiedad privada una idea general válida para las diferentes ramas del Ordenamiento jurídico, también jugaría en materia tributaria. Si es así, se podría pensar que con la consagración general del derecho de propiedad privada bastaría para impedir que los tributos no tuviesen alcance confiscatorio. Entonces, ¿qué utilidad vendría a tener la consagración expresa del principio de no confiscatoriedad? ¿Vendría a tener una significación distinta?

Pues bien, si, de esa perspectiva de técnica rigurosa, pasamos a una perspectiva de técnica de creación normativa útil, la consagración general de una idea no tiene por qué impedir la utilidad de una especificación de esa idea en un ámbito más concreto, reforzando el valor sustantivo e interpretativo de la idea en ese ámbito más específico. Algo de esto podríamos encontrar en el dato de que un precepto de la Constitución hable del derecho a la propiedad privada y que, además de éste, otro haga referencia a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

La no confiscatoriedad puede ser entendida como una plasmación del límite que supone el respeto a la propiedad privada en materia tributaria. La Constitución consagra este derecho y quiere que su respeto tenga una especial atención en la articulación del Sistema tributario, reforzando esta idea, al hablar expresamente de no confiscatoriedad y evitando el adelantar en el artículo 31 el concepto de propiedad privada, no dando lugar así a posibles interpretaciones fuera de lugar en relación a las distintas perspectivas desde las que se puede tomar en consideración la propiedad privada en materia tributaria.

La propiedad privada cumple una función social y el Derecho Financiero debe cumplir una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. Ahora bien, esto no puede suponer que, aunque el Sistema tributario pueda, como no puede ser de otra manera, afectar a la propiedad privada, sus figuras puedan incidir sobre ésta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquél no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada. El tributo puede afectar a ésta, pero sólo hasta un cierto límite. ¿Qué límite? El determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada.

El apartado 1 del artículo 31 habla de contribución al sostenimiento de los gastos públicos a través de un Sistema tributario entre cuyos principios inspiradores está la progresividad. Junto a ello, con la referencia expresa a la no confiscatoriedad en este precepto se quiere despejar cualquier duda en relación a que la consagración del deber de tributación en esos términos nunca puede justificar una tributación excesiva e irracional que haga que la propiedad privada pierda su contenido esencial, el de privada, pasándose, por el solo hecho del deber de tributación, a que fuese más pública que privada. Se resalta en el artículo 31.1 de la Constitución el deber de tributación, pero la importancia que se le da no puede interpretarse en el sentido de que ello permita desconocer la esencia del derecho a la propiedad privada y para ello se habla expresamente en este precepto de que la contribución a los gastos públicos a través del Sistema tributario no podrá tener alcance confiscatorio.

Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios.

Como se diría llanamente, si de lo que gano se lleva el Estado¹¹ más de lo que me quedo o si cuando voy a gastar se lleva más el Estado que lo que vale antes de impuestos aquello que yo me quedo para consumir, ahí la propiedad parecería más pública que privada.

Al mismo tiempo, desde una perspectiva más simple y directa, un vicio de confiscatoriedad del Sistema tributario en su conjunto chocaría directamente con la literalidad del artículo 31.1, mientras que un vicio de confiscatoriedad en un impuesto aislado chocaría con el artículo 33 de la Constitución, sin perjuicio de que tal impuesto estaría al mismo tiempo viciando la constitucionalidad del Sistema en el que se integra. Ahora bien, este esquema inicial debe completarse, interpretarse o matizarse bajo todas las observaciones y consideraciones precedentes.

Nuestra Constitución habla, como hemos visto, de no confiscatoriedad del Sistema tributario y del respeto al derecho de propiedad privada¹². Ahora bien, dado que en materia de imposición sobre el consumo juega un papel esencial la armonización fiscal comunitaria, debemos fijarnos en un contexto más amplio, como es el que abarca la Unión Europea. Sería lo más fácil encontrarnos constituciones de Estados miembros de ésta donde sólo se habla del respeto al derecho de propiedad privada y no se habla expresamente de la no confiscatoriedad en materia tributaria. La consagración expresa de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria no se prodiga en las constituciones europeas, pero puede derivarse de la protección en las mismas del derecho a la propiedad privada, sin olvidar su conexión con la problemática del principio de capacidad económica.

B. Consideraciones a la luz del Derecho de la Unión Europea

Dentro del Derecho de la Unión Europea podemos encontrar una consagración del derecho de propiedad privada, aunque no encontremos expresamente contemplado el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario. Esa consagración del derecho a la propiedad privada en el ámbito del Derecho de la Unión Europea podemos individualizarla partiendo de que, según el Tribunal de Justicia de ésta, los principios generales o derechos fundamentales que derivan de las Constituciones de los Estados miembros forman parte también del Derecho de aquélla. A ello se añade la consagración del derecho a la propiedad privada en la Carta de los

11 Y, obviamente, el resto de entes públicos.

12 Además de consagrar el derecho de propiedad, en el constitucionalismo sudamericano también podemos encontrar algún ejemplo de texto constitucional que hable expresamente de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, la Constitución Venezolana de 1999 establece expresamente en su artículo 317 que «ningún tributo puede tener efectos confiscatorios». Por otra parte, la jurisprudencia argentina se ha mostrado especialmente precisa a la hora de reconocer un límite cuantitativo a partir del cual un impuesto pasa a ser confiscatorio, concretando ese límite en el 33 por ciento. Y ello aun sin existir una referencia expresa en su texto constitucional a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria. Sobre la no confiscatoriedad en el ámbito fiscal a la luz del constitucionalismo sudamericano, puede verse NARANJO RENDÓN, W.: «La determinación o búsqueda de límites cuantitativos frente a los tributos confiscatorios», en www.monografias.com/trabajos27/sistemas-tributarios, 2005.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios

derechos fundamentales de la Unión Europea¹³. En este texto comunitario¹⁴ se habla a secas del derecho a la propiedad, sin ponerle expresamente el calificativo de privada. Pero, obviamente, el sentido de tal texto y el contexto en el que se ubica dejan ver claramente, como no podía ser de otra manera en la disciplina comunitaria, que está haciendo referencia a la propiedad privada, núcleo esencial del propio concepto de propiedad.

Junto a ello, más allá de la disciplina comunitaria, es necesario destacar que el Protocolo Adicional nº

1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales¹⁵ establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad». El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el

13 El Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que fue sustituido por el Tratado de Lisboa –que sacó de su texto el contenido de la citada Carta–, señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general». De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta, como veremos a continuación. Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: «La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

14 A pesar del Tratado de Lisboa, podemos tener presente que la Declaración del Pleno del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre de 2004, pronunciada en base al Requerimiento 6603-2004, formulado por el Gobierno de la Nación, acerca de la constitucionalidad de los artículos I-6, II-111 y II-112 del Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (Primacía del Derecho Comunitario y alcance de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea), en su fundamento jurídico 2 señaló que «la cesión constitucional que el art. 93 CE posibilita tiene a su vez límites materiales que se imponen a la propia cesión», añadiéndose a continuación que «esos límites materiales, no recogidos expresamente en el precepto constitucional, pero que implícitamente se derivan de la Constitución y del sentido esencial del propio precepto, se traducen en el respeto de la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia (art. 10.1 CE), límites que, como veremos después, se respetan escrupulosamente en el Tratado objeto de nuestro análisis».

15 Convenio también contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada¹⁶.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

Pues bien, en concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y ya en la evolución posterior de la jurisprudencia en este tema se puede destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta Sentencia se señala que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular». Se destaca en esta Sentencia entre los derechos fundamentales así protegidos el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos».

Así pues, en el Derecho de la Unión Europea, aunque no encontremos contemplado expresamente el principio de no confiscatoriedad a través del Sistema tributario, sí encontramos consagrado el derecho a la propiedad privada. Pero el impedir normas de la Unión Europea confiscatorias en materia tributaria se consigue al hacer valer el respeto al derecho de propiedad privada, consagrado también, como exponemos, dentro de la disciplina

16 Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al «derecho a la propiedad», se señala que «este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último».

jurídica de aquélla. Además, la contemplación de un derecho fundamental como éste se debe considerar parte del Derecho originario de la Unión Europea, al que debe someterse el Derecho derivado de ésta.

De esta forma, pues, las normas tributarias que emanan de las instituciones de la Unión Europea, ya sean para regular los recursos propios de ésta, ya vayan dirigidas a la armonización fiscal, no pueden tener un contenido que provoque efectos confiscatorios en materia tributaria¹⁷, pues con ello estarían violando un derecho fundamental integrante de la disciplina europea.

4. La perspectiva extrafiscal

En ocasiones los impuestos no persiguen como finalidad más directa el recaudar ingresos para hacer frente a los gastos públicos, sino el incidir sobre ciertos comportamientos del ciudadano, de forma que la carga económica del impuesto frene tales comportamientos, consiguiendo que el ciudadano limite o reduzca éstos para evitar en la medida de lo posible la citada carga económica que suponen. Se trata de comportamientos cuya limitación debe encontrar amparo en algún precepto de la Constitución. El artículo 31.1 de ésta establece, como hemos visto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del Sistema tributario dentro del respeto de unos principios, que se recogen en el mismo precepto constitucional. Pero, por ejemplo, dado que en otro precepto de la Constitución¹⁸ se protege el derecho a un medio ambiente adecuado, se estaría legitimando un impuesto que en vez de tener como finalidad directa el recaudar ingresos públicos, tuviese como objetivo frenar ciertas actuaciones o comportamientos que puedan afectar al medio ambiente, de forma que los ciudadanos, para no cargar con el peso económico de ese impuesto, decidan o prefieran dejar de realizar el correspondiente comportamiento o actuación. En el fondo, para tratarse de un impuesto extrafiscal puro, el legislador tributario al establecerlo debería tener como deseo principal el no recaudar nada, en vez de recaudar mucho. Ello supondría que no habría habido ningún comportamiento que hubiese afectado al medio ambiente, de los que podrían haber generado el devengo del impuesto. Así se habría cumplido la finalidad de proteger el medio ambiente y no se habría producido ninguna recaudación, no siendo ésta la finalidad de tal impuesto. Entre recaudar mucho y no recaudar nada, puede recaudarse poco y cuanto menos se recaude en mayor medida se habría conseguido la finalidad extrafiscal pretendidamente perseguida por el legislador.

Con ello nos habríamos alejado de la finalidad propia o tradicional de los tributos¹⁹, pero eso no quiere decir que se puedan desconocer en tales casos los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución y el resto de derechos y garantías constitucionales que deriven de otros preceptos de aquélla.

17 Según FALCÓN Y TELLA «principios como la interdicción de la confiscatoriedad, el respeto a la propiedad privada y la libertad de empresa, que figuran en las Constituciones de todos los Estados miembros, constituyen también principios básicos del ordenamiento comunitario, que ha de respetar los derechos de los particulares derivados de dichos principios». Añade este autor que «dicho en otros términos, las instituciones comunitarias no pueden adoptar medidas que no habrían podido adoptar los parlamentos nacionales de ninguno de los quince Estados miembros, los cuales no podrían evidentemente establecer un impuesto confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997, pág. 6).

18 En su artículo 45.

19 Sobre el término «extrafiscalidad», CASADO OLLERO señala que se trata de «una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición» («Los fines no fiscales de los tributos», en la *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, pág. 455).

Lo que hemos descrito sería el supuesto de un impuesto extrafiscal puro como se ha apuntado, es decir, de un impuesto con el que no se busca directamente recaudar, sino que el mayor deseo sería que no se recaudase nada.

Pero en ocasiones se presentan por el legislador como extrafiscales impuestos que no lo son totalmente, dado que con ellos, en función de la carga tributaria que representan y las actuaciones o situaciones sobre las que inciden, no sólo se busca incidir en el comportamiento de los ciudadanos, sino también obtener una importante recaudación. Mezclándose ambas perspectivas, el legislador tributario no suele mantener un rigor coherente en tales casos, no sabiendo conjugar acertadamente los criterios en juego y amparándose en una mayor o menor extrafiscalidad se intenta justificar una carga fiscal desmedida, que puede ser difícil reconocer como legítima.

En materia de imposición indirecta, los impuestos sobre consumos específicos tradicionalmente se han intentado presentar por el legislador, en mayor o menor medida, como extrafiscales, en el sentido de que vienen a provocar una mayor carga fiscal sobre ciertos productos porque el consumo de éstos puede resultar nocivo para la sociedad y cuanto mayor sea el peso económico de la carga fiscal sobre tales productos, mayor será el celo del contribuyente por limitar o reducir el consumo de los mismos. A veces el legislador, amparándose en esa pretendida extrafiscalidad, carga en demasía la fiscalidad de ciertos productos, aun siendo consciente de que por mucho que los cargue fiscalmente –dadas las condiciones de la sociedad actual, construida y dirigida por el Estado, como principal responsable– el ciudadano no puede prescindir de ellos.

Si nos fijamos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dentro de su Exposición de Motivos encontramos la referencia a ese corte extrafiscal de estos Impuestos. En concreto, en esa Exposición de Motivos se puede leer lo siguiente: «... los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.»²⁰.

Esa finalidad extrafiscal resulta más creíble en relación a los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas y al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, pues a nadie se le escapa lo nocivo que puede resultar el consumo de tabaco y de ciertas bebidas alcohólicas, a un determinado nivel, con el coste social que puede conllevar y que de algún modo se puede intentar compensar con actuaciones públicas que encuentren su referente, contrapartida o base económica al menos en parte en lo recaudado por tales impuestos. Sea como fuere, a cualquiera nos resultaría difícil defender lo no nocivo o beneficioso del tabaco o de un excesivo consumo de ciertas bebidas alcohólicas, con lo cual no es difícil verse legitimado para hablar de extrafiscalidad en

20 En la práctica, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de Impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan casos de traslación jurídica directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Electricidad, que se repercute, junto con el IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo. De otro lado, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el sujeto pasivo es esencialmente aquel sujeto a cuyo nombre se matricula el vehículo y para consumir el vehículo hay que matricularlo y para matricularlo hay que acreditar el pago del Impuesto o su exención o no sujeción.

Tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación a la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir, cuando la técnica aun no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica

relación a la fiscalidad del tabaco y de las bebidas alcohólicas, por muy conscientes que seamos de que ciertas personas, con adicción al tabaco, por mucho que se aumente la presión fiscal sobre este producto, no van a encontrar fuerzas para dejar de consumirlo o consumirlo en menor medida y conscientes también de que frecuentemente se habla de que el consumo de ciertas bebidas alcohólicas, aunque en pequeñas cantidades, incluso puede tener determinados efectos beneficiosos. Ahora bien, no está mal que quien abuse del consumo de ciertas bebidas alcohólicas tema a su alto coste económico, acrecentado por la carga fiscal que soportan, pero que, al final, no afecta especialmente en mayor medida al bolsillo del rico frente al del pobre.

Pero volvamos aquí sobre lo más o menos extrafiscales que nos pueden parecer otros Impuestos Especiales, dejando ahora a un lado el Impuesto sobre la Electricidad, por su tipo de gravamen más bajo en proporción o en comparación con la carga fiscal de otros Impuestos Especiales y fijémonos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Existen dos tipos de bienes sobre los que el legislador tributario suele “cebarse” injustificadamente, intentando alcanzar una recaudación desmedida, actuando de la forma en que, a primera vista, se resentirían menos ciertos sectores económicos o de la manera en que al ciudadano le quedarían menos alternativas para escapar de tal tributación. Se trata de los inmuebles y de todo lo relativo a la circulación rodada, centrada en los vehículos y los carburantes esencialmente. En el caso de los inmuebles, por mucho que se cargue fiscalmente a éstos el suelo físico no puede, en principio, aumentar ni reducirse, es decir, hay el que hay. Por mucho que se cargue fiscalmente el suelo, éste no desaparece. Cosa distinta es que motivos fiscales puedan influir en que se construya más o menos.

Y algo similar sucede con el ámbito de los vehículos. Fijándonos en los impuestos indirectos, normalmente para conducir se hace necesario soportar el IVA, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos, sin perjuicio de otros tributos, pudiendo citar, por ejemplo, el Impuesto sobre las Primas de Seguros que necesariamente se soporta por el seguro del vehículo. Todo lo que incide fiscalmente sobre el transporte, termina incidiendo sobre el coste de cualquier producto, porque al final prácticamente todos los productos se transportan y todos viajamos aunque sea en transporte público y en poco salva la alta presión fiscal en función de lo anterior el dato de que los vehículos de transporte no particulares estén no sujetos o exentos, según los supuestos, en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte²¹.

21 Podemos tener en cuenta, por ejemplo, los autobuses como supuesto de no sujeción (art. 65.1.a.2º de la Ley de Impuestos Especiales) o los taxis como supuesto de exención (art. 66.1.a de la Ley de Impuestos Especiales).

Pues bien, tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación a la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir, cuando la técnica aún no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Por mucho que se cargue fiscalmente no se puede prescindir de ello. Bajo ese parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad se abusa fiscalmente del consumidor, cuando el legislador tributario es consciente de que el ciudadano, en los elementos necesarios de su vida cotidiana, no puede prescindir de ciertos consumos y de eso se aprovecha el Estado.

Y en los ámbitos en los que tradicionalmente en conjunto la capacidad económica global de los contribuyentes suele ser más baja es donde precisamente se hacen más necesarios esos consumos. Piénsese en las zonas rurales y sobre todo en las zonas rurales de menor volumen de población, donde el transporte privado se hace más necesario que en las grandes ciudades y por lo tanto no se puede dejar de soportar en mayor medida, en principio, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Hidrocarburos. Al final estos impuestos terminan incidiendo en mayor medida en las zonas de menor nivel económico, zonas más necesitadas de ayuda y promoción.

Así pues, por una amplia serie de razones, creemos que no es conveniente que la Hacienda Pública se siga “cebando” en los carburantes para obtener una fortísima recaudación, amparándose en ideas, trasnochadas o que nunca han sido totalmente verdaderas, basadas en una extrafiscalidad más que limitada y parcialmente errónea.

Las cuestiones apuntadas nos hacen ver que en ocasiones no son lo suficientemente rigurosos los esquemas extrafiscales utilizados por el legislador tributario, pues se quieren cargar fiscalmente con bastante fuerza bajo esa apariencia ciertos productos, bajo el argumento de que esa mayor carga fiscal reduciría su consumo, pensando que el contribuyente desistiría de éste o lo limitaría. El problema es que se trata de productos de cuyo consumo el contribuyente no puede prescindir por mucho que se carguen fiscalmente, con lo cual el Sistema tributario se convierte en menos progresivo y menos justo, pues se trata de impuestos indirectos que sitúan en una posición cada vez más delicada a los sujetos de una menor capacidad económica global.

Pero dejando a un lado lo anterior, lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución. Y así, dado que la extrafiscalidad puede llevar a situaciones de tributación desproporcionada, especialmente hay que vigilar que ésta no se utilice para intentar justificar el llegar a impuestos en realidad confiscatorios. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio. Los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución no deben desconocerse por el hecho de que se utilice el expediente de la extrafiscalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado que el establecimiento de «impuestos de carácter primordialmente extrafiscal» debe realizarse «respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución

Esencial sería retomar los beneficios fiscales para los biocarburantes, pues no hay nada que desenmascare en mayor medida la falsa o errónea consideración extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, que la política de equiparar la fiscalidad de aquéllos a la de los combustibles derivados del petróleo

(art. 31)»²². Entre estas exigencias y principios²³ también estaría la limitación de no poder crear situaciones tributarias confiscatorias²⁴.

Pues bien, en función de todo lo anterior, los impuestos extrafiscales deben respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que, junto a los demás, el principio de no confiscatoriedad del Sistema tributario también juega en relación a la disciplina tributaria extrafiscal, disciplina que, como hemos apuntado, no siempre se aplica con el rigor debido, pues en ocasiones el expediente de la extrafiscalidad se predica de situaciones que no se ajustan realmente a la misma.

Entre los ejemplos que podríamos poner de productos con una presión fiscal excesiva, se encontraría sin duda alguna el de los carburantes. Esto podría dar a primera vista una cierta idea de desprecio por ciertas dimensiones medioambientales. Nada más lejos de la realidad. Hacemos ciertas consideraciones en el sentido de poner en

22 Fundamento jurídico 13 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. En el mismo sentido, puede verse el fundamento jurídico 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio. Además es necesario destacar en relación a estas sentencias que en los citados fundamentos jurídicos de las mismas se menciona la confiscatoriedad en materia tributaria, rechazando que se dé en los supuestos que analizan, pero sin que el Tribunal Constitucional se haya preocupado en estas sentencias de aclarar cuándo los impuestos pueden resultar confiscatorios, perdiendo, como en otras sentencias (fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 23 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, y fundamento jurídico 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio), la oportunidad de contribuir a una mayor certeza para los operadores jurídico-tributarios en relación a los principios constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, con respecto a la no confiscatoriedad en materia tributaria.

23 En este contexto, podríamos detenernos en la opinión de ESCRIBANO LÓPEZ, quien señala que «no será posible hablar de doble imposición, ni de solapamiento y, por consiguiente, tampoco de vulneración del principio de capacidad económica, apreciando la existencia de doble imposición, cuando se trate de tributos con fines fiscales, unos; y otros, en los que la causa eficiente sea de índole extrafiscal, es decir, se trate de impuestos de ordenamiento». Señala también al respecto este autor que «será entonces la finalidad extrafiscal del tributo de referencia la que impida que pueda hablarse de solapamiento o doble imposición y, por consiguiente, escapar así del juicio de inconstitucionalidad por alcance confiscatorio» («La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009, págs. 414 y 415). Frente a esta interesante opinión de ESCRIBANO LÓPEZ, deberíamos hacer dos tipos de observaciones. De un lado, que nuestro Tribunal Constitucional, como hemos visto, ha puesto de manifiesto cómo el hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le exime de un cierto sometimiento a los principios materiales de justicia tributaria recogidos en nuestra Constitución. De otro, que los impuestos aparentemente presentados como extrafiscales a veces en el fondo buscan principalmente una finalidad recaudatoria.

24 Más recientemente, aunque en una Sentencia dictada en relación a un impuesto no de los calificables de principalmente extrafiscales, sino todo lo contrario, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Constitucional ha declarado que «cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración del tributo (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el art. 31.1 CE [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a); 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6], en orden a conseguir un sistema tributario justo que, en ningún caso, tenga alcance confiscatorio» (penúltimo párrafo *in fine* del fundamento jurídico 3 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero).

evidencia un mal entendido o incorrecto planteamiento extrafiscal o desproporcionado en nuestra trayectoria impositiva²⁵.

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos. La protección del medio ambiente no se debe hacer extralimitándose en la imposición sobre ciertos productos de los que una gran cantidad de sujetos, en unas condiciones que no son las más cómodas o favorables, no pueden prescindir.

No lo analicemos todo desde los esquemas de una gran ciudad bien comunicada con el resto del país y con el extranjero y donde el metro y los trenes de cercanías dan unas grandes posibilidades de transporte, que convierten casi en ilógico el uso del propio vehículo. Pensemos en ciudades a las que se tarda más en llegar en tren que en autobús. Pensemos en las zonas rurales. Pensemos en todo lo que no es el centro de una gran ciudad.

Habrán carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación a éstos sí cabría una mayor carga fiscal. Pero en relación a los no sustituibles la presión fiscal no puede suponer aprovecharse de algo de lo que no puede escapar el sujeto, para que la Hacienda Pública obtenga una fácil recaudación alejada de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Foméntese el desarrollo del ferrocarril y del transporte marítimo todo lo posible y no dejando zonas privadas de un desarrollo efectivo de aquél. Prohíbase la circulación rodada particular en las zonas o núcleos más frágiles o de mayor contaminación. Prohíbanse ciertas actuaciones contaminantes. Establézcanse limitaciones. Auméntense considerablemente las ayudas a la investigación y producción de vehículos y carburantes menos contaminantes, hasta que se llegue a hacer a los mismos asequibles y viables para todos. A lo que no se puede llegar es a aberraciones ilógicas cargando fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que, paradójicamente, se quieren promocionar o defender su mantenimiento. Pensemos, así, en la defensa de las zonas agrícolas o rurales dentro de la Unión Europea y del paradójico peso fiscal desproporcionado que deben soportar en un elemento allí más que esencial como son los carburantes.

La forma en que se ha llevado hasta la fecha la vinculación de las ideas de fiscalidad y medio ambiente no ha sido la más correcta. Es más, la trayectoria pública medioambiental no ha sido nada correcta, intentando con un rápido lavado de imagen corregir grandes errores silenciados del pasado. Hablamos de una política en materia de medio ambiente errónea no sólo en sede de fiscalidad.

Por todo ello, no queremos que las consideraciones que exponemos en este trabajo sean tomadas como un desprecio por la perspectiva de la protección del medio ambiente, pues no habría nada más lejos de la realidad en nuestra intención. Entendemos, no sólo en el plano fiscal, que se puede mejorar y mucho la política

25 Tanto desde la disciplina nacional, como desde la armonización fiscal de la Unión Europea, se intenta justificar una elevada presión fiscal en materia de carburantes bajo la perspectiva de la protección medioambiental, pero descuidándose paradójicamente en ambos ámbitos la estructuración de dicha imposición en función de la real potencialidad de emisiones de CO₂; por ejemplo, se quiere tender hacia una equiparación de la carga fiscal del gasóleo con la de la gasolina, sin tomar en consideración las menores emisiones de CO₂ de los vehículos diésel frente a los de gasolina, si partimos de vehículos de similar potencia, sin perjuicio de otras partículas contaminantes del gasóleo, pero siendo las emisiones de CO₂ el parámetro esencial del que se suele partir. Todo ello presidido por una tradición de carga fiscal superior al precio del producto antes de impuestos, impulsada desde la Unión Europea y agravada por nuestro Estado que, aunque pueda estar por debajo de otros Estados europeos en la presión fiscal sobre los carburantes, también lo está en nivel de renta y de transportes públicos, sin perjuicio igualmente de encontrarnos en la periferia geográfica europea y de tener una población rural con gran dispersión geográfica en zonas montañosas que dificultan el transporte público y fuerzan al transporte privado.

Centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien

medioambiental y su gestión económica. Es más, defendemos un fortalecimiento de la misma que, por otra parte, nunca deberá servir para justificar situaciones irracionales en materia tributaria, ni desde una perspectiva nacional, ni desde una perspectiva comunitaria.

Esencial sería retomar los beneficios fiscales para los biocarburantes, pues no hay nada que desenmascare en mayor medida la falsa o errónea consideración extrafiscal del Impuesto sobre Hidrocarburos, que la política de equiparar la fiscalidad de aquéllos a la de los combustibles derivados del petróleo.

5. La determinación de la presión fiscal máxima

Para determinar la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo, protagonista, como hemos visto, de la armonización fiscal comunitaria, es necesario partir de que tal límite debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias particulares o excepcionales. Así, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general. Piénsese, por ejemplo, en alimentos y sustancias sin las cuales no es posible la vida humana. Es decir, tratándose de bienes y servicios de primera necesidad, el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria nos obligaría a respetar un límite inferior al posible límite general que en relación a la imposición sobre el consumo se debería fijar atendiendo al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, en atención a este principio, la imposición sobre el consumo se debería mover por debajo de un determinado límite general, porque, de no ser así, podría estarse restringiendo indebidamente las posibilidades reales de acceso a la adquisición de los bienes y, de esta forma, las posibilidades de acceso a la propiedad de los mismos. Sin poder acceder a la propiedad o adquisición de los bienes, en principio, no se pueden consumir éstos. Volvemos a ver la conexión de este problema con el respeto del derecho a la propiedad privada. Sin el respeto de ese límite general se violarían tanto el mantenimiento de la propiedad privada, como las posibilidades de acceso a la misma, desde una perspectiva de rigor conceptual.

Si para consumir –lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume– uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado fuese superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su mantenimiento, como en relación a su adquisición. Consumiendo, el Estado se llevaría más de lo que nos quedaría, o, dicho de otro modo, adquiriendo, el Estado se llevaría más de lo que recibimos. Pensemos aquí en una adquisición de la propiedad sobre productos en un sentido amplio, pues casi todos los productos son en rigor y realmente objeto de propiedad. Es decir, no nos movamos aquí con un esquema tradicional limitado en materia de propiedad, pensando, como se hace normalmente al oír ese concepto, en la propiedad sobre inmuebles, que no es el mejor ejemplo para ilustrar la problemática que se quiere poner aquí de manifiesto.

En función de lo expuesto, el límite entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien²⁶. Y, de cara a una viabilidad práctica en su aplicación, por elevado que sea y dada la tradición impositiva que ha venido rigiendo en nuestro ámbito, sería útil aplicarlo tomando en consideración sólo la imposición sobre el consumo. Mezclarlo, en una primera aproximación, con los porcentajes de imposición sobre la renta y el patrimonio, donde juegan tipos de gravamen progresivos, haría inviable su aplicación, dado que en estos otros impuestos sus tipos de gravamen determinan un porcentaje de tributación en función de la capacidad económica de cada sujeto individualmente considerado. Todo ello sin perjuicio de alguna consideración adicional que debamos hacer en relación a esos otros índices de capacidad económica posteriormente, especialmente con respecto a la renta.

Así pues, centrándonos en la imposición sobre el consumo, planteándonos la carga fiscal que puede soportar un determinado producto, debemos entender que ésta no podrá ser superior al cien por cien²⁷, de forma que la carga fiscal que soporte el consumidor final de un producto no pueda ser superior a las cantidades que, por otros conceptos, esencialmente el precio, pague por el mismo. Así, en esencia, el impuesto que pesa sobre un producto no puede ser superior al precio del mismo.

26 Aunque en relación a un tributo con una naturaleza muy particular y bien distinto de los impuestos que aquí nos vienen sirviendo de ejemplo, SOTRES MENÉNDEZ destacó que un «tipo del 115 por 100 del precio indicativo de la leche, reviste un claro carácter confiscatorio» («Nuevo régimen de la tasa suplementaria en el sector de la leche y productos lácteos (sistema de cuotas lecheras)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 125, 1994, pág. 186). En similar sentido se pronunció FALCÓN Y TELLA en relación al mismo tributo, señalando que «es evidente que un impuesto del 115 por 100 es contrario a la capacidad contributiva, ya que resulta confiscatorio» («La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», *cit.*, pág. 5).

27 En un alarde de inspiración, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 9 de su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, señala que sería «evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta». Lo que sucede es que esa "perogrullada" la manifestó el Tribunal Constitucional en materia de imposición sobre la renta, mientras que el límite del 100% del que hablamos aquí sería un límite en materia de imposición sobre el consumo. El límite del 100% no podría jugar de la misma manera en materia de imposición sobre la renta y en materia de imposición sobre el consumo. Una tributación del 100% en la imposición sobre la renta, obviamente en hipótesis de laboratorio, privaría al sujeto de cualquier renta que después hubiese podido destinar al consumo, con lo cual se cerraría, en función de ello, la posibilidad de una posterior imposición sobre el consumo. De todos modos, en la práctica, aunque no se haya concretado en un determinado porcentaje, lo que está claro es que para no considerar la imposición sobre la renta como confiscatoria el tipo de gravamen debería estar bastante por debajo de ese límite del 100%, mientras que la imposición sobre el consumo, aun sin llegar a este límite, podría moverse, para ciertos productos, por encima del límite que se pudiese establecer para la imposición sobre la renta. Por otra parte, en materia de imposición sobre la renta, la existencia de un mínimo exento (plasmado de una u otra manera, según el sistema fiscal de que se trate), ante un hipotético tipo de gravamen del 100%, haría que la tributación efectiva siempre estuviese por debajo de ese porcentaje, por muy alta que fuese, a lo que habría que añadir el juego, en el mismo sentido, de los otros tipos más bajos, dentro de la hipotética escala de tipos de gravamen. Pero, al margen de todo ello, tipos de gravamen muy altos en la imposición sobre la renta desincentivarían la producción y tendrían unos efectos económicos difícilmente pensables. De todos modos, parece excesivamente simplista el hecho de que el Tribunal Constitucional se permita decir que una tributación del 100 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería confiscatoria. Ante tal pronunciamiento del Tribunal Constitucional, YEBRA MARTUL-ORTEGA señala lo siguiente: «Lo que argumenta resulta obvio. Sólo en un Estado dictatorial cabe pensar que a uno se le despoje de sus rentas y propiedades o se ponga una tarifa del 100 por 100 y eso cabe pensarlo respecto a unos pocos, pero no a todos. Un impuesto de ese tipo se cobraría una vez nada más, puesto que al año siguiente no habría rentas ni propiedades para pagar, suponiendo que sobreviviera el sujeto pasivo» (*Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 191). Y es que parece sorprendente que un órgano como el Tribunal Constitucional realice unas consideraciones como las vertidas en la citada Sentencia 150/1990, consideraciones que SÁNCHEZ SERRANO califica de «peregrinas y pintorescas» (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 566, nota 97). En todo este tema debemos pensar siempre no sólo en la carga fiscal provocada por un impuesto, sino también y esencialmente en las situaciones de plurimposición, en cuanto acumulaciones de impuestos sobre un mismo objeto de gravamen.

Si un producto tiene por ejemplo un precio de 50, los impuestos indirectos que se acumulen sobre el mismo no deberían ser superiores a 50. De no ser así, se estaría destinando, ante el consumo, más unidades monetarias al Estado que a nuestra economía particular, violándose el derecho a la propiedad privada. De este modo, si no se respetase ese límite del 100% se limitaría el acceso a ésta, pues deberíamos destinar más unidades monetarias a la imposición que las correspondientes al valor que entra en nuestro patrimonio y saldría de éste más del doble del valor de lo que vuelve al mismo.

Si, por ejemplo, para adquirir un determinado producto necesitásemos 100 unidades monetarias y 51 correspondiesen a la carga fiscal que soporta el producto y 49 al precio real del mismo sin impuestos, para adquirir tal producto saldría de nuestro patrimonio más del doble de lo que vuelve al mismo, aunque sea para su posterior consumo. Y ello por motivos fiscales. Esto es lo que se debería considerar confiscatorio por atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad del Sistema tributario, no respetándose el derecho a la propiedad privada.

Obviamente, estamos hablando de un límite extremo dentro de una dimensión constitucional. Estamos hablando de un límite de justicia dentro de la lógica constitucional. Pero desde una perspectiva de política económica y de lógica económica qué duda cabe de que la economía de cualquier país y la economía de la propia Unión Europea se venderían abajo si la fiscalidad de todos los consumos o de la mayoría de los consumos se ajustase o acercase a ese límite general del 100%. Lo lógico, habitual y necesario económicamente es que la mayoría de los consumos soporten una carga fiscal que se mueva muy por debajo del 100%, como realmente sucede.

Ahora bien, esto no quita la necesidad de ese límite para que la Hacienda Pública no se cebe indebidamente en la presión fiscal sobre determinados consumos de los que hoy día realmente no se puede prescindir. Los legisladores tributarios nacionales y las instituciones comunitarias deben respetar ese límite, para no caer en la injusticia de una presión fiscal irracional sobre determinados consumos de los que, en nuestro actual nivel de desarrollo, no se puede prescindir, afectando tanto a sujetos de elevada capacidad económica global, como a sujetos para los que ésta es baja, en el sin sentido de una tradición en la imposición indirecta. Y todo ello prescindiendo de abusivas utilidades del expediente de una extrafiscalidad en determinadas ocasiones sólo parcialmente real.

En otros supuestos la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real, lógica y viable. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos más necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por mucha dependencia que se tenga del mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Por ejemplo, no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, "un buen padre o una buena madre de familia" no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de justicia, una tributación por encima del 100%, frente al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100% le parecerá alto, aunque

un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando²⁸, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades.

Piénsese en quien vive en zonas rurales, que suelen ser las más necesitadas, donde no se dispone de transporte público a cualquier hora o con destino a cualquier sitio, frente a quien viva, por ejemplo, en una gran ciudad. O piénsese también en quien no tiene la suerte de trabajar en el centro de la ciudad y la única forma de llegar a su trabajo es con su propio vehículo. A quienes tienen estos problemas, que no son pocos si pensamos en las zonas rurales, no les exijamos el mismo esquema mental enquistado en quien tiene una boca de metro a pocos minutos de su casa y el transporte público puede cubrir todas sus necesidades. El gasóleo y la gasolina de bajo octanaje son “necesarios” o “muy necesarios” para gran parte de la población en el actual nivel de desarrollo de nuestra sociedad. Cosa distinta pueden ser ciertos hidrocarburos menos esenciales, altamente contaminantes y más sustituibles, donde la extrafiscalidad pueda jugar abiertamente determinando una mayor presión fiscal.

La lucha contra la contaminación ocasionada por el consumo de hidrocarburos “normales” no se debe hacer, ni desde los Estados, ni desde las instituciones comunitarias, ahogando fiscalmente a los mismos. Eso no lo puede aceptar, ni moralmente, quien tiene una buena posición económica en función de su cargo, ni mucho menos quien viaja en vehículo oficial, por muy al uso que esté el recurso a la frase de que alguien tiene que asumir la responsabilidad de las decisiones poco agradables.

Frente a esa falsa extrafiscalidad, pues en poco ayuda a la solución de los problemas que pretende combatir, la lucha contra la contaminación por carburantes se debería hacer de otra forma. Se debería incentivar en mayor medida con subvenciones directas, por altas que éstas tengan que ser, la investigación y producción de biocarburantes y carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para su uso, a precios accesibles incluso a sujetos de baja capacidad económica. Cuando cualquier sujeto pueda acceder a precios asequibles a vehículos no contaminantes y tales vehículos den unas prestaciones en cierta medida similares a las de los actuales, entonces estará legitimada una presión fiscal elevada sobre el gasóleo y las gasolinas; mientras no.

Mientras ese nivel de desarrollo tecnológico y de producción industrial no llegue, la solución no es ahogar fiscalmente el gasóleo y las gasolinas. Y no sirve siempre el argumento de la posibilidad o necesidad de la utilización del transporte público frente al privado, pues eso no es real en muchos casos y en la mayoría de las zonas de nuestro territorio; sobre todo es falso en las zonas menos desarrolladas y más necesitadas. Solúcionese, pues, el problema con mayores ayudas y subvenciones directas a la investigación y producción de biocarburantes o carburantes menos contaminantes y de vehículos aptos para los mismos, con unas prestaciones similares a las de los vehículos actuales –por lo menos similares a las de los de gama baja– y a precios asequibles y accesibles incluso para los sujetos de baja capacidad económica. Subvenciones que deben venir tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros.

Baste todo esto como ejemplos para distinguir unos productos a los que, de una u otra forma, no se les puede quitar el calificativo de necesarios, de otros en relación a los cuales se puede prescindir de tal calificativo. En

28 En relación a la carga fiscal que soportan los carburantes, sería necesario partir de los niveles mínimos de imposición establecidos en las Directivas de la Unión Europea y sumar la elevación de la tributación añadida por los Estados en relación a la imposición sobre los hidrocarburos. También habría que añadir la carga fiscal que representa el IVA, aplicándose éste sobre el precio del producto y sobre las cuotas de la imposición sobre hidrocarburos (a tal efecto, en nuestro Ordenamiento tributario, cfr. el art. 78.dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA).

Es necesario plantearse, cuando la carga fiscal sobre el consumo de un producto pueda resultar confiscatoria, de quién es la responsabilidad de ello y, así, a quién le corresponde reducir los tipos de gravamen, a las instituciones de la Unión Europea o a los Estados miembros

relación a los primeros se legitimaría totalmente la garantía de un límite máximo del 100% en relación a su imposición, desde una perspectiva de justicia y lógica constitucional, mientras que el expediente de la extrafiscalidad puede justificar en algunos casos en relación a los segundos situaciones extremas en que ese límite se amplíe o crezca a un porcentaje superior. Pero aun en estos otros casos en que el límite se pudiese entender que podría sobrepasar el 100%, tampoco podría ir mucho más allá. Es decir, aunque existiesen circunstancias lógicas amparables constitucionalmente que

permitiesen ante ciertos productos excepcionalmente una tributación por encima del 100%, tal tributación tampoco podría ir mucho más allá. Ello en función además de que aquí se estarían destinando al consumo medios monetarios procedentes de unas ganancias que ya han tributado en la imposición sobre la renta.

Con similares esquemas lógicos, si en relación a un determinado Sistema fiscal²⁹, entendiésemos que en la imposición sobre la renta, sumados todos los impuestos que incidan sobre ésta, no pueda existir una tributación superior al 50% para no ser confiscatoria, a ella se debería sumar la imposición sobre el consumo. En materia de imposición sobre la renta, para que no exista confiscatoriedad y se respete el derecho a la propiedad privada, el límite impositivo no debería ser del 100%, sino que debería ser del 50%. Si de la renta que recibiese un sujeto los poderes públicos se quedasen con más del 50% de la misma, prevalecería lo público sobre lo privado, dejando vacíos de contenido los referidos mandatos constitucionales. Con la reforma de la imposición sobre la renta que entró en vigor en España el uno de enero de 2012, existen contribuyentes cuya tributación supera este límite del 50%. Ahora bien, en materia de imposición sobre el consumo el límite debería ser del 100% del precio del producto antes de impuestos, para que no prevalezca lo público sobre lo privado en el acceso a los bienes.

De todos modos, en ese Sistema fiscal imaginario el 50% sería un límite a la progresividad y la mayoría de los sujetos se moverían por debajo del mismo. Pero en situaciones extremas, combinando el límite del 50% en relación a la imposición sobre la renta con el límite del 100% en relación a la imposición sobre el consumo, nos podríamos encontrar con situaciones de laboratorio como la siguiente.

Un sujeto de elevada renta, que tributase a un tipo medio próximo al 50% en la imposición sobre la misma y que desee realizar un consumo de los que soportasen la presión fiscal más elevada, próxima al 100%, podría encontrarse con una situación irracional. De 100 unidades monetarias que hubiese ganado, aproximadamente 50 habrían tributado por la imposición sobre la renta y 50 las podría destinar al consumo apuntado. De estas 50 destinadas al consumo 25 podrían corresponder al valor de lo que va adquirir para poder consumirlo y 25 podrían corresponder a los impuestos que soportaría ese consumo. De manera que de 100 que ganaba como renta, sólo disfrutaba realmente lo equivalente a un valor de 25, con lo cual en ese caso extremo de laboratorio la tributación global por el Sistema fiscal podría llegar a un 75% por esas 100 unidades monetarias.

29 Podríamos tomar en consideración al respecto algún pronunciamiento del Tribunal Constitucional alemán en relación al límite de la imposición en su país, cuando allí aún se aplicaba la imposición sobre el patrimonio y se tomaba en consideración su confluencia con la imposición sobre la renta. Sobre este tema puede verse HERRERA MOLINA, P.M.: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español», en *Impuestos*, II, 1996, págs. 1033 y ss..

Es una hipótesis extrema, que simplemente queremos utilizar para hacer ver que aun en aquellos supuestos en los que consideramos que la extrafiscalidad y, si se quiere, cierta toma en consideración del elemento lujo, pudiese justificar para el consumo de determinados productos excepcionales una presión fiscal superior al referido límite del 100%, tal presión fiscal superior no podrá ir mucho más allá de tal límite o ser muy superior al mismo, porque conjugada con una elevada presión fiscal sobre la renta en casos particulares de sujetos de elevada capacidad económica se podría llegar a una presión fiscal global del Sistema tributario que llegase a unos niveles desorbitados, aunque en supuestos excepcionales.

De otro lado, en aquellos supuestos en los que la base imponible se determina en términos monetarios, partiendo ésta esencialmente del precio del producto, de forma que el tipo de gravamen consista en un tanto por ciento de la misma, resultaría más fácil la aplicación del límite descrito en el apartado anterior. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que la base imponible no se determina en función del precio, sino en términos no monetarios, resultaría algo más difícil la aplicación del límite anterior. Se trataría de impuestos en los que la base imponible consistiese en el número de unidades, en el volumen de producto, en el peso de éste, en su poder energético, o en cualquier parámetro similar no monetario. En estos impuestos el tipo de gravamen viene a consistir en una cantidad de dinero por un determinado número de unidades de producto, de volumen de éste, de peso del mismo, etc.

Tratándose de bases imponibles fijadas en términos monetarios, la cuota resulta fácilmente comparable con la base imponible, de manera que se podría comprobar sin demasiados problemas si aquélla supera el 100% de ésta. En realidad si se tratase de un único impuesto bastaría con fijarnos en el porcentaje del tipo de gravamen, viendo si es o no superior al 100%. De esta manera, consistiendo en tales supuestos la base imponible principal o esencialmente en el precio, se puede ver si la carga fiscal que pesa sobre el consumo del producto es o no superior a ese límite. Si son varios los impuestos que inciden sobre el consumo del producto y todos ellos parten de bases imponibles monetarias, fijadas esencialmente a partir del precio de aquél, habría que sumar las cuotas de todos ellos para determinar la carga fiscal que pesa sobre el producto³⁰. La suma de las cuotas de todos los impuestos que incidiesen no debería superar el 100% del precio del producto.

Tratándose de una carga fiscal que va a ser soportada por el consumidor final debemos partir del precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución de éste, fase en la que el producto llega a aquél.

Cuando se trata de impuestos en los que la base imponible no se determina en términos monetarios, habrá que fijarse también, obviamente, en el precio del producto en la última fase del proceso de producción o distribución del mismo, es decir, en el precio que paga el consumidor final. Se trataría de un precio general para el producto, es decir, el precio medio de mercado, no pudiendo atenderse al precio cobrado a cada contribuyente en particular por circunstancias particulares, pues eso haría prácticamente inviable la puesta en marcha de la aplicación del referido límite.

Habría que comparar la cuota con el precio del producto y comprobar que aquélla no represente más del 100% de éste. Ahora bien, los tipos de gravamen suelen permanecer más constantes que los precios. Los tipos de gravamen, en la práctica, salvo casos excepcionales, no suelen variar más de una vez al año, normalmente a través de las

30 No bastaría con sumar los porcentajes de los tipos de gravamen de todos los impuestos si éstos se aplican en distintas fases del proceso de producción o distribución del bien o servicio, pues en cada fase cambiaría el precio de referencia.

modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en virtud de la habilitación de la Ley tributaria a la Ley presupuestaria³¹.

Así, puede cambiar, con relativa facilidad para el legislador, el tipo de gravamen anualmente, pero, frente a ello, los precios pueden variar caprichosamente con más facilidad, en función de las situaciones de mercado, siempre que no se trate de precios fijados administrativamente por los poderes públicos, en cuyo caso el precio lo determinarían éstos. Pero, como decimos, tratándose de precios libres, sólo sometidos a los vaivenes del mercado, pueden cambiar en cualquier momento.

Puede suceder que el legislador tributario haya establecido unos tipos de gravamen en función de los cuales la carga fiscal no sea superior al precio del producto en ese momento de su establecimiento, pero que la bajada del precio haya hecho que la carga fiscal se haya quedado por encima de aquél. Si el precio baja, el tipo de gravamen y, así, la cuota podrían quedar descompensados frente a aquél. Por ello, deben existir mecanismos de ajuste más o menos rápido de los tipos de gravamen a las bajadas del precio. Ello se podría hacer a través del Decreto-Ley. Pero, para prevenir esos cambios, el legislador debería no fijar una carga fiscal demasiado próxima al precio, sino bastante más baja, de forma que cuando baje el precio la carga tributaria no quede demasiado alta con respecto al nuevo precio. Así, la carga fiscal siempre deberá ir más baja con respecto al límite, para que se pueda jugar con un cierto margen, de manera que no haya que proceder por vía de urgencia a las reformas legislativas necesarias para la reducción de los tipos de gravamen.

Y lo mismo se podría decir con respecto a las instituciones comunitarias en relación a las directivas de armonización fiscal, que también deberán jugar con cierto margen, siempre bastante por debajo del límite -si es que quieren aproximarse a éste-, para prevenir cualquier bajada de precios que descompense la relación entre la carga fiscal y el precio, que es la que hace que se respete el límite. Ello sin perjuicio de que las instituciones comunitarias también deban proceder con la correspondiente celeridad a impulsar las reformas normativas que sean necesarias para el respeto a ese límite.

Pero siempre, como decimos, tanto el legislador estatal como las instituciones comunitarias deberían no aproximarse demasiado al límite, jugando bastante por debajo para que un cambio brusco de los precios a la baja no provoque repentinamente una situación que suponga el no respeto del citado límite. Es decir, que se juegue con un margen que, como diría un castizo, no determine que el legislador se pille los dedos, ante una bajada de precios. Ello sobre todo cuando se trata de precios muy cambiantes, en función de circunstancias más o menos imprevisibles. Aunque el simple dato de saber que se trata de productos con precios muy cambiantes ya reclama cierta previsión, consistente en jugar siempre con un amplio margen por debajo del límite. No actuar así supondría una labor de creación normativa irresponsable y temeraria.

Retomando la idea de la complejidad en la aplicación del estudiado límite, sobre todo cuando se trata de impuestos con bases imponibles no monetarias, debemos destacar que pueden incidir sobre un determinado producto varios impuestos con bases imponibles no monetarias o al mismo tiempo impuestos con bases imponibles no monetarias e impuestos con bases imponibles monetarias. Las distintas posibilidades de acumulación de impuestos, con las citadas formas de cuantificación de sus bases imponibles, aportan un elemento adicional de complejidad a la problemática descrita.

31 Cfr. el artículo 134.7 de la Constitución.

Dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre dos ideas expuestas, para aclarar hasta dónde confluyen y hasta dónde no, eliminando posibles erróneas apariencias. De un lado, hemos hablado de un 100% del precio del producto, antes de impuestos, como límite a la imposición sobre el consumo. De otro, hemos puesto de manifiesto el alto coste económico que soportan los consumidores en relación a los carburantes, en función de la carga fiscal que existe sobre éstos. También debemos recordar que, frente al IVA, cuyos tipos de gravamen se fijan en un tanto por ciento de la contraprestación satisfecha, en el Impuesto sobre Hidrocarburos los tipos de gravamen se fijan, esencialmente, en una cantidad por volumen de producto.

Con todo ello no queremos dar la impresión de que proponemos que en los impuestos específicos sobre los carburantes se pasase a establecer tipos de gravamen consistentes en un tanto por ciento del precio. Entendemos que ésta no sería una medida acertada, pues cuando se disparasen los precios del petróleo eso multiplicaría también la presión fiscal sobre los carburantes habituales. Cuando hablamos del referido límite del 100% lo hacemos en el sentido de que tal porcentaje debe servir para poner en evidencia que la carga fiscal sobre los carburantes, aunque fijada en una cantidad por unidad de volumen, debe establecerse con suficiente margen por debajo de ese límite. Y ello buscando una prudencia económica, dado que cuanto más alta sea la carga fiscal sobre los carburantes, peor es el mensaje o imagen que se transmite a los países productores de petróleo, pues si a éstos se les hace ver que los consumidores pueden asumir una alta presión fiscal sobre los mencionados productos, tales países pueden entender que también podrán asumir la elevación del precio del petróleo fruto de sus recortes de la producción. Así, los productos de precios muy altos e inestables no son los más adecuados para soportar una elevadísima fiscalidad, como sucede con los combustibles habituales.

6. La responsabilidad de la Unión Europea frente a la responsabilidad estatal

Las instituciones de la Unión Europea se presentan como responsables en gran medida de la intensidad alcanzada por la imposición sobre el consumo. Ésta representa el ámbito esencial, más importante o más desarrollado, dentro de su armonización fiscal. Dentro de los impuestos que inciden sobre el consumo destacan el IVA, como Impuesto general sobre el consumo³², y los Impuestos Especiales, sobre consumos específicos. Tanto el IVA como la casi totalidad de los Impuestos Especiales se encuentran armonizados conforme a directivas de la Unión Europea³³.

Pues bien, la Unión Europea es actualmente responsable de la existencia del IVA y de los Impuestos Especiales de Fabricación³⁴. Estos impuestos no se encuentran totalmente armonizados. Ahora bien, las instituciones comunitarias suelen establecer unos tipos mínimos de gravamen armonizados, de forma que en ciertos impuestos los Estados miembros deban aplicar como mínimo tales tipos de gravamen, de manera que se consigan determinados objetivos de competencia entre Estados, es decir, evitando que una diferencia muy acusada de tipos impositivos entre Estados miembros desplace ciertas actividades hacia unos, en perjuicio de otros.

32 Aunque debemos recordar, por lo que concierne a nuestro Estado, que en las Islas Canarias y en Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, siendo otros impuestos distintos los que inciden sobre el consumo en dichos territorios.

33 No es objeto de dicha armonización el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

34 Además del Impuesto Especial sobre el Carbón.

Mientras no existan unos límites claros dentro del Derecho originario de la Unión Europea que puedan proteger a los contribuyentes, no se podrá construir sólidamente el desarrollo de la armonización fiscal

Por encima de los tipos mínimos de gravamen fijados en las directivas de armonización fiscal, al tratarse precisamente de eso, de mínimos, obviamente, salvo que la Unión Europea establezca unos máximos, los Estados miembros podrán incrementar tales tipos de gravamen en sus leyes nacionales. Al mismo tiempo, en principio, siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios similares al IVA, los Estados miembros podrán crear impuestos nacionales

sobre consumos específicos³⁵, además de las accisas o Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto Especial sobre el Carbón, armonizados éstos conforme a directivas de la Unión Europea.

Cuando se trata de impuestos armonizados conforme a directivas de ésta, los Estados miembros tienen el deber, en principio, de establecerlos en su territorio y de regularlos y aplicarlos conforme a las directrices recogidas en tales directivas. Junto a ellos, siempre que no se atente contra el Derecho de la Unión Europea, los Estados miembros podrán crear otros impuestos sobre consumos específicos.

Pues bien, es necesario plantearse, cuando la carga fiscal sobre el consumo de un producto pueda resultar confiscatoria, de quién es la responsabilidad de ello y, así, a quién le corresponde reducir los tipos de gravamen, a las instituciones de la Unión Europea o a los Estados miembros. Téngase en cuenta que éstos están obligados a respetar lo dispuesto en las normas comunitarias, no pudiendo contravenirlas.

Antes de resolver el citado interrogante, debemos plantearnos también, ante una carga fiscal sobre un determinado producto que pueda resultar confiscatoria, si lo que se debe reducir es el IVA o el impuesto que grava ese producto específico. Nosotros entendemos que el impuesto específico debe ceder frente al impuesto general, como es el IVA, pues si se actuase sobre éste se estarían, por decirlo de alguna manera, discriminando o diferenciando en su tratamiento ciertos consumos frente a otros, en la disciplina de ese Impuesto general, por motivos ajenos a este Impuesto en sí. Así, creemos que sobre lo que se debe actuar, reduciéndola, es sobre la carga fiscal que representa el impuesto específico que grava el consumo de un producto en particular. De esta manera, lo primero que habría que hacer es reducir el tipo de gravamen de dicho impuesto específico.

A su vez, es necesario determinar si ese impuesto específico se encuentra o no armonizado conforme a directivas comunitarias. Si ese impuesto específico, que entendiésemos como causante de una situación fiscal confiscatoria, no estuviese armonizado conforme a directivas comunitarias, la responsabilidad sería estatal y sería el correspondiente Estado miembro quien tendría que reducirlo, es decir, reducir su tipo o tipos de gravamen y, en su caso, suprimirlo, si por mucho que se redujesen sus tipos de gravamen no desapareciese esa situación confiscatoria.

Si ese impuesto específico se encuentra armonizado conforme a directivas comunitarias, habrá que ver si el correspondiente Estado miembro lo ha regulado en su ley nacional con un tipo de gravamen superior al tipo

35 Cfr. el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que se corresponde con el antiguo artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al IVA, habiendo sido sustituida esta última Directiva por aquélla.

mínimo fijado por las directivas comunitarias; en tal caso, el Estado deberá reducir tal tipo de gravamen hasta que desaparezca la situación confiscatoria, pudiendo ser necesario llegar hasta el mínimo fijado por las directivas comunitarias. Si el tipo de gravamen se ha fijado en el mínimo establecido en las directivas comunitarias o se ha reducido, en función de lo apuntado, hasta tal mínimo y aun así la situación fiscal sigue resultando confiscatoria, correspondería a las instituciones comunitarias la responsabilidad de reducir los tipos mínimos de gravamen previstos en las directivas de armonización fiscal.

Aquí estamos hablando de un deber o responsabilidad de reducir, cuando nos encontremos con la necesidad de actuar contra una situación derivada de normas ya existentes. Pero lo ideal sería que las autoridades nacionales y comunitarias no provoquen esas situaciones, es decir, que el legislador estatal y las instituciones comunitarias antes de crear una norma analicen si sus efectos van a resultar confiscatorios y, por tanto, no la creen o la creen con unos tipos de gravamen más reducidos. Lo que sucede es que el mal actuar en materia de creación normativa al que nos tienen acostumbrados tanto los legisladores estatales como las instituciones comunitarias nos hacen pensar en mayor medida que lo más probable, usual o habitual es que sea necesario actuar contra una situación normativa ilegítima ya existente.

La situación a resolver en función de los parámetros apuntados puede complicarse en la práctica en mayor medida. Así, podrían incidir al mismo tiempo tanto el IVA, impuesto general sobre el consumo, como un impuesto específico armonizado conforme a directivas comunitarias y, al mismo tiempo, otro impuesto específico de autoría puramente nacional. La solución habría que darla con los criterios de preferencia ya apuntados.

Pero no pensemos que tipos de gravamen aberrantes en cuanto excesivos sólo los podemos encontrar en relación a bienes o productos objeto específico de impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias, que determinen una situación fiscal después incrementada en mayor o menor medida por los legisladores tributarios nacionales.

También podemos encontrar ejemplos de impuestos exclusivamente nacionales, que no hayan sido objeto de armonización fiscal, que por sí mismos pueden crear una situación confiscatoria en algún Estado miembro. Se trata de situaciones donde la responsabilidad es puramente estatal y no compartida entre el correspondiente Estado y la Unión Europea, aunque, en relación a ésta, siempre esté presente, en principio, el IVA, como impuesto general sobre el consumo, armonizado conforme a directivas comunitarias. Pero, como decimos, a la hora de resolver tales conflictos, tal y como hemos apuntado *supra*, siempre se debe actuar primero sobre el impuesto que grave el correspondiente consumo específicamente y no sobre el impuesto general sobre el consumo.

7. Últimas reflexiones

Nosotros somos de la opinión de que, partiendo de una defensa de la evolución de la integración europea, la adhesión de un Estado a la Unión Europea no puede provocar nunca una merma en los derechos fundamentales de sus ciudadanos, pues ello supondría una involución en el Derecho, contraria a la evolución constitucional de los Estados desarrollados y, así, de los Estados europeos. El ejercicio de competencias comunitarias al margen de las Constituciones nacionales o, si se quiere, la supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre éstas, nunca debería menoscabar los derechos fundamentales, incluso en su contemplación más amplia. El mismo proceso de evolución normativa dentro de la Unión Europea, sea por vía de reconocimiento jurisprudencial, sea por vía

de sus textos de Derecho Originario, deja ver una tendencia en tal sentido, que debe ser el criterio interpretativo inspirador de la resolución de cualquier problema puntual al respecto.

Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que sólo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones de la Unión Europea se hace en el sentir o intención de los “pueblos” de Europa. La, aunque debilitada³⁶, existencia todavía del elemento soberanía lo impediría. El propio elemento soberanía podría ser todavía utilizado como criterio interpretativo al respecto, en atención al estado de evolución de la Comunidad Internacional y, más en concreto, del alcance de la integración europea.

Pero, no obstante, como decimos, la evolución en el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica de la Unión Europea debería ir haciendo que vayan desapareciendo o siendo cada vez menos tales problemas de colisión. Todo ello sin perjuicio de que la evolución en materia de derechos fundamentales es algo que nunca debe cesar, como nunca debe cesar la evolución del Derecho, abierta a las nuevas realidades.

Esta problemática se presentaría, pues, como un punto de partida esencial en la concreción de principios materiales de justicia tributaria a partir del Derecho originario de la Unión Europea, que puedan servir de límite a la actuación normativa de las instituciones de ésta en materia de armonización fiscal.

Bien es cierto que en los tiempos que corren en la Unión Europea, con una importante crisis en la zona euro, con una delicada situación de la deuda soberana de un gran número de Estados y con un horizonte de necesaria consolidación fiscal, buscando un déficit cero, no sería entendida como especialmente oportuna por los gobiernos de los Estados miembros cualquier medida que implicase un límite a la cuantía de los impuestos, armonizados o no, como garantía o respeto a los derechos de los contribuyentes europeos. El principio de reducción del déficit público parece haber hecho olvidar los demás principios en materia financiera y tributaria, especialmente aquellos que actúen como garantía para el contribuyente. Pero se trata de principios de base constitucional³⁷ y a los que, como hemos visto, se les puede encontrar incluso amparo en el Derecho originario de la Unión Europea a través de la consagración en éste del derecho de propiedad, con lo que necesariamente deben ser atendidos y respetados por los legisladores nacionales y por las instituciones de la Unión. Sólo partiendo de la concreción de estas bases de respeto jurídico se podrá pensar en avanzar con seguridad y fundamento en un mayor desarrollo de la armonización fiscal.

Mientras no existan unos límites claros dentro del Derecho originario de la Unión Europea que puedan proteger a los contribuyentes, no se podrá construir sólidamente el desarrollo de la armonización fiscal. Esto sólo se podrá conseguir con una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la Unión Europea, en una revisión de éstos, tan pretendida en materia financiera y tributaria a otros efectos. Entre el

36 SAINZ DE BUJANDA señalaba -en el Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII- que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, destacaba este autor que «ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía».

37 Como ya ponía de manifiesto BOSELLLO, los principios constitucionales que inspiran la legislación tributaria de cada Estado miembro son sustancialmente los mismos («Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea», en la *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile*, núm. 2, 1959, pág. 1513).

Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dadas las funciones de cada uno de estos Tratados, habría que plantearse cuál de ellos representaría la ubicación más adecuada para una deseable futura consagración de los principios materiales de justicia tributaria, con proyección en materia de armonización fiscal y, como no podría ser de otro modo, también en sede de recursos propios de la Unión Europea.

Teniendo en cuenta su contenido, bastaría con que la consagración expresa de tales principios se realizase en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Lo que no puede resultar nunca aceptable es que en materia financiera y tributaria el único principio al que se le dé virtualidad práctica desde las instituciones de la Unión Europea sea el principio de limitación del déficit, cuando esto se haga en detrimento de los principios materiales de justicia tributaria y máxime en un contexto mundial global de competencia fiscal entre Estados que agrava aun más la situación.



Aspectos problemáticos de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal

Olga Carreras Manero

Profesora Ayudante Doctor de Derecho financiero y tributario
(Acreditada Contratada Doctora)
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

Resumen

El objeto del presente trabajo se centra en analizar los aspectos más problemáticos que atañen al régimen jurídico-tributario de la sucesión de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad, haciendo especial hincapié en las últimas modificaciones legislativas derivadas de la lucha contra el fraude fiscal. A tal fin, se llevará a cabo el examen, en primer término, de los supuestos de disolución con liquidación de sociedades, para pasar a abordar, acto seguido, los casos de disolución sin liquidación de las mismas y, ya en último lugar, se procederá al estudio de la extinción de entidades sin personalidad jurídica.

Abstract

The aim of this paper is to analyze the tax problem aspects about Legal Entity and Entity without Legal Personality succession in relation to the last reforms in order to the fight against tax evasion. To that end, an exam of company dissolution going into liquidation and company dissolution without going into liquidation assumptions will be expound, and finally, the Entity without Legal Personality dissolution will be studied.

Palabras clave

Sucesión; Personas jurídicas; Entidades sin personalidad jurídica; Ley contra el fraude fiscal

Keywords

Succession; Legal Entity; Entity without Legal Personality; Against Tax Evasion Law

Sumario

1. Introducción
2. La exigencia de responsabilidad y los aspectos sucesorios en las diversas fases de la extinción de personas jurídicas
 - 2.1. La fase de disolución de personas jurídicas: la responsabilidad de los administradores sociales
 - 2.2. La fase de liquidación de personas jurídicas: la responsabilidad de los liquidadores sociales
 - 2.3. La fase de extinción *stricto sensu* de personas jurídicas: la exigencia de las obligaciones tributarias pendientes a los socios
 - 2.4. Aspectos sustantivos de la disolución con liquidación de personas jurídicas
 - 2.4.1. El alcance de las obligaciones tributarias a las que tienen que hacer frente los socios
 - 2.4.1.1. En las sociedades capitalistas
 - 2.4.1.1.1. Ideas previas
 - 2.4.1.1.2. Delimitación de la sucesión en los casos de disolución con liquidación de sociedades capitalistas frente al supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.2.a) de la LGT
 - 2.4.1.2. En las sociedades personalistas
 - 2.4.2. La cuestión de la transmisión de las sanciones impuestas a la sociedad
3. La sucesión de las personas jurídicas disueltas y no liquidadas
 - 3.1. Ideas previas
 - 3.2. Aspectos sustantivos en las operaciones de reestructuración empresarial
 - 3.2.1. La transmisión de las obligaciones tributarias pendientes
 - 3.2.2. La transmisión de las sanciones tributarias pendientes
4. Aspectos sustantivos de la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica
5. Bibliografía

1. Introducción

La sucesión no constituye un fenómeno exclusivo de las personas físicas, puesto que nada obsta para considerar que determinadas operaciones de las *personas jurídicas* y de los *entes sin personalidad jurídica* puedan calificarse como una auténtica sucesión, en la medida en que las propias características de algunos procesos empresariales dan lugar a una *sucesión universal*, equiparable –salvo por el hecho de que la persona jurídica no *fallece*– a una hipótesis de sucesión *mortis causa*; y es que sólo los fundamentos de esta institución van a poder regular y determinar el régimen jurídico de dichos procesos.

De este modo, y atendiendo al hecho de que la persona jurídica constituye una ficción del ordenamiento jurídico, por medio de la cual se reconoce a un patrimonio o a un grupo de personas la titularidad de derechos subjetivos y de obligaciones¹, aquélla va a ser objeto de nacimiento, desarrollo y extinción, siendo esta última fase de *vida* de la sociedad de la que vamos a ocuparnos en el presente trabajo.

Así, y como es bien sabido, el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT– regula, en términos generales, la *sucesión* en las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, partiendo de la idea de la sucesión como la “*transmisión patrimonial en bloque con continuidad de las situaciones jurídicas activas y pasivas preexistentes*”². Ahora bien, es preciso indicar, ya desde este mismo instante, que el citado precepto debe de ponerse en relación, a su vez, con la *normativa societaria* aplicable en cada supuesto particular; de ahí que, cuando sea necesario, realicemos un examen de la misma distinguiendo cada una de las hipótesis que se enumeran en aquél.

Junto a lo anterior, cabe señalar que dicha cuestión ha cobrado, de nuevo, protagonismo, debido a la novedosa *reforma* de la misma derivada de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. De acuerdo con ello, el referido Texto legal tiene como finalidad dar cabida a una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, dado que la actual realidad social y económica, en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria, hace del fraude fiscal hoy una figura más reprochable que nunca³; en concreto, y en lo que a nosotros aquí interesa, tales medidas van a orientarse a evitar que se reparta a los socios el patrimonio existente de la entidad de que se trate a través de operaciones de *preliquidación*, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante.

Siendo esto así, es el momento de abordar, en las páginas sucesivas, los aspectos más problemáticos que atañen al régimen jurídico-tributario de la extinción de sociedades –disolución con liquidación–; posteriormente, afrontaremos las operaciones de reestructuración empresarial –disolución sin liquidación–; para concluir nuestro análisis con la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica.

1 Cfr., VICENT CHULIÀ, F.: *Introducción al Derecho mercantil*, 21ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 296.

2 HUESCA BOADILLA, R.: «Artículo 40», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 286.

3 Véase el apartado I de la Exposición de Motivos de la ley citada en el texto.

2. La exigencia de responsabilidad y los aspectos sucesorios en las diversas fases de la extinción de personas jurídicas

De conformidad con el esquema preestablecido, cabe señalar que la extinción de una entidad constituye un complejo proceso donde, con carácter general, van a concurrir las *tres fases* siguientes: disolución, liquidación y extinción *stricto sensu*; fases éstas que, como no podría ser de otro modo, se encuentran interrelacionadas, puesto que la disolución no implica, *per se*, la extinción de la persona jurídica, sino que para que ello se produzca resulta necesario que previamente se haya liquidado.

A tal fin, llevaremos a cabo, a continuación, el estudio de la posible exigencia de responsabilidad tributaria o de los aspectos sucesorios que atañen a cada una de las mencionadas fases, comenzando, acto seguido, por la disolución de personas jurídicas.

2.1. La fase de disolución de personas jurídicas: la responsabilidad de los administradores sociales

De acuerdo con lo anterior, ha de tenerse en cuenta que, una vez operada la *disolución*, la sociedad aún conserva su personalidad jurídica exclusivamente para liquidar las relaciones existentes, lo que dará lugar, en último término, al reparto del haber social entre los socios si, una vez pagados a los acreedores, todavía quedasen bienes patrimoniales suficientes⁴.

Por otro lado, y atendiendo al hecho de que en los administradores de la compañía recae la obligación de disolverla cuando concurra alguna de las causas enunciadas en la normativa mercantil, la ley prevé que éstos serán *responsables solidarios* de las deudas sociales que surjan a partir del acaecimiento de aquélla (art. 367 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital –en adelante, LSC–)⁵. Se trata de una responsabilidad ilimitada, objetiva y de carácter solidario, la cual se extiende a *todas las deudas de la sociedad* –por tanto, también a las tributarias– y surge por el incumplimiento de un específico deber legal, no precisando la concurrencia de culpa concreta de alguno de ellos, ni la existencia de un nexo causal entre el incumplimiento de la obligación legal y el impago de la deuda⁶. Asimismo, la referida responsabilidad de

4 SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, Vol. I., 31ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 722 y 723.

5 Dicho precepto establece que «1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución. 2. En estos casos las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior» (la letra normal es nuestra).

6 En opinión de IGLESIAS PRADA y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ, [«Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 449], dicha responsabilidad nace por el simple incumplimiento de las obligaciones recogidas en la ley, sin que los acreedores tengan que probar ninguna otra circunstancia «como podría ser la causación de un daño, la insuficiencia patrimonial de la sociedad, o la relación de causalidad entre la conducta de los administradores y el posible perjuicio padecido». Vid., asimismo, la Sentencia de la AP de Castellón de 7 de diciembre de 1999 (FJ 4º) (AC 1999/2538).

los administradores se adiciona a la de la sociedad y no la sustituye, viniéndose a convertir dichos sujetos, de este modo, en *garantes directos* de las deudas sociales⁷.

Ahora bien, no podemos olvidar que la mencionada responsabilidad de los administradores –regulada en la normativa mercantil aludida– puede entrar en contradicción con lo establecido en el artículo 43.1.b) de la LGT, sobre la consideración de aquéllos como *responsables subsidiarios* en el caso de cese de las actividades de una persona jurídica. Más en concreto, el citado precepto prevé que «*Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago*».

Tales medidas van a orientarse a evitar que se reparta a los socios el patrimonio existente de la entidad de que se trate a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante

Ante dicha situación debemos preguntarnos si la Hacienda Pública debe dirigirse frente a los susodichos administradores considerándoles responsables solidarios –y, por lo tanto, sin necesidad de declarar fallida a la sociedad– en virtud de lo establecido en la legislación mercantil, o bien como responsables subsidiarios, con base en el artículo 43.1.b) de la LGT.

A este respecto, entendemos, junto con ÁLVAREZ MARTÍNEZ y FERNÁNDEZ AMOR, que aunque la normativa mercantil aludida establezca que la responsabilidad de los administradores será solidaria, la mencionada solidaridad debe aplicarse en las relaciones internas entre dichos sujetos; se trata, en suma, de una responsabilidad civil y no de una hipótesis de responsabilidad tributaria de carácter solidario⁸. Por tanto, el artículo 367 de la LSC no podrá ser alegado por parte de la Administración para exigir las deudas pendientes a aquéllos como responsables *tributarios* solidarios.

Lo anterior da lugar a que deban diferenciarse los supuestos de aplicación de cada uno de los preceptos indicados. Así, si concurre el presupuesto de hecho fijado en el artículo 43.1.b) de la LGT la Administración tributaria, con base en el mismo, deberá exigir el pago de sus créditos a los administradores, como responsables subsidiarios, esto es, una vez declarada fallida a la sociedad y según el *procedimiento administrativo* oportuno regulado en los artículos 176 de la LGT y 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación –en adelante, RGR–.

7 A este respecto, en la Sentencia de la AP de Pontevedra de 16 de mayo de 2000 (FJ 2º) (JUR 2000/212406) se ha puesto de relieve que la responsabilidad de los administradores es de carácter autónomo, la cual deriva del incumplimiento de específicos deberes sociales y no se trata, por tanto, de una responsabilidad subsidiaria para el caso de insolvencia de la sociedad.

8 En palabras de ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 267), la responsabilidad solidaria civil y la responsabilidad solidaria tributaria constituyen dos institutos jurídicos bien distintos. En esta misma línea, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005, pág. 116) ha afirmado que la naturaleza de la responsabilidad tributaria y la de los administradores que regula la legislación mercantil es diferente, dado que la primera constituye una garantía del crédito tributario, mientras que la segunda es consecuencia de un daño producido por el incumplimiento de unas obligaciones que derivan del cargo de administrador.

En esta primera fase de extinción de la persona jurídica la Hacienda Pública no puede exigir las deudas tributarias pendientes a los socios como sucesores de la misma, puesto que todavía no se ha extinguido definitivamente, ni aquéllos, por tanto, se han subrogado en su posición jurídica

Ahora bien, ello no quiere decir que la Hacienda Pública no pueda alegar el artículo 367 de la LSC, sino todo lo contrario, dado que como establece dicho precepto la responsabilidad de los administradores se extiende a las *deudas sociales*, entre las cuales, como resulta evidente, pueden encontrarse obligaciones tributarias. De este modo, si aquélla pretende exigir sus créditos pendientes, con base en el susodicho precepto mercantil, la responsabilidad de los administradores deberá dirimirse a través de los *procedimientos judiciales civiles* de carácter declarativo⁹.

En definitiva, lo que resulta claro, sin lugar a dudas, es que en esta primera fase de extinción de la persona jurídica la Hacienda Pública no puede exigir las deudas tributarias pendientes a los socios como sucesores de la misma, puesto que todavía no se ha extinguido definitivamente, ni aquéllos, por tanto, se han subrogado en su posición jurídica.

2.2. La fase de liquidación de personas jurídicas: la responsabilidad de los liquidadores sociales

La *liquidación* constituye la segunda fase del procedimiento de extinción de las sociedades mercantiles, caracterizada por la realización de todas las operaciones tendentes a la satisfacción de los acreedores sociales (art. 391.2 LSC)¹⁰ y por la sustitución de los administradores por los liquidadores¹¹, los cuales forman el órgano de gestión y representación de la sociedad durante este período¹².

Por lo que a nosotros interesa, las operaciones de liquidación están orientadas a satisfacer *todas las deudas sociales*, por tanto, también las tributarias, para, posteriormente proceder, en su caso, al reparto del haber social entre los socios. Para ello es necesario que, en primer lugar, los liquidadores redacten un inventario y un balance de la sociedad, a efectos de determinar cuál es su situación patrimonial (art. 383 LSC)¹³.

9 En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 269), para declarar a un sujeto responsable tributario debe seguirse el procedimiento establecido en la propia normativa tributaria, si bien la responsabilidad civil debe hacerse efectiva a través del correspondiente proceso judicial. FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., pág. 117) ha considerado, asimismo, que si la Administración tributaria aplicase la referida normativa mercantil se daría el caso de que fuera ésta la que apreciase la concurrencia de causas de disolución, cuya apreciación, sin embargo, es competencia de los órganos de la propia persona jurídica y del juez.

10 A tenor del cual: «Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social».

11 A estos efectos, el artículo 374 de la LSC señala que «1. Con la apertura del período de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación. 2. Los antiguos administradores, si fuesen requeridos, deberán prestar su colaboración para la práctica de las operaciones de liquidación».

12 SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, op. cit., pág. 732.

13 De conformidad con el cual: «En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formarán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto».

A estos efectos, y de conformidad con lo previsto en el artículo 391.2 del Texto legal arriba citado, los liquidadores no podrán proceder al reparto de la cuota de liquidación entre los socios sin el previo pago a los acreedores sociales –entre ellos, la Hacienda Pública– del importe al que asciendan sus créditos o sin consignar aquél en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio de la compañía. Siendo esto así se ha venido considerando que cuando se realicen *repartos anticipados* del haber social –esto es, con anterioridad a la previa satisfacción de la totalidad

de las deudas–, aquéllos constituyen un pago ilícito, debiendo responder dichos órganos de los daños y perjuicios causados a los socios y a los acreedores¹⁴, responsabilidad ésta que deberá exigirse por medio del respectivo procedimiento judicial civil¹⁵.

La Administración tributaria podrá exigir la responsabilidad recogida en el mismo a través del correspondiente procedimiento administrativo, sin que sea necesario, a tal fin, probar la concurrencia de una intención fraudulenta en la actuación de los liquidadores

No obstante, y sin perjuicio de la responsabilidad civil en la que pueden llegar a incurrir los referidos liquidadores en la hipótesis arriba indicada, interesa destacar en este instante que en aquellos casos en que una vez repartido el patrimonio social aparezcan deudas de naturaleza tributaria pendientes de pago, la Hacienda Pública podrá también exigir a dichos sujetos la responsabilidad contemplada en el artículo 43.1.c) de la LGT, precepto éste que otorga a los mismos la condición de *responsables subsidiarios* cuando aquéllos «no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones (en nuestro caso, la liquidación de la sociedad) e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

De acuerdo con ello, y siempre que tenga lugar el presupuesto de hecho previsto en el precepto citado en el párrafo precedente, la Administración tributaria podrá exigir la responsabilidad recogida en el mismo a través del correspondiente *procedimiento administrativo*, sin que sea necesario, a tal fin, probar la concurrencia de una intención fraudulenta en la actuación de los liquidadores¹⁶; siendo esto así, resulta imprescindible concretar quién ocupa, en estas situaciones, la posición de deudor principal, dado que para poder actuar contra dichos órganos –los

14 En estos casos, para BROSETA PONT y MARTÍNEZ SANZ (*Manual de Derecho mercantil*, 15ª ed., vol. I, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 499), los acreedores podrán solicitar la nulidad de la liquidación y la reapertura de la misma, exigiendo, a su vez, la oportuna responsabilidad a los liquidadores. Asimismo, la Sentencia de la AP de Soria de 2 de febrero de 1998 (FJ 2º) (AC 1998/297) puso de relieve que cuando una sociedad se encuentra en período de liquidación se reconocen los dos siguientes tipos de acciones frente a los liquidadores: por un lado, la acción social, que tiende a proteger y reintegrar el patrimonio social dañado como consecuencia de los actos de aquéllos y, por otro, la acción individual, a fin de defender y restaurar el patrimonio individual de los socios y de aquellas personas que han visto lesionados directamente sus intereses por la actuación de los liquidadores.

15 Más en concreto, la susodicha responsabilidad se exigirá en juicio ordinario (art. 397.3 LSC).

16 En relación a esta cuestión, se ha indicado que aunque la exigencia de la mencionada responsabilidad no requiere la concurrencia de fraude o negligencia grave en la actuación de los liquidadores, sí que es necesario que el comportamiento de los mismos se haya llevado a cabo con algún grado de negligencia. Vid., en este sentido, la Sentencia del TSJ de Asturias de 25 de junio de 2008 (FJ 3º) (JUR 2009/83286) y la Resolución del TEAC de 16 de abril de 2008 (Considerando 8º) (JT 2008/1196) y, ya entre la doctrina, a FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 120 y 121.

cuales, como ya hemos indicado, son considerados responsables subsidiarios– será necesaria la previa declaración de fallido de aquél (arts. 41.5 y 176 LGT y 124 RGR).

En este sentido, dos son las posibilidades existentes en lo que concierne a la determinación del *deudor principal* en la hipótesis analizada en estas líneas: por un lado, considerar que es la sociedad la que ostenta dicha condición –pues aunque ésta se encuentre en fase de liquidación todavía no ha sido extinguida *stricto sensu*, al no haberse producido su cancelación en el Registro Mercantil–, o bien, por otro, entender que son los socios de aquélla los que reúnen dicha cualidad desde el momento en que tiene lugar el reparto del remanente patrimonial entre ellos.

A estos efectos, y siguiendo a la doctrina mercantilista, es posible afirmar que la persona jurídica únicamente se extingue con ocasión de la correspondiente *cancelación registral*, constituyendo la liquidación un momento previo a la misma, razón por la cual, aun cuando se haya repartido el patrimonio sobrante entre los socios, dicha entidad no habrá desaparecido del mundo jurídico¹⁷. De acuerdo con ello, estos últimos sujetos no pueden ser considerados, en este instante, deudores principales –no existiendo, como es obvio, sucesión de ningún tipo–, debiendo dirigirse la acción de cobro, en consecuencia, frente a la sociedad en fase de liquidación¹⁸, la cual, en nuestra opinión, será muy difícil –salvo en los supuestos de *activos sobrevenidos*– que tenga eficacia, dado que el patrimonio social habrá sido repartido ya, lo que motivará la consiguiente declaración de fallido de la sociedad, pudiendo –entonces sí– la Hacienda Pública reclamar el cobro de sus créditos a los liquidadores en su calidad de responsables subsidiarios.

2.3. La fase de extinción *stricto sensu* de personas jurídicas: la exigencia de las obligaciones tributarias pendientes a los socios

La última fase del proceso de extinción de una sociedad se encuentra constituida por su cancelación en el Registro Mercantil, mediante la inscripción de la escritura donde conste que han concluido las operaciones de liquidación, lo cual implica que cese su personalidad jurídica.

Ahora bien, si una vez cancelada la entidad y, por tanto, extinguida su personalidad jurídica, ¿qué sucede si aparecen nuevas deudas sociales? Evidentemente, en estos casos, no podrá dirigirse la acción de cobro contra la sociedad, dado que ésta ya ha desaparecido del mundo jurídico, sino que, por el contrario, los *antiguos socios* responderán solidariamente de las deudas no satisfechas, hasta el límite de la cuota de liquidación que hubieran

17 En este sentido, IGLESIAS PRADA y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ [«Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), op. cit., pág. 463] han puesto de manifiesto que a partir de la cancelación de los asientos registrales de la sociedad se produce la extinción de la misma, sin que sea posible una posterior reapertura de la liquidación, ni siquiera en los casos en que la extinción no haya ido precedida de una liquidación real de la totalidad de las relaciones jurídicas mantenidas por la sociedad. Por su parte, para MUÑOZ MARTÍN (*Disolución y derecho a la cuota de liquidación en la sociedad anónima*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 257), «la disolución y entrada en liquidación de la sociedad no supone la muerte súbita de la misma, sino su paso a una fase en la que su objetivo principal es su desaparición».

18 Para FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 136 y 161), el presupuesto de hecho de la responsabilidad del liquidador tiene lugar en el proceso de liquidación, el cual es previo a la extinción de la persona jurídica; por lo tanto, es en relación a esta última con quien debe realizarse la declaración de fallido. En este mismo sentido, puede consultarse la Sentencia del TSJ del País Vasco de 29 de junio de 2009 (FJ 2º) (JUR 2009/369525).

recibido (art. 399.1 LSC)¹⁹, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de exigir, a su vez, la respectiva responsabilidad a los liquidadores (art. 399.2 LSC)²⁰.

Por otro lado, y en lo que al ámbito tributario concierne, sólo una vez extinguida la sociedad los antiguos socios van a ser deudores principales de las obligaciones tributarias pendientes de ésta, puesto que, dada su consideración como sucesores de la compañía extinta, van a subrogarse en su misma posición jurídica. Y ello resulta plenamente conforme con el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT, en cuya virtud: *«Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento»*.

El régimen jurídico-tributario expuesto da lugar, como ha puesto de manifiesto

SAINZ DE BUJANDA, a que en la práctica se cierre el paso a la exigencia de responsabilidad a los liquidadores – recordemos que éstos siempre podrán ejercitar la acción de regreso frente a los socios–, siendo aquéllos, en cambio, los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción social queden obligaciones tributarias pendientes

De este modo, para poder exigir las referidas obligaciones tributarias devengadas, en su momento, por la persona jurídica, la Hacienda Pública deberá dirigirse frente a los socios como sucesores de aquélla, pasando a convertirse, por tanto, en deudores principales de las mismas. A estos efectos, sólo si éstos no realizan el pago en período voluntario, y tras haber sido declarados fallidos, puede exigirse responsabilidad a los liquidadores, quienes, a su vez, tienen la posibilidad de ejercitar la acción de regreso frente a aquéllos (art. 41.6 LGT).

En relación con esta cuestión, consideramos que resulta criticable la regulación establecida en la normativa tributaria indicada, dado que mientras que en el ámbito mercantil aunque los socios deban devolver el importe al que ascienden las nuevas deudas sociales –lo cual resulta lógico en virtud del principio de enriquecimiento injusto–, también se prevé la exigencia de responsabilidad a los liquidadores; sujetos estos últimos que, en definitiva, son los que han incumplido una de las funciones encomendadas a su propio cargo, pues han realizado las operaciones de liquidación y cancelado los asientos registrales de la sociedad sin haber satisfecho todas las deudas sociales,

19 De conformidad con el cual: *«Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación»*.

20 A cuyo tenor: *«La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores»*. A estos efectos, y como ha puesto de manifiesto LARA GONZÁLEZ («La extinción de la sociedad», en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 355), hasta la cancelación registral de la compañía los acreedores insatisfechos conservan la acción para reclamar frente a la sociedad; ahora bien, a partir del momento de su extinción, dicha acción deberá dirigirse frente a los antiguos socios, quienes asumen ex lege las deudas sociales, convirtiéndose en obligados directos frente a los acreedores sociales.

lo cual demuestra que, cuanto menos, han actuado de forma negligente y, por ello, resulta lógica la exigencia de responsabilidad.

En cambio, el régimen jurídico-tributario expuesto da lugar, como ha puesto de manifiesto SAINZ DE BUJANDA, a que en la práctica se cierre el paso a la exigencia de responsabilidad a los liquidadores –recordemos que éstos siempre podrán ejercitar la acción de regreso frente a los socios–, siendo aquéllos, en cambio, los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción social queden obligaciones tributarias pendientes²¹.

Por el contrario, para BLÁZQUEZ LIDOY, no resulta desacertado acudir primero frente a los socios, pues aunque suponga una barrera para actuar contra los liquidadores –quienes realmente son los únicos responsables de cerrar la liquidación incorrectamente–, en opinión del citado autor, esto constituye un problema de índole privada. A estos efectos, entiende que el patrimonio social es el que debe responder de las deudas y no parece justo, a su juicio, que sea el patrimonio de los liquidadores el que deba responder únicamente y en primera instancia²².

Por lo que a nosotros concierne, no compartimos la opinión expuesta en el párrafo anterior, dado que consideramos que la actual regulación, en vez de reforzar las garantías de la Hacienda Pública, impide la exigencia de responsabilidad a los liquidadores, “que normalmente serán los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción de la sociedad queden obligaciones tributarias pendientes”²³. Y ello se hubiera evitado, a nuestro modo de ver, si en la normativa tributaria solamente se hubiesen recogido los aspectos tributarios de la referida operación societaria, habiéndose realizado, a su vez, una remisión, de carácter general, al Derecho mercantil, parcela ésta del ordenamiento jurídico donde ya se había regulado, de una forma nítida, dicha cuestión y donde se tienen en cuenta los perjuicios que puedan sufrir los socios por la vía del *resarcimiento de daños*.

21 SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *CREDF*, núm. 70, 1990, pág. 157. Asimismo, para CASANA MERINO («Estatuto jurídico del sucesor», *CREDF*, núm. 78, 1993, pág. 274), incluso en el supuesto de que las deudas no fueran satisfechas antes de la extinción de la sociedad no sería lógico exigir el pago a los socios, sino a los liquidadores. FALCÓN Y TELLÁ [«Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003, pág. 6] ha considerado, a este respecto, que en el plano fiscal lo lógico sería que la Administración agotase la exigencia de responsabilidad a los administradores y liquidadores, antes de dirigirse frente a los socios. En palabras de FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 150), esta regulación resulta sorprendente, pues por medio de la misma “el sucesor debe cubrir una obligación tributaria que es producto de una mala gestión por parte del liquidador quien responderá, en todo caso, como un responsable subsidiario”. Siguiendo esta misma línea, RUIBAL PEREIRA (*La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 259) considera que los liquidadores deberían ser los únicos responsables en estos supuestos.

22 BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *REF*, núm. 255, 2004, pág. 59.

23 ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 203. Asimismo, GUERRA REGUERA (*Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 180) ha puesto de manifiesto que al considerarse a los socios como deudores principales y a los liquidadores y administradores sociales meros responsables subsidiarios, que son quienes han intervenido en las tareas de gestión y liquidación de la sociedad, “resulta curioso observar cómo la reacción del ordenamiento va perdiendo contundencia a medida que se acerca a quienes realmente cometieron la infracción”.

2.4. Aspectos sustantivos de la disolución con liquidación de personas jurídicas

2.4.1. El alcance de las obligaciones tributarias a las que tienen que hacer frente los socios

Como ya ha sido indicado con anterioridad, la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas disueltas y liquidadas se encuentra prevista en el artículo 40.1 de la LGT, precepto éste que distingue, en su seno, entre aquellas entidades que limitan la responsabilidad patrimonial de dichos sujetos –*sociedades capitalistas*– y aquellas otras que no establecen ninguna limitación al respecto –*sociedades personalistas*–.

En este sentido, el referido precepto establece, en relación con el primer grupo de entidades citadas, que si una vez disueltas y liquidadas las mismas apareciesen deudas tributarias pendientes, estas últimas deberán exigirse a los socios respectivos, los cuales quedarán solidariamente obligados a su cumplimiento con el límite de la cuota de liquidación que les hubiera correspondido y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social, limitación ésta que, como en su momento veremos, no resulta aplicable en el caso de sociedades personalistas.

Siendo esto así, debe abordarse, a continuación, el análisis concreto del alcance que presenta la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de dichas personas jurídicas una vez producida la extinción de las mismas²⁴, comenzando nuestro examen, en primer lugar, por las denominadas *sociedades capitalistas*.

2.4.1.1. En las sociedades capitalistas

2.4.1.1.1. Ideas previas

Procediendo en el orden arriba indicado, la primera precisión que debe realizarse es que, en el supuesto ahora examinado, la transmisión de las deudas pendientes a los socios se producirá con independencia de que las mismas hubieran sido liquidadas ya en el momento de la extinción de la persona jurídica, o bien estuviesen *pendientes de liquidación* en este instante, previsión ésta que aparece expresamente recogida en el artículo 40.2 de la LGT²⁵.

Junto a lo anterior, y en segundo lugar, debe señalarse que, dados los términos utilizados por el artículo 40.1 de la LGT, cabría entender que los socios deben hacer frente, en estos casos, a la *totalidad* de las prestaciones que conforman la deuda tributaria –la principal (cuota) y, en su caso, las accesorias (intereses y recargos)–, dado que dicho precepto hace referencia a las «*obligaciones tributarias pendientes*» –expresión ésta que abarca a unas y otras–. Dicha conclusión vendría a verse corroborada, de una parte, por el hecho de que en relación a los casos

24 En todo caso, debe recordarse de nuevo que, de conformidad con la normativa mercantil, dicha extinción no puede tener lugar sin haberse satisfecho previamente la totalidad de las deudas sociales –incluidas, como es obvio, las tributarias– (arts. 391.2 LSC).

25 En virtud del cual: «El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores (...)». En este sentido, el TEAC, en su Resolución de 25 de julio de 2007 (Considerando 3º) (JT 2007/1656), ha indicado que la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes no va a limitarse a las ya liquidadas y notificadas a la entidad disuelta, sino también a las devengadas y pendientes de liquidación, siendo la prescripción el único límite para exigir las referidas obligaciones.

Estimamos, *lege ferenda*, que no tendrían que ser exigibles a dichos socios todas aquellas prestaciones que tuviesen su origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o, más en concreto, de sus órganos de representación (los administradores o liquidadores). Ello resulta lógico, dado que, en puridad, serán estos últimos los únicos responsables del devengo de tales prestaciones y de que éstas no se hayan pagado en su momento

de disolución con liquidación de las personas jurídicas, el artículo 177.2 de la LGT establezca, en su último párrafo, que «*La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes*»²⁶; y, de otra, por la circunstancia de que los referidos socios deban responder incluso –por disponerlo así el artículo 40.5 de la citada Ley– de las sanciones que pudieran proceder como consecuencia de las infracciones cometidas por la sociedad extinta.

No obstante lo anterior, estimamos, *lege ferenda*, que no tendrían que ser exigibles a dichos socios todas aquellas prestaciones que tuviesen su origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o, más en concreto, de sus órganos de representación (los administradores o

liquidadores). Ello resulta lógico, dado que, en puridad, serán estos últimos los únicos responsables del devengo de tales prestaciones y de que éstas no se hayan pagado en su momento, por lo que parece obvio que aquellos sujetos no deberían hacer frente a las mismas; cuestión distinta será –como es evidente– que los socios sí deban responder de sus propios intereses, recargos y costas cuando no hagan frente al pago de las cantidades que les sean exigidas en su condición de tales.

Ahora bien, lo cierto es que en la actualidad, y a la vista de los términos estrictos en que se expresa la LGT, los socios de una sociedad capitalista extinta deben satisfacer, de forma solidaria, *todas las obligaciones y sanciones tributarias pendientes* de pago por la misma, pudiendo dirigirse la Hacienda Pública, a tales efectos, frente a cualquier socio o contra todos ellos sucesiva o simultáneamente.

Junto a ello, cabe señalar que, en estos casos, dichos sujetos no deberán responder de las referidas deudas con su patrimonio personal –el cual no se verá comprometido–, puesto que su responsabilidad se encuentra *limitada*²⁷, limitación ésta que, a raíz de la modificación operada por obra de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en el artículo 40.1 de la LGT, ya no se encuentra únicamente en la cuota de liquidación que hubiera correspondido a cada socio, sino, por el contrario, en el resultado de adicionar a la misma las *demás percepciones* recibidas por dichos sujetos que hayan minorado el patrimonio social en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

26 La letra normal es nuestra. Dicha previsión aparece reiterada en el artículo 127.4 del RGR, de conformidad con el cual: «*Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios (...). En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos*» (la letra normal es nuestra).

27 Para GIMENO VALLEDOR «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, pág. 281), en estos casos nos encontramos ante una solidaridad atemperada por la cuantía de la deuda. En todo caso, téngase en cuenta que si a los socios no les ha sido adjudicada cantidad alguna, debido a que la cuota de liquidación correspondiente asciende a cero, es obvio que los mismos de nada deberán responder. Vid., en este sentido, las Sentencias de la AN de 19 de diciembre de 2002 (FJ 4º) (JT 2003/28) y del TSJ de Cantabria de 21 de enero de 2002 (FJ 3º) (JT 2002/780) y 18 de mayo de 2001 (FJ 8º) (JT 2001/760).

De acuerdo con ello, el primer Texto legal arriba citado pretende evitar el fraude que supondría preliquidar la sociedad, con la finalidad de que la cuota de liquidación resultante fuera reducida o anulada²⁸; en este sentido, ya la propia Exposición de Motivos de aquél pone de relieve que la *«actuación en fraude de la Hacienda Pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad»*²⁹.

De este modo, lo que pretende evitarse son aquellos retornos a los socios basados en diversos títulos jurídicos, ya sean simulados (tales como, una devolución de préstamos) o no (por ejemplo, una reducción de capital con restitución de aportaciones), negocios todos ellos que, en su conjunto, constituyen operaciones de *vaciamiento patrimonial* de la sociedad³⁰, siendo el único límite para ello de carácter temporal: al tener que tratarse de percepciones recibidas en los *dos años* precedentes a la fecha de disolución de la entidad³¹.

En relación con dicha reforma normativa, somos de la opinión de que la misma puede ocasionar *ciertos problemas en su aplicación*, en la medida en que la referencia a las demás percepciones resulta, del todo punto, imprecisa, al no especificarse aquéllas y porque el nuevo tenor literal del artículo 40.1 de la LGT posibilita la inclusión, en los casos de extinción de personas jurídicas, de conductas no necesariamente fraudulentas, cuestión ésta que se hubiera evitado con la introducción de alguna mención relativa a la necesidad de concurrir, en tales actuaciones, el ánimo de defraudar o de repartir el patrimonio social en perjuicio de los acreedores³².

Asimismo, entendemos que el referido *plazo bianual* es inadecuado, puesto que si el objeto de la reforma normativa ahora indicada se encuentra en evitar el fraude a la Hacienda Pública, a través de operaciones de

28 PELÁEZ MARTOS, J. M^a, y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, pág. 156.

29 Apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

30 En este sentido, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, op. cit., págs. 156 y 157) han resaltado el hecho de que, a la cuota de liquidación deban serle añadidas, a partir de ahora, las cantidades vaciadas en los dos años precedentes a la disolución y liquidación de la sociedad, constituye *“una circunstancia que va a obligar a eventuales adquirentes del capital de entidades a mostrarse especialmente atentos a las operaciones llevadas a cabo por los antiguos socios en el citado plazo bianual, puesto que las mismas desplegarán efectos no sobre sus autores sino sobre tales adquirentes (por ejemplo, reparto de dividendos)”*.

31 A estos efectos, y a falta de mención expresa, el referido plazo bianual deberá computarse de fecha a fecha, a tenor de lo previsto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuya virtud: *«Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes»*.

32 De acuerdo con ello, CHECA GONZÁLEZ («Capítulo I. La modificación de los supuestos de sucesión y de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude fiscal», en *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 71 y 72) ha venido a indicar que *“habría sido necesario que en este artículo 40 de la LGT se hubiese especificado y clarificado qué conductas societarias y de las entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas pueden originar un aumento de la responsabilidad de socios”*. En esta línea, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS [«Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad», en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., Coord.), 3ª ed., Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 376 y 377] ha puesto de relieve que el problema reside en determinar cuáles serán esas percepciones patrimoniales recibidas por los socios en los dos años anteriores a la fecha de disolución, puesto que, en su opinión, *“si a lo largo de la vida de la sociedad, el socio ha venido percibiendo regularmente un salario por trabajos prestados a la misma, no parece lógico que dentro de aquellas percepciones se incluya tal salario”*.

vaciamiento patrimonial de personas jurídicas que posteriormente van a ser extinguidas, debería haberse hecho coincidir el citado plazo, a nuestro juicio, con el de *prescripción de la deuda tributaria*, esto es, cuatro años (art. 66 LGT)³³.

2.4.1.1.2. Delimitación de la sucesión en los casos de disolución con liquidación de sociedades capitalistas frente al supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.2.a) de la LGT

La nueva redacción operada en el seno del artículo 40.1 de la LGT por obra de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, concluye indicando que el régimen instituido en el mismo se entiende «*sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley*». De este modo, en el caso de preliquidaciones fraudulentas de una sociedad el socio en cuestión puede incurrir en el supuesto de responsabilidad solidaria recogido en sede de la letra a) del artículo 42.2 de la LGT, en la medida en que, en tales casos, va a entenderse obstaculizada la acción de cobro contra el deudor principal³⁴.

De acuerdo con ello, es preciso tener en cuenta que si tiene lugar el supuesto previsto en el último precepto arriba citado, al tratarse de un caso de responsabilidad solidaria, no podrá aplicarse el referido artículo hasta que no se haya agotado la acción de cobro en período voluntario frente al deudor principal (art. 175.1 LGT), que, en virtud de la sucesión, será el sucesor³⁵.

Ahora bien, cabe señalar que, a nuestro modo de ver, dicha remisión al artículo 42.2.a) de la LGT resulta innecesaria, dado que, con independencia de que exista (o no) una mención legal expresa a este respecto, nada obsta para que la Administración tributaria derive, cuando sea oportuno, la correspondiente responsabilidad con base en el mencionado precepto.

2.4.1.2. En las sociedades personalistas

Pasando ya al estudio de las *sociedades personalistas*, debe indicarse que el elemento fundamental que diferencia a las mismas de las sociedades capitalistas, en lo que a nuestro objeto de estudio concierne, es el relativo a la ausencia de limitación de la responsabilidad de los socios de las primeras compañías, los cuales deben hacer frente, si fuera preciso, con la *totalidad* de su patrimonio personal a las deudas sociales.

33 En relación con la cuestión indicada en el texto, cabe señalar que ya durante la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, el Grupo Parlamentario Socialista presentó una enmienda proponiendo que, en lugar del referido plazo bianual, se computasen los cinco años anteriores a la fecha de disolución de la sociedad, planteando, asimismo, dicho Grupo la ampliación del plazo de prescripción de la deuda tributaria a cinco años.

34 En relación con el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT nos remitimos al trabajo realizado por DE MIGUEL ARIAS, S.: «La responsabilidad tributaria por conductas que impiden o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», QF, núm. 14, 2009.

35 De acuerdo con ello, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, op.cit., pág. 158) han afirmado que, en estos casos, la acción de cobro debe ordenarse del siguiente modo: "1) *Sucedido* (deudor principal en primera instancia); 2) *Sucesor* (Deudor principal en segunda instancia); 3) *Responsable solidario* del artículo 42.2.a".

Así, tanto el Código de Comercio en sus artículos 127 y 148³⁶, como la LGT en el artículo 40.1 establecen, con relación a las sociedades personalistas, que los socios quedarán personal y solidariamente obligados por las deudas pendientes de la entidad, debiendo hacer frente en su *integridad* y, si fuera necesario, con todos sus bienes a las obligaciones tributarias pendientes de dichas sociedades, pudiendo, cualquiera de ellos, satisfacer por entero la deuda, resultando aplicable, por tanto, el *principio de responsabilidad patrimonial universal* del artículo 1911 del CC³⁷.

Sólo el sujeto infractor deberá hacer frente a la citada sanción y, en modo alguno, el resto de los socios de la compañía, dado que, como ya hemos indicado, no es posible extender los efectos de las conductas ilícitas cometidas por terceros a sujetos que no han participado en su comisión

A su vez, tenemos que precisar que mientras que los socios deberán hacerse cargo *ilimitadamente* de las deudas tributarias pendientes de la sociedad (art. 40.1 LGT), esto es, cuota, intereses, recargos y costas del procedimiento de apremio, pudiendo responder con todos sus bienes presentes y futuros; el artículo 40.5 del citado Texto legal, establece –tanto en referencia a las entidades ahora estudiadas como para las sociedades capitalistas– que aquéllos tendrán que hacer frente a las *sanciones* recaídas por infracciones cometidas por la sociedad, sólo hasta donde alcance el *valor de la cuota de liquidación* que les hubiera correspondido y las *demás percepciones* recibidas por dichos sujetos que hayan minorado en patrimonio social en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

Siendo esto así, a continuación vamos a analizar las diferentes teorías que se han formulado en relación con la transmisión de las sanciones a los socios de entidades disueltas y liquidadas, con el fin de determinar si la regulación establecida a este respecto resulta adecuada con los principios constitucionales de personalidad de la pena y culpabilidad.

2.4.2. La cuestión de la transmisión de las sanciones impuestas a la sociedad

Como ya hemos indicado en el párrafo precedente, en la hipótesis de disolución con liquidación de personas jurídicas las sanciones tributarias que pudieran proceder por las infracciones cometidas por aquéllas serán exigibles a los sucesores de las mismas con el límite mencionado (art. 40.5 LGT)³⁸; y ello porque en la normativa tributaria se considera que los socios se subrogan en el lugar de la entidad extinta, debiendo hacer frente a todas las obligaciones tributarias pendientes, incluso a las sanciones.

36 A estos efectos, el artículo 127 del Código de Comercio dispone que «*Todos los socios que formen la compañía colectiva, sean o no gestores de la misma, estarán obligados personal y solidariamente, con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la compañía, bajo la firma de ésta y por persona autorizada para usarla*» y el artículo 148 de la citada norma señala que «*Todos los socios colectivos, sean o no gestores de la compañía en comandita, quedarán obligados personal y solidariamente a las resultas de las operaciones de ésta, en los propios términos y con igual extensión que los de la colectiva (...)*» (la letra normal es nuestra).

37 En cuya virtud: «*Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros*».

38 Asimismo, dicha previsión se recoge, a su vez, en el artículo 182.3 de la LGT, en cuya virtud: «*Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley*».

En la hipótesis que ahora nos ocupa no rige la regla de la intransmisibilidad de las sanciones, debiendo responder de las mismas, en consecuencia, las entidades resultantes o beneficiarias de los procesos arriba aludidos, conclusión ésta que, sin embargo, ha sido puesta en tela de juicio, en ciertas ocasiones, por alguno de nuestros tribunales

Ahora bien, siendo la regulación expuesta *ut supra* la establecida en la normativa tributaria, ésta ha dado lugar a la formulación de *dos corrientes doctrinales*, una a favor de la misma y otra en contra. A estos efectos, los autores partidarios de la transmisión de las sanciones a los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas justifican su argumentación en el hecho de que según la legislación mercantil, y con carácter previo a la extinción de la sociedad y del reparto del haber social, deberían haberse pagado todos los débitos pendientes de la misma. Así, sólo en este supuesto, la cuota de liquidación que hubiera recibido cada socio sería la real; sin embargo, al no haberse satisfecho a todos los acreedores aquéllos

deberán hacer frente a las deudas pendientes de la sociedad y, en su caso, a las sanciones tributarias pendientes, puesto que han recibido más de lo que les correspondería³⁹.

Como consecuencia de lo anterior, se ha estimado que, en estos casos, nos encontramos ante una *excepción al principio de personalidad de la pena*, dado que, si se hubiesen tenido en cuenta las sanciones tributarias, la cuota correspondiente a cada socio hubiera sido menor, ya que el pasivo hubiera sido mayor, estableciéndose, por ello, el límite del valor de la cuota de liquidación adjudicada –y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social– en la transmisión de aquéllas⁴⁰. De este modo, precisamente para salvaguardar el referido principio se establece dicha limitación, de forma que no sea posible que con el patrimonio personal del socio se haga frente a las sanciones tributarias pendientes.

Por otra parte, un segundo grupo de autores defienden la intransmisibilidad de las referidas sanciones, justificando su tesis con base en los principios de personalidad de la pena y culpabilidad, los cuales son vulnerados al permitirse que los socios respondan de las sanciones impuestas a la sociedad. A estos efectos, se ha puesto de manifiesto que

39 En este sentido, SIMÓN ACOSTA («La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 831) ha puesto de manifiesto que el fundamento de la transmisión de las sanciones a los sucesores de la persona jurídica se encuentra en que no resulta razonable que éstos se enriquezcan mientras no estén satisfechas las responsabilidades pecuniarias en que haya incurrido dicha entidad por la comisión de las infracciones. Por su parte, para CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 170) «no hay transmisión de las sanciones citadas y sólo un pago de las mismas que debió ser previo a la liquidación y pago de la cuota correspondiente a los socios».

40 Siguiendo esta línea, para FERREIRO LAPATZA (*La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 155), «la personalidad de la pena cede aquí ante la consideración de que sólo se puede repartir el haber social real para cuyo cálculo deben computarse también las sanciones por infracciones cometidas por la sociedad o entidad que causa la sucesión». Por su parte, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, PLAZA ALONSO y RUIZ GÓMEZ (*Guía de recaudación tributaria*, 1ª ed., CISS, Bilbao, 2005, pág. 575) han puesto de relieve que «no se infringe el principio de personalidad de la pena puesto que al exigir las sanciones a los sucesores no se está haciendo más que poner de manifiesto que la cuota de liquidación que recibieron fue excesiva al no haber considerado para el cálculo de la misma las obligaciones tributarias y las sanciones pendientes de la sociedad que se disuelve». Asimismo, ORÓN MORATAL («Los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, CGPJ, Madrid, 2005, pág. 130) considera que el artículo 40.5 de la LGT establece una excepción al principio de personalidad de la pena, sin que esto suponga una vulneración constitucional, dado que, a su juicio, «las sanciones si hubiesen sido impuestas con anterioridad a la extinción hubiesen minorado el haber social y por tanto el valor de la cuota de liquidación, de modo que siendo sólo transmisibles hasta el límite del valor de la cuota de liquidación, incluso en aquellos casos en que la ley no limita la responsabilidad del socio o partícipe, debe considerarse procedente la sucesión de la sanción».

resulta claramente contrario al *principio de personalidad de la pena* el hecho de extender las obligaciones de los sucesores de las personas jurídicas a las sanciones cometidas por éstas, pues deben hacer frente a las mismas sin que se requiera ningún componente *culpabilista* que justifique la imputación de dicha responsabilidad⁴¹.

Por lo que a nosotros respecta, entendemos que aunque efectivamente el haber social repartido no constituya la cantidad real que debería haberse adjudicado a cada uno de los socios, esto no justifica que la transmisión a los mismos de las sanciones no vulnere los principios de personalidad de la pena y culpabilidad. Y ello por un *doble motivo*: en primer lugar, porque no han podido participar en la conducta infractora imputable a la compañía, dado que no ejercen funciones de gestión y administración en la misma, sino que éstas son las tareas propias de los administradores; y, en segundo término, porque en los supuestos de disolución con liquidación de personas jurídicas son los liquidadores –y no los socios– quienes deben realizar de forma correcta dicha liquidación, haciendo frente a todos los débitos pendientes de la sociedad, entre ellos, también a las sanciones.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en la hipótesis de que alguno de los socios –con capacidad para representar y gestionar a la persona jurídica– hubiera participado en alguna infracción tributaria, fruto de la cual se hubiera derivado la correspondiente sanción a dicha entidad y siempre que se encontrase pendiente de pago una vez liquidada la misma, deberá determinarse, en primer lugar, el *grado de participación* del susodicho socio en la conducta ilícita y, sobre la base de ello, exigirle la sanción correspondiente. Por tanto, sólo el sujeto infractor deberá hacer frente a la citada sanción y, en modo alguno, el resto de los socios de la compañía, dado que, como ya hemos indicado, no es posible extender los efectos de las conductas ilícitas cometidas por terceros a sujetos que no han participado en su comisión.

Por otro lado, y en el supuesto de que ninguno de los socios hubiera colaborado en la realización de la infracción pertinente, entendemos, *lege ferenda*, que debería reformarse la previsión establecida en la normativa tributaria en los artículos 40.5 y 182.3 ambos de la LGT, relativa a la transmisión a aquéllos de las sanciones pendientes de la entidad liquidada. Y ello porque aunque es cierto que los socios han recibido una cantidad mayor de la que realmente les correspondería si se hubiera realizado correctamente la liquidación, esto no puede prevalecer sobre el respeto a los citados principios constitucionales.

3. La sucesión de las personas jurídicas disueltas y no liquidadas

3.1. Ideas previas

Hasta este momento nos hemos centrado en los supuestos de extinción de personas jurídicas a través de su disolución y liquidación, si bien, a continuación, vamos a analizar los aspectos tributarios de las *operaciones de*

41 CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 189. Asimismo, para ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS [«Artículo 40», en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R. Coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 291], los socios pueden no haber sido ni liquidadores, ni administradores, por lo que difícilmente cabe atribuirles intervención en la infracción de la sociedad, ni imputarles negligencia, a falta de lo cual, en su opinión, nos hallaríamos ante un caso de responsabilidad objetiva. Siguiendo esta teoría, se han pronunciado GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, op. cit., pág. 285; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid, 2012, pág. 276.

disolución sin liquidación de los referidos entes jurídicos; y es que debido a la creciente globalización entre los mercados, las *reestructuraciones empresariales* son cada vez más frecuentes en el ámbito mercantil, pues a través de ellas se tiende al fortalecimiento de las empresas y hacia nuevas formas de organización de la actividad económica.

A este respecto, es preciso indicar que el artículo 40.3 de la LGT, el cual, como es sabido, recoge la regulación, en lo que a nosotros interesa, de los supuestos de disolución sin liquidación de personas jurídicas, ha sido modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ampliándose los entes a los que resulta aplicable dicho precepto, en la medida en que frente a la anterior regulación donde se aludía, únicamente, a las sociedades mercantiles, a raíz de dicha reforma se habla de «*sociedades y entidades con personalidad jurídica*».

En este sentido, el apartado II de la Exposición de Motivos de la última norma arriba citada señala que con dicha reforma se pretende dar cobertura legal a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional, incluyéndose, de este modo y de forma explícita, «*como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias*»⁴². Siendo esto así, es el momento de examinar, acto seguido, quién y cómo deben satisfacerse las obligaciones tributarias pendientes en tales casos.

3.2. Aspectos sustantivos en las operaciones de reestructuración empresarial

3.2.1. La transmisión de las obligaciones tributarias pendientes

Procediendo en el sentido indicado, debe señalarse que cuando las referidas *operaciones de reestructuración empresarial* puedan ser calificadas como un supuesto de *sucesión a título universal*, las «*obligaciones tributarias pendientes*» de sociedades y entidades con personalidad jurídica van a transmitirse «*a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente operación*» (art. 40.3 LGT)⁴³, previsión ésta que también aparece recogida en el seno del artículo 90.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual viene a señalar, a este respecto, que la sociedad adquirente asumirá los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente, pudiendo continuar o consolidar los beneficios fiscales disfrutados por esta última, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello⁴⁴.

Partiendo de esta premisa, en las operaciones de fusión, escisión total y cesión global del activo y del pasivo – siempre y cuando se haya extinguido, en este último caso, la sociedad originaria– las entidades beneficiarias de los

42 A este respecto, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, op. cit., págs. 158 y 159) han afirmado que dicha modificación va más allá, en la medida en que bajo este supuesto hallarán encaje todos los casos de disolución sin liquidación, incluidos los de personas jurídico-privadas que no revistan carácter mercantil (tales como, las sociedades colectivas agrícolas).

43 En este sentido, dispone el susodicho precepto que «*En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica*».

44 Más en concreto, el tenor literal del precepto aludido en el texto es el siguiente: «*Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente*».

referidos procesos deberán hacerse cargo de las deudas tributarias de aquélla^{45, 46}; frente a ello, dicho régimen no regirá para las operaciones de escisión parcial, segregación y cesión global del activo y del pasivo –cuando no se extinga la entidad primitiva–, dado que dichas reestructuraciones empresariales no constituyen, a nuestro modo de ver, una hipótesis de sucesión de personas jurídicas –en tanto que no desaparece la sociedad transmitente– sino un supuesto de *responsabilidad* por transmisión de explotaciones o actividades económicas, siendo la sociedad beneficiaria responsable solidaria de las deudas y sanciones de la parcialmente escindida –la cual no se extingue y seguirá siendo deudora principal–⁴⁷, resultando aplicable por tanto, en estos procesos, no lo dispuesto en el artículo 40.3 de la LGT⁴⁸, sino lo previsto, en relación a dichas situaciones, bien en el artículo 42.1.c) del citado Texto legal, bien en sede de la normativa mercantil⁴⁹.

Siendo esto así, conviene precisar que en todos aquellos casos en que tenga lugar una modificación estructural societaria que implique una verdadera *sucesión*, las entidades resultantes de la misma deberán hacer frente no sólo a las obligaciones tributarias devengadas por la entidad originaria y que ya estuviesen liquidadas en el momento de su disolución, sino también a aquellas otras que se encontrasen pendientes de liquidación en dicho instante, y ello porque el artículo 40.3 de la LGT utiliza, a este respecto, la expresión «*obligaciones tributarias pendientes*», la cual, como sabemos, engloba en su seno tanto a unas como a otras.

Una vez indicado lo anterior, y pasando ya al examen de los concretos elementos de la deuda tributaria que deben transmitirse a las entidades beneficiarias de la modificación estructural realizada, cabe señalar que la LGT no especifica –al igual que sucedía en los supuestos de disolución con liquidación de las personas jurídicas– si las prestaciones accesorias –intereses de demora y recargos– originadas como consecuencia de la propia actuación

45 En relación con esta cuestión, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS y MARTÍNEZ SÁNCHEZ («La sucesión en Derecho tributario: especial consideración de los supuestos de cesión global del activo y pasivo», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 911) consideran que el cesionario debe responder, en cualquier supuesto de cesión global del activo y del pasivo empresarial, de las deudas tributarias pendientes de la sociedad cedente en lugar de la misma, puesto que, en su opinión, lo regulado en el artículo 40.3 de la LGT no se corresponde –en esta concreta operación– con la figura de la sucesión tributaria, sino con la *sustitución*.

46 A estos efectos, la Resolución del TEAC de 3 de octubre de 1995 (Considerando 4º) (JT 1995/1509) vino a señalar que en estos casos, y en virtud de la *diligencia debida* de las sociedades mercantiles, la persona jurídica resultante de dichas operaciones debería hacer frente a tales débitos de forma voluntaria.

47 Idea ésta defendida, asimismo, por ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Artículo 40», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 289 y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades en la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», op. cit., pág. 65. En contra de esta tesis ha venido a pronunciarse MENÉNDEZ GARCÍA (*Fiscalidad de la Escisión de Sociedades Anónimas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pág. 200), para quien la entidad beneficiaria de la escisión parcial va a subrogarse sólo en la parte de las deudas tributarias en que la correspondiente unidad económica haya contribuido; a estos efectos, dicho autor considera que «*la sociedad que se escinde parcialmente dejará de ser titular de las deudas referidas a la explotación económica cedida. Y no sólo de las deudas vinculadas con concretos elementos patrimoniales, sino también, por ejemplo, de la parte correspondiente de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades. Siendo esto así, no existirá deuda alguna a la que resulte aplicable el mecanismo de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.1.c) LGT, por muy ampliamente que se interprete la referencia a las obligaciones tributarias del anterior titular contenida en este precepto*».

48 A este respecto, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., pág. 158) ha señalado que en los supuestos en que pervive la persona jurídica de la que se extrae una parte del patrimonio, aunque se cree una nueva entidad, no se produce el presupuesto de hecho del artículo 40.3 de la LGT, al no haberse extinguido la sociedad originaria.

49 En opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ («La responsabilidad por las deudas tributarias en los supuestos de escisión de sociedades», *La Gaceta de los Negocios*, núm. 253, 2004, págs. 6 y 7), en estos casos debería responder de las deudas tributarias pendientes de la entidad originaria, en primer término y a tenor de lo recogido en el seno de la normativa mercantil, la sociedad a la que se le atribuyan dichos débitos en el proyecto de escisión y, en su defecto, las compañías escindidas de forma solidaria y con el límite del activo neto recibido en la citada operación.

de la sociedad disuelta y que se encontrasen pendientes de pago en dicho momento resultan exigibles a las entidades sucesoras.

A estos efectos, consideramos –a diferencia que para el caso de los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas– que las sociedades resultantes del respectivo proceso de reestructuración empresarial no sólo deberán hacer frente a la *obligación tributaria principal* (art. 58.1 LGT), sino también al conjunto de las *obligaciones accesorias* que, en su caso, integren la deuda tributaria de la entidad extinta (art. 58.2 LGT), conclusión ésta que puede fundamentarse en los *dos motivos siguientes*: en primer lugar, porque si por disposición expresa de la LGT dichas entidades han de responder –como de inmediato veremos– de las sanciones de la primitiva sociedad (arts. 40.5 y 182.3 de la citada Ley), con mayor razón deberán exigirse a aquéllas los intereses de demora y recargos correspondientes a esta última; y, en segundo término, porque resulta innegable que la expresión *obligaciones tributarias pendientes* utilizada, en este punto, por el artículo 40.3 de dicho Texto legal engloba, en su seno, tanto la cuota como los referidos intereses y recargos⁵⁰.

3.2.2. La transmisión de las sanciones tributarias pendientes

Pasando ya al análisis del régimen jurídico previsto en relación con la transmisión de las *sanciones tributarias* en los procesos de reestructuración empresarial, el mismo aparece recogido, como ya hemos indicado con anterioridad, en sede de los artículos 40.5 y 182.3 de la LGT.

Así pues, en la hipótesis que ahora nos ocupa no rige la regla de la intrasmisibilidad de las sanciones, debiendo responder de las mismas, en consecuencia, las entidades resultantes o beneficiarias de los procesos arriba aludidos, conclusión ésta que, sin embargo, ha sido puesta en tela de juicio, en ciertas ocasiones, por alguno de nuestros tribunales.

Más en concreto, ha sido la Audiencia Nacional el órgano jurisdiccional que ha venido a pronunciarse en contra de la transmisión de las referidas sanciones, habiendo indicado, a estos efectos, que *“ni por vía de sucesión hereditaria, en las personas físicas, ni por vía de sucesión por cualquier medio (fusión, absorción, derivación de responsabilidad) cabe transmitir la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones, lo que atentaría contra el principio de culpabilidad, al trasladarse esa responsabilidad a quien sería ajeno a la relación jurídica originaria y ninguna influencia pudo desplegar para que se consumase el incumplimiento legal sometido a responsabilidad sancionadora, así como contra el de personalidad, que hace intransmisibles las sanciones”*⁵¹.

En lo que a nosotros concierne, entendemos que la exigencia de las susodichas sanciones a las personas jurídicas beneficiarias o resultantes de la correspondiente operación de reestructuración empresarial no supone una vulneración de los principios arriba citados, dada la *negociación* que en estos casos se produce entre las personas jurídicas sucedidas y las sucesoras, al ser tales operaciones fruto de *acuerdos voluntarios* entre ambas⁵². Por otra

50 Junto a ello, y como bien ha señalado BLÁZQUEZ LIDOY («Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 66), en estos casos, al tratarse de una hipótesis de sucesión universal, también se transmitirá cualquier otra deuda relacionada con la aplicación de los tributos –como, por ejemplo, las *costas del procedimiento de apremio*–.

51 Sentencias de la AN de 29 de junio de 2007 (FJ 4º) (JUR 2007/229114) y 22 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JUR 2005/262741).

52 A este respecto, CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, págs. 167 y 168) considera que la peculiaridad más importante de estas operaciones es que en ellas no resulta aplicable el principio de intransmisibilidad de la pena, al contrario que en la sucesión de las personas físicas, y ello porque, en este último caso, la sucesión como tal no es querida por el sucesor.

parte, debe tenerse en cuenta que la admisión de la tesis opuesta supondría, en la práctica, que las susodichas entidades se vieran eximidas de responder de las consecuencias derivadas de la comisión de infracciones tributarias, por lo que cabe concluir, con GARCÍA CALVENTE, que la transmisión de las sanciones se encuentra totalmente justificada en estos supuestos⁵³.

En esta línea, y precisamente al objeto de evitar que a través de las operaciones de reestructuración empresarial pueda eludirse el pago de sanciones penales, la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, vino a seguir, en su momento, un criterio idéntico al establecido en el ámbito tributario, habiéndose añadido, a raíz de aquélla, un apartado segundo al artículo 130 del CP, en cuya virtud: «*La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión (...)*»⁵⁴.

Por otra parte, es preciso advertir, asimismo, que en los supuestos de transmisión de sanciones en la hipótesis ahora examinada no resulta de aplicación el *límite de la cuota de liquidación –y demás percepciones* a las que alude el artículo 40.1 de la LGT– previsto en el inciso final del artículo 40.5 de la LGT, disponiéndolo así expresamente el artículo 127.6 del RGR, a cuyo tenor: «*No se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los supuestos de disolución sin liquidación*». En consecuencia, en los supuestos de reestructuración empresarial, las entidades beneficiarias o resultantes de tales operaciones deberán hacerse cargo de las sanciones correspondientes a la sociedad o sociedades originarias *sin ningún tipo de limitación*.

A este respecto, y en relación con la susodicha falta de limitación, un sector de la doctrina ha criticado el hecho de que ésta aparezca recogida en el seno de una norma reglamentaria y no en la propia LGT, lo cual comporta, en su opinión, la *ilegalidad* del artículo 127.6 del RGR, dado que la exigibilidad o inexistencia de las sanciones a los sucesores debe determinarse de manera expresa en una ley⁵⁵.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de que dicha crítica resulta justificada, estimamos que la previsión recogida en el precepto arriba citado no constituye un exceso reglamentario, ya que, como bien han puesto de manifiesto ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA, al no existir cuota de liquidación alguna en las operaciones de disolución sin liquidación de las personas jurídicas, es posible entender que dichos supuestos quedan *implícitamente excluidos* de lo establecido en el artículo 40.5 de la LGT, exclusión ésta que el artículo 127.6 del RGR viene a confirmar de modo explícito⁵⁶.

53 GARCÍA CALVENTE, Y.: «Capítulo V. Procedimiento frente a sucesores en la deuda tributaria», en *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2006, pág. 237.

54 Véase el Apartado VII, *in fine*, del Preámbulo de la referida Ley Orgánica 5/2010.

55 Cfr., ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 87. En este mismo sentido, MÁLVAREZ PASCUAL y LEANDRO SERRANO («El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», *REF*, núm. 273, 2005, pág. 75) entienden que el artículo 127.6 del RGR establece una regulación contraria a la prevista en el artículo 40.5 de la LGT, puesto que, a su juicio, una norma reglamentaria no constituye el lugar idóneo para fijar el alcance de los débitos transmisibles.

56 ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 2009, pág. 98.

4. Aspectos sustantivos de la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica

De conformidad con el esquema expositivo propuesto en su momento, la última cuestión que ha de ser analizada queda centrada en el análisis del régimen jurídico-tributario aplicable a los supuestos en que, una vez producida la *extinción de las entidades sin personalidad jurídica*, éstas últimas no hayan satisfecho las referidas obligaciones tributarias y en qué medida sus cotitulares o partícipes tendrán que hacer frente a las mismas, cuestiones todas ellas que pasamos a examinar a continuación.

Procediendo en el sentido indicado, debe señalarse que es el artículo 40.4 de la LGT el primero de los preceptos que se ocupa de dar respuesta a dicho problema, al disponer, a este respecto, que «En caso de disolución de (...) entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, *las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán (...) a los partícipes o cotitulares de dichas entidades*»⁵⁷.

De conformidad con lo previsto en el mencionado precepto, en los casos en que tenga lugar la disolución de las entidades sin personalidad jurídica, distribuyéndose el patrimonio de las mismas entre sus partícipes o cotitulares, serán estos últimos los que deban hacer frente, no ya como responsables, sino en calidad de *sucesores* –esto es, de deudores principales– a la *totalidad* de las obligaciones tributarias pendientes del ente extinguido.

Junto a lo anterior, debe indicarse que el artículo 40.4 de la LGT utiliza la expresión *obligaciones tributarias pendientes*, lo que, como ya vimos en su momento, incluye tanto las liquidadas como las que se encontrasen pendientes de liquidación en el instante de la extinción de la entidad sin personalidad jurídica en cuestión, abarcando asimismo, dicho concepto, no sólo la *obligación tributaria principal*, sino también las *prestaciones accesorias* –intereses de demora y recargos– y las *costas del procedimiento de apremio*.

Por su parte, y ya en lo que concierne a las *sanciones tributarias*, es sabido que el artículo 181.1 de la LGT viene a otorgar la condición de *sujetos infractores* a las entidades sin personalidad jurídica⁵⁸. De conformidad con ello, nada obsta para que tales entidades deban hacer frente a las sanciones tributarias derivadas de la realización de conductas infractoras imputables a las mismas; ahora bien, en lo que a nosotros interesa, cabe preguntarse qué sucederá cuando dichos entes procedan a extinguirse quedando pendiente de pago el importe de las referidas sanciones.

A este respecto, es el artículo 40.5 de la LGT el que prevé la transmisión a los partícipes de tales entes de las sanciones tributarias correspondientes a los mismos, si bien con el *límite* del valor de la *cuota de liquidación* que le hubiera correspondido a cada uno de aquéllos y *demás percepciones patrimoniales* recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social. En este sentido, y como ya pusimos de relieve en relación con la exigencia de dicho concepto a los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas, se ha venido afirmando que la mencionada limitación pretende evitar el quebranto de los principios de personalidad

⁵⁷ La letra normal es nuestra.

⁵⁸ A cuyo tenor: «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes».

de la pena y de culpabilidad que pudiera tener lugar por el hecho de hacer responder a terceros sujetos de las consecuencias derivadas de la comisión de infracciones en las cuales éstos no han intervenido⁵⁹.

No obstante, y como también indicamos en su momento, no compartimos la afirmación expuesta en el párrafo precedente, dado que, a nuestro juicio, la citada limitación no salvaguarda la flagrante vulneración que se produce, en estas situaciones, de los principios constitucionales mencionados *ut supra*, al transmitirse dichas sanciones a sujetos que no han participado, en modo alguno, en la conducta infractora; bien al contrario, estimamos que cuando uno de los cotitulares hubiera cometido una actuación ilícita –en representación de la entidad sin personalidad jurídica–, la solución correcta en este punto conllevaría exigir al mismo, de manera directa y exclusiva, las sanciones que procedan por la realización de aquélla.

5. Bibliografía

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades en la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *REF*, núm. 255, 2004.
- BROSETA PONT, M., y MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho mercantil*, 15ª ed., Volumen I, Tecnos, Madrid, 2008.
- CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.
- CASANA MERINO F.: «Estatuto jurídico del sucesor», *CREDF*, núm. 78, 1993.
- CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C., DE DIEGO RUIZ, R., MEJÍAS LÓPEZ, M., MESTRE GARCÍA, E., PLAZA ALONSO, A., y RUIZ GÓMEZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., CISS, Bilbao, 2004.
- CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «Capítulo I. La modificación de los supuestos de sucesión y de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude fiscal», en *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.
- DE MIGUEL ARIAS, S.: «La responsabilidad tributaria por conductas que impiden o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», *QF*, núm. 14, 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

59 En este sentido, MORIÉS JIMÉNEZ («Los entes de hecho como obligados tributarios en la nueva Ley General Tributaria», en *Personalidad y capacidad jurídicas. 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, Tomo II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005, págs. 920 y 921) ha indicado que para salvaguardar el principio de personalidad de la pena en el caso de sucesión en las sanciones se establece como límite el valor de la cuota de liquidación que corresponda, «es decir, la adjudicada o la que debiera haber sido adjudicada, de forma que, sea cual sea el tipo de sociedad o entidad, por este concepto no es posible alcanzar el patrimonio personal de los socios o partícipes».

- ▷ GARCÍA CALVENTE, Y.: «Capítulo V. Procedimiento frente a sucesores en la deuda tributaria», en *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2006.
- ▷ GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.
- ▷ GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997.
- ▷ HUESCA BOADILLA, R.: «Artículo 40», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- ▷ IGLESIAS PRADA, J. L., y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ, J.: «Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004.
- ▷ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J., y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: «La sucesión en Derecho tributario: especial consideración de los supuestos de cesión global del activo y pasivo», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- ▷ LARA GONZÁLEZ, R.: «La extinción de la sociedad», en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- ▷ MÁLVAREZ PASCUAL, L., y LEANDRO SERRANO, M.: «El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», *REF*, núm. 273, 2005.
- ▷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «La responsabilidad por las deudas tributarias en los supuestos de escisión de sociedades», *La Gaceta de los Negocios*, núm. 253, 2004.
- ▷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid, 2012.
- ▷ MENÉNDEZ GARCÍA, G.: *Fiscalidad de la escisión de Sociedades Anónimas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- ▷ MORIES JIMÉNEZ, Mª. T.: «Los entes de hecho como obligados tributarios en la nueva Ley General Tributaria», en *Personalidad y capacidad jurídicas. 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, Tomo II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005.
- ▷ MUÑOZ MARTÍN, N.: *Disolución y derecho a la cuota de liquidación en la sociedad anónima*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- ▷ ORÓN MORATAL, G.: «Los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, CGPJ, Madrid, 2005.
- ▷ PELÁEZ MARTOS, J. Mª., y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013.
- ▷ ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 2009.
- ▷ RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- ▷ SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *CREDF*, núm. 70, 1990.
- ▷ SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, Vol. I., 31ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

- › SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.
- › VICENT CHULIÁ, F.: *Introducción al Derecho mercantil*, 21ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- › ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 40», en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R. Coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- › «Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad», en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., Coord.), 3ª ed., Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.
- › ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.



Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

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

Resumen

Con la crisis económica mundial a inicios del presente siglo es indudable que algo está cambiando no ya en la percepción de la ciudadanía o de las organizaciones internacionales sobre la evasión fiscal, sino en la actitud real de las propias autoridades nacionales de los Estados más poderosos e influyentes del orbe hacia el fenómeno de la evasión fiscal y su principal instrumento, los paraísos fiscales.

La elusión del deber constitucional de generalidad en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica vulnera palmariamente —provocando un grave perjuicio— los principios de libre competencia e igualdad, así como el interés recaudatorio de la Hacienda Pública para la satisfacción de los gastos públicos. La realidad del fraude se impone en España, de modo que no parece que todos contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos, sino más bien sólo *“casi todos”*.

La intensificación de la presión internacional se ha incrementado en los últimos años de manera exponencial plasmándose en la elaboración de acuerdos de intercambio de información financiera. En particular, la OCDE está preparando un modelo global de intercambio automático de información, cuyo texto definitivo podría estar en funcionamiento en 2015.

Es sabido que la eficacia en la prevención y lucha contra el fraude fiscal requieren la adopción y continua revisión de medidas multilaterales y bilaterales de cooperación internacional. La comunidad internacional es plenamente consciente de ello y de ahí las actuaciones implementadas por varios organismos internacionales de los que el Reino de España es parte. Así, destacan recientes decisiones adoptadas por el Foro Global de Transparencia en Intercambio de Información en la lucha contra la evasión impositiva; las iniciativas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la disminución de bases imponibles y deslocalización fiscal de beneficios; el Plan de Acción de la Unión Europea para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal; modificación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por el Reino de España en aras de una mayor coordinación europea e internacional para el intercambio de información; y, finalmente, creación en el seno de la AEAT de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

Abstract

With the global economic crisis at the beginning of this century is clear that something is not changing the perception of citizenship or international organizations on tax evasion, but the actual attitude of the national authorities themselves of the most powerful states and orb influential to the phenomenon of tax evasion and its main instrument, tax havens.

The circumvention of the constitutional duty of generality in sustaining public expenditures according to their economic capacity -plainly violates causing serious injury- the principles of fair competition and equality, as well as the revenue interest of the Treasury for satisfaction public expenditure. The reality of fraud wins Spain, so it does not seem that we all contribute to the maintenance of public expenditure, but rather only "almost all".

The intensification of international pressure has increased in recent years exponentially shaping itself in developing agreements for sharing financial information. In particular, the OECD is a global model for automatic exchange of information, the final text could be operational in 2015 preparing.

It is known that the effectiveness in preventing and combating tax fraud require the adoption and ongoing review of multilateral and bilateral international cooperation measures. The international community is fully aware of this and hence the actions implemented by several international bodies of which the Kingdom of Spain is a party. So , highlight recent decisions taken by the Global Forum on Transparency Information Exchange in the fight against tax evasion , the initiatives of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) to prevent loss of tax bases and tax offshoring benefits, the Plan of Action of the European Union to strengthen the fight against fraud and tax evasion; modification of bilateral agreements to avoid double taxation signed by the Kingdom of Spain for the sake of a greater European and international coordination for the exchange information, and finally, creating within the Office of the National Tax Agency of International Taxation.

Palabras clave

Evasión fiscal, Paraísos fiscales, Prevención y lucha contra el fraude fiscal, Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

Keywords

Tax evasion, Tax havens, Preventing and combating tax fraud., National Bureau of International Taxation.

Sumario

1. La evasión fiscal en España
2. Medidas para combatir la evasión fiscal internacional adoptadas por la Hacienda Pública Española
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Adhesión a la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA)
 - 2.3. Reformas normativas de la Unión Europea
 - 2.4. Medidas bilaterales de lucha contra el fraude fiscal
 - 2.5. La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional: objetivos, funciones y competencias
3. Críticas a las medidas implimentadas contra la evasión fiscal

1. La evasión fiscal en España

En los últimos años la sociedad española se ha acostumbrado a leer, oír, o, incluso, utilizar términos como *paraísos fiscales*, *dinero negro* (*dinero B* o *dinero en efectivo*), sociedades interpuestas, testaferros, caja "B". Todos estos vocablos presentan como común denominador el fin perseguido, a saber: eludir el control fiscal.

Pero, no es menos cierto que sociedades, empresarios y particulares tratan también de escapar de una presión fiscal asfixiante, cuyo agobio resulta paralizador para la recuperación económica deseada. Se quiera o no reconocer es de una lógica aplastante el axioma de que a mayor presión fiscal mayor fraude, o, como mínimo, menor inversión, ahorro y consumo.

De manera que los fenómenos de la elusión¹ y de la evasión fiscal² a nivel interno e internacional y las medidas que se empleen para combatirlo presentan una complejidad muy superior a la ingenuidad y simpleza con que a veces se nos presenta. Hay que analizar con profundidad dichos fenómenos, examinando las causas que en ellos subyacen, así como las consecuencias de la elección de una u otra solución que se pretenda adoptar. Y, entonces se comprobará que en todo hay una cara y una cruz, una de cal y otra de arena. Es precisamente eso lo que en estas líneas se pretende evidenciar.

Las evaluaciones apuntan a que el fraude en España alcanza aproximadamente el 20% del Producto Interior Bruto (PIB). Otras estimaciones lo cuantifican en unos 60.000 millones de euros, con un millón de trabajadores, empleados básicamente por autónomos y pequeñas empresas. Estas cifras sitúan a nuestro país en la mitad de la

1 Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua *eludir* significa "Esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña". La expresión *elusión impositiva* es un mecanismo para lograr directamente la no tributación o bien un ahorro o ventaja fiscal, aprovechando la existencia de vacíos legales, o la aplicación de una norma más favorable, con previsión de beneficios fiscales varios.

La elusión fiscal hace referencia a la conducta del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello estrategias o resquicios permitidos por la propia ley o por los espacios jurídicos vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se transgrede la ley, se bordea. En la elusión impositiva no hay transgresión directa de la norma jurídica. Sólo se fuerza la norma mediante una interpretación muy extensiva, lo que se facilita por una ley ambigua o con lagunas. En la elusión fiscal hay una conducta discrecional en tanto que se opta entre varias alternativas legales, acercándose a la planificación fiscal, en ejercicio de una legítima economía de opción.

Para HENSEL la elusión impositiva persigue el ahorro fiscal, a través de una conducta consistente en "impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal".

Vid. HENSEL, A. *Diritto Tributario*, traducción Dino Jarach. Giuffrè Editore. Milano. 1956, pág. 148, nota 169.

GARCÍA NOVOA entiende que la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través normalmente de la elección de alternativas negociales, provocando una evitación o reducción del tributo.

Consúltese GARCÍA NOVOA, C. *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, pág. 34. Monografías, nº 6. AEDAF. Mayo 2013.

2 Conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua, *evadir* significa "fuga, huida, escape, acción de evadir, fugarse, escaparse".

La *evasión fiscal*, por el contrario, alude a las operativas arbitrarias urdidas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos con violación clara de la ley, bien sea vía simulación, engaño o cualquier artificio doloso al crédito tributario titularidad de la Hacienda Pública. Con la evasión fiscal, se incumple ilícitamente la obligación tributaria principal de pago del tributo. Quien evade fiscalmente, defrauda a la ley, siendo por tanto una conducta ilegal.

Expresado de otro modo: se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración tributaria, para evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria ya nacida al realizarse el hecho imponible, con el propósito deliberado de percibir un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública.

Denis HEALEY, ex ministro de Hacienda británico, afirma que "la diferencia entre evasión y elusión fiscal es el grosor de una pared de cárcel".

Vid. al respecto SHAXON, Nicholas. *Treasure Islands*. Palmgrave. Nueva York. 2011.

Sociedades, empresarios y particulares
tratan también de escapar de una
presión fiscal asfixiante, cuyo agobio
resulta paralizador para la recuperación
económica deseada

clasificación de los Estados miembros de la Unión Europea y en los últimos puestos de la lista de los países con más desarrollo económico.

Esta situación se explica, en parte, por el hecho de que en España no se aplican las políticas de control que se desarrollan en los países de nuestro entorno socioeconómico. Pero, además, hay también un componente social indiscutible, consistente en una

cierta tendencia a justificar el fraude entre los españoles, que siempre ha sido bastante elevada.

En definitiva, el fraude no está –de hecho, nunca ha estado– en España tan mal visto como en otros países. Esto es, no hay una condena o reproche social tan sólido como en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea.

Sin embargo, los seis años de crisis económica padecidos están cambiando la percepción del ciudadano medio español respecto de la economía sumergida. En efecto.

Frente a una cierta aceptación estoica y generalizada de la población sobre la falta de conciencia social hispana hacia el deber constitucional de contribución económica al sostenimiento de los gastos públicos que ha caracterizado siempre a los países mediterráneos (y entre ellos, muy particularmente, España e Italia), en nuestro país se reprueba cada vez más que los ciudadanos eludan sus compromisos con la Hacienda Pública. Saben que el fraude fiscal implica una disminución de los ingresos a las arcas del Tesoro Público, lo que puede traducirse en probables subidas de impuestos y disminución del gasto público.

Una prueba de este cambio operado, es que conforme al barómetro del Centro de Investigaciones Científicas (CIS) correspondiente al mes de junio de 2013, en España un 32,5% de la población considera que la *corrupción* y el *fraude* es el segundo mayor problema del país, sólo por detrás del *paro* y delante de los *problemas de índole económica*.

Por consiguiente, algo ha cambiado en la conciencia social española que contempla ahora al fraude fiscal como una conducta intolerable y sangrante ante las alarmantes cifras de paro, desahucios, cierres de empresas y listados de morosos. Nada parece ser ya lo mismo en este tema.

Cabe preguntarse, no obstante, acerca de cuál es la estructura y composición del fraude fiscal en España y, sobre todo, hemos de reflexionar sobre las causas y consecuencias del mismo.

El sindicato de técnicos de Hacienda (GESTHA) considera que casi el 72% del fraude en España procede de grandes empresas y patrimonios, por lo que en los últimos años gran parte de los esfuerzos de la AEAT se centran en tratar de combatirlo, intensificando las investigaciones en este sector.

A las pymes les corresponde un 17% del fraude. Y los autónomos y asalariados son responsables sólo de un 8%. Ello se debe a que resulta mucho más fácil para la Administración tributaria detectar una conducta fiscal ilícita en los asalariados: toda la información relativa a la actividad económica que desarrollan fluye de forma automatizada a las bases de datos de la AEAT y de la Seguridad Social.

En efecto, las grandes fortunas aplican hasta el límite la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, bordeando peligrosamente la difusa frontera entre lo legal y lo ilegal con tal de acogerse a suculentas ventajas fiscales, lo que finalmente les da un espléndido resultado. Y para la Admón. tributaria es muy complicado revelar interpretaciones torticeramente forzadas de la normativa aplicable.

Así, las fusiones o la deslocalización de operaciones, el empleo de empresas pantalla; las operaciones internacionales opacas o simuladas; y la realización de tales operaciones -directa o indirectamente- en paraísos fiscales, constituyen las prácticas más frecuentes amparadas en una planificación óptima del sistema tributario, en aras de la maximización de sus beneficios con el mayor ahorro fiscal posible. En definitiva, lo que la Comisión europea –en una suerte de perifrasis lingüística- denomina *planificación fiscal agresiva*.

2. Medidas para combatir la evasión fiscal internacional adoptadas por la Hacienda Pública Española

2.1. Introducción

Con la crisis económica mundial a inicios del presente siglo es indudable que algo está cambiando no ya en la percepción de la ciudadanía o de las organizaciones internacionales sobre la evasión fiscal, sino en la actitud real de las propias autoridades nacionales de los Estados más poderosos e influyentes del orbe hacia el fenómeno de la evasión fiscal y su principal instrumento, los paraísos fiscales.

La elusión del deber constitucional de generalidad en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica vulnera palmariamente –provocando un grave perjuicio- los principios de libre competencia e igualdad, así como el interés recaudatorio de la Hacienda Pública para la satisfacción de los gastos públicos. La realidad del fraude se impone en España, de modo que no parece que todos contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos, sino más bien sólo “*casi todos*”.

En este sentido, se ha afirmado desde la Inspección tributaria³ que “Parece poco ético que las grandes empresas no paguen impuestos allí donde facturan”, en la línea de actuación que recientemente se está desarrollando con firmeza por la *HM Revenue and Customs*, esto es, la Administración tributaria británica.

La intensificación de la presión internacional se ha incrementado en los últimos años de manera exponencial plasmándose en la elaboración de acuerdos de intercambio de información financiera. En particular, la OCDE está preparando un modelo global de intercambio automático de información, cuyo texto definitivo podría estar en funcionamiento en 2015.

Pues bien. Es sabido que la eficacia en la prevención y lucha contra el fraude fiscal requieren la adopción y continua revisión de medidas multilaterales y bilaterales de cooperación internacional. La comunidad internacional es plenamente consciente de ello y de ahí las actuaciones implementadas por varios organismos internacionales de los que el Reino de España es parte. Así, destacan recientes decisiones adoptadas por el Foro Global de Transparencia en Intercambio de Información en la lucha contra la evasión impositiva; las iniciativas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la disminución de bases imponibles y deslocalización

3 PÉREZ BOGA, Julio Ramsés, Presidente de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE).

Grandes fortunas aplican hasta el límite la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, bordeando peligrosamente la difusa frontera entre lo legal y lo ilegal con tal de acogerse a suculentas ventajas fiscales

fiscal de beneficios; el Plan de Acción de la Unión Europea para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal; modificación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por el Reino de España en aras de una mayor coordinación europea e internacional para el intercambio de información; y, finalmente, creación en el seno de la AEAT de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

A continuación se analizan las diferentes medidas –multilaterales, bilaterales y unilaterales– que en los últimos meses ha adoptado la Hacienda Pública española para hacer frente al fenómeno de la evasión fiscal.

2.2. Adhesión a la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA)

En abril de 2013 se firmó el acuerdo entre España y Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la **Foreign Account Tax Compliance Act**, más conocida como FATCA (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras)⁴.

4 Finalmente, el Reino de España (a diferencia de Reino Unido y Austria) no ha firmado los **acuerdos RUBIK** con Suiza, a través de los cuales se facilitaba la efectiva tributación de aquellas personas físicas residentes en otros países que, directa o indirectamente, fueran titulares de fondos en entidades financieras suizas.

Estos acuerdos parecían ser la fórmula perfecta para preservar lo que quedaba del secreto bancario y a la vez satisfacer los intereses económicos de las autoridades fiscales de Estados necesitados perentoriamente de ingresos como consecuencia de la crisis económica. Estas son las características básicas de los acuerdos RUBIK:

- 1ª Se aplican a las personas físicas titulares directas de fondos en entidades financieras suizas, así como a quienes lo sean a través de sociedades o *trusts* en las que sean sus últimos beneficiarios.
- 2ª En cuanto al patrimonio y a las rentas percibidas con anterioridad a la entrada en vigor de dichos acuerdos (enero de 2013), los titulares de los fondos pueden optar por autorizar a las autoridades helvéticas a regularizar su situación tributaria del modo previsto en el acuerdo (*voluntary disclosure*), o bien pagar un impuesto liberatorio (*one-off payment*), el cual puede alcanzar hasta el 34% de los fondos de su titularidad.
- 3ª Por lo que se refiere al patrimonio y a las rentas a obtener con posterioridad a la entrada en vigor de los acuerdos, las entidades pagadoras suizas practican la retención correspondiente según la naturaleza de la renta y la normativa aplicable a la residencia fiscal de su titular.

No obstante, la Unión Europea consideró que estos acuerdos infringen la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, por lo que el Acuerdo suscrito entre Reino Unido y Suiza sufrió una modificación de última hora.

En cualquier caso, los acuerdos RUBIK representan un serio revés a la estrategia de la Unión Europea para obligar a Suiza a intercambiar información con otros Estados miembros en la averiguación de evasores fiscales.

Tales acuerdos no fueron firmados por España con Suiza por dos razones básicas:

- 1ª El convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Suiza incluye una cláusula de nación más favorecida. (Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011. BOE, 11-junio-2013). Conforme a esta cláusula, “en caso de que Suiza concluyera con un Estado miembro de la Unión Europea, relacionado con el intercambio de información, un acuerdo de cualquier tipo o naturaleza, o una disposición contenida en un convenio para evitar la doble imposición, en relación con los impuestos objeto del presente convenio, Suiza concederá a España el mismo nivel de cooperación que el previsto en tal acuerdo, disposición o parte de los mismos, y España procederá del mismo modo”.
- 2ª La regularización de la situación tributaria de un contribuyente del IRPF con fondos no declarados en Suiza siguiendo el procedimiento establecido en nuestra normativa tributaria vigente es mucho más favorable que la aplicación del impuesto liberatorio contemplado en los acuerdos RUBIK referidos.

En 2010 el Gobierno de EEUU impulsó mediante dicha ley un conjunto de normas por las que se obliga a las entidades financieras de todo el mundo a informar sobre cuentas en el extranjero de personas y entidades de ese país. España, Alemania, Reino Unido, Francia e Italia fijaron una posición común negociadora con Estados Unidos y, a mediados de 2012 se alcanzó un modelo de acuerdo intergubernamental, que ha sido la base para los acuerdos bilaterales de los cinco países con Estados Unidos.

En cumplimiento de este acuerdo las entidades financieras de España y Estados Unidos deberán comunicar a sus autoridades fiscales información referente a contribuyentes del otro país firmante y, seguidamente, la información se intercambiará entre las autoridades fiscales, de forma automática y mediante un procedimiento estandarizado. Por ejemplo, Estados Unidos transmitirá a España la información comunicada por sus entidades financieras sobre intereses percibidos por contribuyentes españoles.

Tanto España, como Reino Unido, Alemania, Francia e Italia desean que el modelo FATCA acordado con Estados Unidos se extienda de forma multilateral a la mayor parte de países, con el fin de potenciar la lucha contra el fraude tributario y los paraísos fiscales. En abril de 2013, los ministros de Hacienda de los cinco países, incluido el ministro de Hacienda español, enviaron una carta al comisario europeo de Fiscalidad, Aduanas, Lucha contra el Fraude y Auditoría en la que le anunciaron la decisión de trabajar conjuntamente en un instrumento piloto para el intercambio multilateral de información tributaria entre estos cinco países, inspirado por el modelo FATCA.

En la misiva, firmada conjuntamente, se destaca que “el proyecto piloto no sólo servirá para atrapar y disuadir a los evasores fiscales sino también de patrón para un más amplio acuerdo multilateral”.

De hecho, los cinco países invitarán a otros Estados miembros de la Unión Europea a unirse al proyecto y “esperan que Europa pueda encabezar la promoción de un sistema global de intercambio automático de información”. En este sentido, valoran el plan de acción para combatir el fraude y la evasión fiscal⁵, presentado en diciembre de 2012 por la Comisión Europea, reactivado en la reunión de Bruselas de 27 de mayo de 2013, que a continuación se examina.

2.3. Reformas normativas de la Unión Europea

El 27 de mayo de 2013, los líderes de la Unión Europea celebraron una cumbre en Bruselas cuyo objeto fue reactivar la lucha contra el fraude fiscal, la evasión impositiva y la planificación fiscal agresiva de las sociedades para reducir sus ingresos tributarios a las Haciendas Públicas de los Estados miembros, sobre la base del *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, aprobado en Comunicación de diciembre de 2012 de la Comisión Europea al Parlamento y Consejo europeos.

En la misma, se acordó que a finales de 2013 se concluya una nueva Directiva comunitaria que supondrá el endurecimiento de la normativa sobre intercambio de información entre las Administraciones tributarias de la UE y el control del fraude del IVA.

5 Comunicación (2012) 722/2, de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

En cumplimiento de este acuerdo las entidades financieras de España y Estados Unidos deberán comunicar a sus autoridades fiscales información referente a contribuyentes del otro país firmante y, seguidamente, la información se intercambiará entre las autoridades fiscales, de forma automática y mediante un procedimiento estandarizado

En particular, se acordó poner fin al secreto bancario en el ámbito comunitario, así como el intercambio de información de modo automático entre las Administraciones tributarias sobre los rendimientos percibidos en cualquier país de la UE.

Respecto a la lucha contra el fraude en el IVA, la Directiva comunitaria combatirá el fraude carrusel -derivado del principio de tributación en destino de las operaciones intracomunitarias-, introduciendo además un mecanismo de emergencia como reacción inmediata frente a operaciones de fraude en masa.

Además, con cierta semejanza a la acción desarrollada por una comisión parlamentaria del Congreso de los EE.UU. respecto a la práctica seguida por ciertas compañías⁶ para evitar el pago de tributos al Fisco, la Comisión europea aprobará antes del fin de 2013 un proyecto de Directiva con el objetivo de limitar la planificación fiscal agresiva de las sociedades con traslado de beneficios a otros países.

Dicha Directiva persigue bloquear una práctica de competencia interna consistente en la localización artificial de grandes sociedades que operan libremente en el espacio comunitario realizando su actividad económica de modo efectivo, pero finalmente cumplen con sus obligaciones tributarias sólo en aquellos países de la Unión que les resultan más favorables fiscalmente.

Sin ser una práctica ilegal, minora considerablemente los ingresos de las Haciendas de aquellos Estados miembros de la UE en los que la empresa en cuestión desarrolla efectivamente su actividad económica, a favor de otros países donde no se realiza la actividad económica real, pero sí se llega a tributar a coste muy inferior.

Por exigencia de Luxemburgo (con el soporte de Austria), se formuló el propósito de negociar antes de finales de 2013 un Acuerdo de intercambio de información con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino, a efectos de que estos países apliquen la nueva Directiva sobre la fiscalidad del ahorro⁷, lo que supondrá la inclusión también de los rendimientos percibidos por personas jurídicas (hasta ahora tal intercambio se producía sólo para las personas físicas), aun cuando se encauzaran a través de fondos, intermediarios o sicav.

Luxemburgo teme que el endurecimiento de la normativa sobre el intercambio de información en la fiscalidad del ahorro provoque que su sector financiero se resienta con tal medida, induciendo su marcha a Suiza o a los otros países referidos.

Respecto a los paraísos fiscales, la cumbre propuso llevar posiciones coordinadas firmes ante el seno del G-8, G-20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

6 Apple y Google.

7 La Directiva 2003/48, DOCE de 3 de junio, requirió de catorce años para lograr su aprobación por unanimidad.

En este punto, por primera vez, organizaciones cívicas críticas con los resultados obtenidos por el G-20 y la OCDE se muestran esperanzadas. Así el director de *Tax Justice Network* (Red Justicia Fiscal)⁸, John CHRISTENSEN ha expresado lo siguiente:

"Es un momento histórico, porque asuntos que se habían excluido de la agenda durante un siglo han entrado al fin en ella".

2.4. Medidas bilaterales de lucha contra el fraude fiscal

El marco socioeconómico actual exige a la Admón. tributaria española una mayor coordinación europea e internacional para el intercambio de información, reformando algunos de los ochenta y cuatro convenios bilaterales para evitar la doble imposición que el Reino de España mantiene vigentes.

La adopción de medidas de naturaleza plurilateral carecería de virtualidad si no se acompañaran de otras medidas nacionales de carácter bilateral con la negociación y firma de nuevos convenios para evitar la doble imposición internacional.

Así, en Consejo de Ministros de 8 de febrero de 2013, se aprobó un Acuerdo por el que se autoriza la firma del Convenio entre el Reino de España y la República de Chipre para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y de su Protocolo y de Protocolos de modificación de los ya existentes con reforzamiento de las cláusulas de intercambio de información, verbigracia, el de España-Suiza.

2.5. La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional: objetivos, funciones y competencias

Es en el contexto general descrito anteriormente donde hay que situar la creación de la ONFI por la Administración tributaria española, de modo paralelo a la especial atención en la materia que están tomando las Administraciones tributarias de nuestro ámbito político-económico.

La **Resolución de 13 de marzo de 2013**⁹ de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria creó la **Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional** (ONFI) dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, con competencia en todo el territorio español para la dirección, gestión, planificación, impulso y coordinación operativa en materia de fiscalidad internacional en aras de una mayor eficacia en la **prevención y lucha** contra el **fraude fiscal**.

La aparición de este nuevo instrumento orgánico de la inspección tributaria -auténtico ariete de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude fiscal y la evasión impositiva a nivel internacional- obedece a una necesidad impuesta por la apremiante crisis económica, de la que deriva el acuciante imperativo presupuestario de austeridad en los gastos y de incremento en el volumen de recaudación de ingresos tributarios para atender las exigencias

8 www.taxjustice.net

9 Se trata de la **Resolución de 13 de marzo de 2013**, de la **Presidencia** de la **Agencia Estatal de Administración Tributaria**, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (BOE núm. 64, de 15 de marzo).

Luxemburgo teme que el endurecimiento de la normativa sobre el intercambio de información en la fiscalidad del ahorro provoque que su sector financiero se resienta con tal medida, induciendo su marcha a Suiza o a los otros países referidos

de una galopante deuda pública y de un nivel de desempleo cuyo constante ascenso ha resultado, hasta e ahora, casi imparable.

En la Resolución de 13 de marzo de 2013, por la que se crea la ONFI, el propio legislador reconoce que la *"Agencia Tributaria debe avanzar en este campo tan prioritario de la fiscalidad internacional, por lo que se hace preciso el impulso más decidido de la actividad de control fiscal en esta materia"*. De ahí el que la ONFI es concebida como un instrumento esencial del Departamento de Inspección Financiera y

Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal a nivel internacional como brazo ejecutor de las medidas ya existentes y las nuevas medidas adoptadas recientemente.

Para ello, la Resolución precitada atribuye funciones y competencias a la mencionada Oficina, estableciendo sus perfiles esenciales de organización y funcionamiento y los ajustes técnicos necesarios para garantizar la operatividad de la actuación de la Jefatura de la Oficina así como de los equipos integrados en la misma (con unos cincuenta funcionarios, miembros de la misma).

Así las cosas, desde el 1 de abril de 2013 la Administración tributaria española –a semejanza de las administraciones tributarias de nuestro ámbito económico– dispone de un órgano específicamente concebido para reforzar los medios disponibles actualmente para lograr una mayor eficacia en la **prevención y lucha** contra el **fraude fiscal** a nivel internacional: la **Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional** (ONFI).

En concreto, la Resolución indicada atribuye a la ONFI funciones y competencias (consultiva y de inspección) para la planificación centralizada de actuaciones y fijación de criterios de inspección en materia de fiscalidad internacional en apoyo a las unidades centrales y territoriales de la inspección, dado el alto nivel de especialización técnica que este campo requiere.

Así mismo, se establecen sus perfiles esenciales de organización y funcionamiento y los ajustes técnicos necesarios para garantizar la operatividad de su actuación inspectora –directa o en colaboración con otros equipos para la participación en controles simultáneos con Administraciones tributarias de otros países– de la Jefatura de la Oficina y sus equipos adscritos, con unos cincuenta funcionarios asignados y con sede en Madrid.

La ONFI dispone de competencias para fijar directrices en la selección de contribuyentes a inspeccionar, emitir informes técnico-tributarios sobre la materia y elaborar propuestas normativas.

En consecuencia, en España la lucha contra la defraudación fiscal se vertebra actualmente a través de cuatro órganos principales: la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos.

Con la creación de la ONFI, las entidades multinacionales serán objeto de un creciente y detenido control por la Hacienda Pública española, debiendo demostrar la coherencia de sus estructuras societarias y operativas con la tributación que declaran.

Así, en aplicación de las líneas generales de la inspección fijadas para el año 2013, serán objeto de actuación prioritaria por la ONFI los esquemas a través de los cuales se ejecutan prácticas discutibles de planificación fiscal agresiva efectuadas por algunas empresas multinacionales que operan en España, pero que trasladan al extranjero sus sedes de dirección (verbigracia, a Holanda, Irlanda o Luxemburgo) desviando allí sus beneficios o tesorería con el ánimo de reducir considerablemente su tributación.

En particular, se examinarán detalladamente las operaciones vinculadas internacionales realizadas entre entidades pertenecientes a grupos societarios multinacionales y las valoraciones económico-financieras de trascendencia tributaria, tales como la valoración de intangibles, valores no cotizados y valores de empresas.

La ONFI investigará en profundidad las relaciones económicas de residentes en territorio español con jurisdicciones de baja tributación con fines de elusión y minoración impositiva, en particular, los movimientos de fondos y la utilización de estructuras híbridas y fiduciarias.

De ahí que se pretende que la ONFI mejore la efectividad de la asistencia mutua internacional y el intercambio de información con países o territorios de países calificados como paraísos fiscales.

Se pretende también mejorar el nivel de cumplimiento de los compromisos de intercambio de información adoptados por países o territorios hasta ahora considerados por España como paraísos fiscales, pero que han dejado de serlo por la firma de Acuerdos al respecto.

Finalmente, la ONFI controlará la correcta tributación en España de las rentas percibidas por persona físicas y/o entidades no residentes fiscalmente y los intentos de deslocalización de residencia fiscal en territorio español (muy frecuentes en los últimos años) de personas físicas y entidades con el propósito exclusivo de eludir el pago de impuestos en España.

3. Críticas a las medidas implimentadas contra la evasión fiscal

Como argumento a favor de las medidas multilaterales a las que el Reino de España se ha adherido o las que ha adoptado bilateral o unilateralmente se nos argumenta desde la Admón. tributaria que ante la situación de extraordinaria dificultad económica no puede tolerarse la existencia de territorios de muy baja o nula tributación, esto es, los llamados paraísos o refugios fiscales. “¡Hay que recuperar a Robespierre!”, ha propuesto algún avezado y lenguaraz político español.

Pero, frente a ello se puede replicar con razón que la elevada presión fiscal que soporta actualmente la empresa española no ayuda a reactivar la inversión y la contratación de trabajadores, sino todo lo contrario. Es sabido, como se ha indicado más arriba, que la subida de impuestos retroalimenta la economía sumergida, la evasión y el fraude fiscales.

En aplicación de las líneas generales de la inspección fijadas para el año 2013, serán objeto de actuación prioritaria por la ONFI los esquemas a través de los cuales se ejecutan prácticas discutibles de planificación fiscal agresiva efectuadas por algunas empresas multinacionales que operan en España

En las últimas décadas, el fraude fiscal cometido por grandes sociedades y fortunas está estrechamente vinculado a la existencia de paraísos fiscales¹⁰, sin los que no podrían entenderse. Inevitablemente el fenómeno de la evasión fiscal a nivel internacional se conecta con la existencia de paraísos fiscales, refugios seguros para los inversores o depositantes de dinero lícita o ilícitamente obtenido, cuya existencia se remonta a la mitad del siglo XX (postguerra mundial y descolonización política), y cuyo crecimiento en progresión geométrica está rodeado de no pocos mitos y leyendas, como se analizará seguidamente.

De entrada, la traducción correcta de la expresión inglesa *tax haven* al español es *refugio fiscal*, no paraíso (*heaven*) fiscal. Se trata de un error de traducción o una diferencia semántica que no resulta casual. Así, en los países en los que se emplea la expresión de paraíso fiscal se suele padecer una considerable presión impositiva, con políticas nacionales intervencionistas. Emplear esa expresión revela inconscientemente un ansia de escape de una tributación agobiante. Un estudio de la Universidad de Harvard¹¹ revela que el incremento de los activos de las entidades bancarias en refugios fiscales¹² se produce a menudo tras aumentos de la presión fiscal, en un intervalo de, aproximadamente, doce meses de diferencia. Ello significa que la transferencia de capitales hacia jurisdicciones de nula o muy baja tributación tiene lugar justo después de las subidas de impuestos. Por tanto, la utilización de los paraísos fiscales no parece que sea el único motivo de la elevación de la presión fiscal, sino, más bien, su efecto.

Sea como fuere, las crisis económicas o sociopolíticas, la evasión de capitales y la planificación fiscal de grandes empresas y fortunas han potenciado el uso de estos refugios fiscales para evadir impuestos en sus países de origen y, en el peor de los casos, mantener en secreto el origen del dinero que guardan en ellos.

Pero también en este tema conviene realizar alguna puntualización. Carece de rigor –por exagerado y falto a la realidad- considerar que todos los capitales que llegan a los paraísos fiscales son dinero ilegal. Según la *Tax Justice Network*, a finales de la primera década del presente siglo los cincuenta bancos más importantes a escala mundial gestionaban la escalofriante cifra de 12,1 trillones de dólares en activos *offshore*, surgidos de operaciones legales, inversiones y cuentas de sociedades.

La mayor parte de ese ingente volumen de capital procede de empresas multinacionales que persiguen dos fines, a saber: de un lado, un mayor crecimiento mundial sin que ello genere la indeseada y perjudicial doble imposición. Tal cual se enuncia, no puede negarse por su evidencia, que dicho planteamiento genera beneficios sociales, empleo y riqueza que justificarían una flexibilidad en el control de capitales.

10 Vid. al respecto SHAXON, Nicholas. *Treasure Islands*. Palmgrave. Nueva York. 2011.

11 *Do tax havens divert economic activity?*, por MIHIR, B., DESAI, A., FRITZ FOLEY, C. y HINES, James R. Jr.

12 Se estima que desde el año 2001, los fondos depositados en bancos ubicados en paraísos fiscales han aumentado aproximadamente en diez trillones de dólares.

Y otro objetivo, no menos importante, de estas mega-compañías es alejar los capitales de la inseguridad jurídica y económica que generan, hoy por hoy, países tales como Bolivia, Venezuela y Argentina, con las confiscaciones de parte de las inversiones realizadas por sociedades europeas, especialmente, españolas. Probablemente, de no ser por los refugios fiscales, los españoles lamentaríamos la desaparición por quiebra de algunas de nuestras compañías de bandera máspreciadas.

El estudio de la Universidad de Harvard ha revelado empíricamente que los refugios fiscales no disminuyen la actividad económica en los países de alta fiscalidad, sino que, muy por el contrario, la incrementan. Y ello porque reinvierten la mayor parte de sus depósitos en deuda soberana, acciones y proyectos empresariales en Estados de la OCDE, normalmente de alto o normal nivel de tributación.

Un hecho que demuestra que la actividad económica ha aumentado con el crecimiento de los refugios fiscales, es que los países más beneficiados de ello han sido los países occidentales, dado que gran parte del dinero que se protege de regímenes totalitarios globales se reinvierte en EE.UU. y la Unión europea. Son muchos los ciudadanos honrados de países con escaso respeto a las libertades fundamentales que buscan un lugar seguro para su dinero ante la incertidumbre que padecen.

Pese a que todos los países disponían de mecanismos para reducir la evasión y el fraude, a nivel comunitario europeo, las normas sobre tributación exigen su adopción por unanimidad, con lo que la lentitud proverbial comunitaria (recordemos, catorce años tardó en lograrse la aprobación por unanimidad de la Directiva 2003/48, sobre la fiscalidad del ahorro) se convierte en la mejor aliada de la evasión fiscal, ágil y dinámica por esencia. Y a nivel mundial, tampoco parecía haber consenso para adoptar medidas.

Así las cosas, hasta el estallido de la crisis económica y financiera de inicios del siglo XXI, la utilización de los paraísos fiscales era más o menos consentida por las autoridades y agentes económico-financieros de los Estados más desarrollados del mundo, pese a que lamentaran o condenaran sus prácticas, más bien, “*con la boca pequeña*” o “*mirando hacia otro lado*”, cuando no aplicando con descaro un criterio de “*doble rasero*”.

Ello resulta evidente ante el hecho de que los escándalos de corrupción que casi ininterrumpidamente han asaltado la actualidad reciente en España y en el resto del mundo han revelado que estas jurisdicciones de nula o baja tributación constituyen uno de los instrumentos preferidos por grandes compañías mercantiles y patrimonios para ejecutar sus esquemas de evasión fiscal.

En abril de 2013, un trabajo de investigación periodística a nivel mundial desarrollado por el *Consortio de periodistas americanos de investigación* (ICIJ)¹³ reveló el nombre de personalidades vinculadas a sociedades

13 El *Consortio de periodistas americanos de investigación* (ICIJ) está financiado por la ONG *Centro por la Integridad Pública*, consiguiendo información de 120.000 sociedades y fideicomisos internacionales *offshore* que afectan a 130.000 personas de 140 países. Más de 2,5 millones de archivos sirvieron de documentación para la publicación en 38 medios de comunicación de todo el mundo de dichas revelaciones.

La investigación se realizó en quince meses de trabajo, por 86 periodistas de 46 países, coordinados por el ICIJ, con la colaboración de cuarenta organismos internacionales de prensa que pudieron acceder a estos datos, como los británicos *The Guardian* y la *BBC*, el diario francés *Le Monde* y el estadounidense *The Washington Post*.

Ello supuso “el stock más importante de información obtenida del interior sobre el sistema *offshore* de las sociedades que han tenido nunca los medios de comunicación”, según afirmó el diario británico *The Guardian*.

El tamaño total de los archivos es ciento sesenta veces mayor al de la filtración realizada por WikiLeaks en 2010 de documentos del Departamento de Estado de los Estados Unidos de Norteamérica.

El fraude fiscal cometido por grandes sociedades y fortunas está estrechamente vinculado a la existencia de paraísos fiscales, sin los que no podrían entenderse

offshore como usuarios habituales de paraísos fiscales. En particular, se trataba de sujetos¹⁴ de diversos países (entre otros, España) que operaban en las Islas Vírgenes Británicas, las Islas Cook y otros “escondites” en alta mar.

Sin duda han sido unas revelaciones que reavivan la polémica sempiterna sobre la evasión fiscal, demostrando que el llamado *cuarto poder*

constituye un utilísima arma de transparencia en la lucha contra el desvío de fondos públicos y la corrupción en general.

Se demuestra con ello que *“el secreto financiero extraterritorial se ha extendido agresivamente en todo el mundo, permitiendo a los ricos y a los bien conectados evadir impuestos y alimentando la corrupción y los problemas económicos en los países ricos y pobres por igual”*, según el ICJ.

El secreto bancario es, ciertamente, el principal atractivo de los paraísos fiscales¹⁵. Sus normativas internas amparan la protección de la información sobre el origen del dinero, sus propietarios o sus movimientos. Únicamente, si hay acuerdo de intercambio de información -y este se aplica de modo efectivo- entre el territorio en cuestión y un Estado se podrá acceder a los datos de relevancia financiera de los que trascienda el cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias en el país de su residencia fiscal.

En la actualidad, España considera paraísos fiscales a cuarenta y un Estados o territorios de Estados¹⁶, sujetos de Derecho internacional. Descubrir y demostrar la existencia de prácticas fiscalmente irregulares con tales jurisdicciones desde el país de residencia fiscal de la entidad o persona física es para la Admón. tributaria

14 Muchas de tales personas son multimillonarios de Europa del Este e Indonesia, ejecutivos de empresas rusas, médicos estadounidenses y traficantes de armas.

15 Precisamente, destaca el desvelo del gobierno suizo para lograr que este país deje de ser relacionado con la lista mundial de paraísos fiscales, facilitando la apertura a los investigadores internacionales. Para ello, Suiza ha arbitrado los llamados Acuerdos RUBIK de intercambio de información financiera, más arriba referidos.
De otro lado, el gobierno helvético está dispuesto a firmar el anunciado Acuerdo de intercambio de información que prepara la OCDE, pero siempre que también lo firmen Singapur y Hong Kong, su competencia.

16 Ya no aparecen en el listado de paraísos fiscales de la Admón. tributaria española, por haber firmado los correspondientes convenios o acuerdos, los países y territorios de Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Emiratos Árabes Unidos, Las Bahamas, Barbados, Hong Kong, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá y San Marino.

España también ha concluido recientemente las negociaciones de los acuerdos para intercambiar información con tres dependencias de la Corona británica -Jersey, Guernsey y la Isla de Man-, así como con Mónaco, que se encuentran en tramitación.

Y se ha remitido por el Gobierno a las Cortes Generales para su aprobación el Convenio de doble imposición con Chipre, el único Estado miembro de la Unión Europea con el que el Reino de España aún no había celebrado tratado en materia tributaria y al que aún se le considera como paraíso fiscal.

Por último, la Agencia Tributaria ha firmado en los dos últimos años acuerdos administrativos de intercambio de información al amparo de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición con Estados Unidos, Panamá, Uruguay y Canadá. Están en tramitación con Brasil, Bélgica o Italia. Estos acuerdos entre administraciones tributarias constituyen instrumentos eficaces de cooperación bilateral en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal al fomentar las relaciones bilaterales y la transparencia fiscal.

extremadamente complejo¹⁷. Únicamente un paso en falso o una negligencia inconsciente pueden generar recelo en la Admón. y provocar el inicio de una investigación que finalmente descubra una evasión impositiva a través de la utilización de un paraíso fiscal.

Pero, para la Admón. tributaria todas estas prácticas –sean o no realizadas a través de paraísos fiscales– no son más que manifestaciones de un mero fraude, eso sí, inteligente, sutil y refinado. Es lo que se ha bautizado con el nombre de “*ingeniería fiscal*”, al servicio, eso sí, sólo de la gran empresa o de las grandes fortunas teniendo en cuenta el coste económico del asesoramiento que su diseño e implementación exige.

En efecto. Invertir *offshore* no resulta precisamente barato. Implica un elevado coste dado que la complejidad de la utilización de los refugios fiscales requiere de una buena planificación previa. Pero, sobre todo, es muy arriesgado. Siendo ello así, la pregunta es inevitable: entonces, ¿por qué se utilizan los refugios fiscales? Por la simple razón de que se buscan oportunidades de ganar y de crecer en beneficios y, además, porque el alcance confiscatorio de los sistemas tributarios resulta asfixiante y, por tanto, es igual –o aún más– arriesgado el soportarlos.

Contemplado desde otra perspectiva (desde otra “cara”) muy distinta (la del empresario o inversor), las grandes compañías y fortunas no hacen sino aprovechar las ventajas fiscales que les ofrecen otras jurisdicciones, muchas veces en la difusa y quebradiza línea que separa la legal *economía de opción*¹⁸ de la ilegal evasión impositiva, pero

17 El art. 8.2 Ley 35/2006, reguladora del IRPF, establece una presunción *iure et de iure* (presunción legal que no admite prueba en contrario) de la residencia fiscal en España de una persona física, al determinar que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. Por su parte, el art. 8.1 Ley Impuesto sobre Sociedades establece una presunción *iuris tantum* (esto es, salvo prueba en contrario) a favor de la **residencia fiscal en España** respecto de aquellas entidades radicadas en un país o territorio con **nula tributación** (Disposición adicional primera, apdo. 2 de la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, llamada *Ley antifraude*); o con **ausencia de intercambio de información con España**; o que aparezca en el **listado de paraísos fiscales contenido en el R.D. 1080/1991 de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios** (en total, 41) calificados como tales.

La concurrencia de cualquiera de estas tres circunstancias determinará que la Administración tributaria española considere a tal compañía sujeto pasivo del IS español, debiendo tributar en España por la renta mundial obtenida.

18 Se entiende como *economía de opción* la elección de entre aquellas conductas que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes con la finalidad primordial de lograr un ahorro fiscal máximo.

Con la economía de opción, el negocio realizado es transparente, legítimo, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él. No se da fraude alguno a la Ley tributaria, ya que el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto y constituye una opción legítima ofrecida por el propio ordenamiento. No se deforma el negocio jurídico, ni se transgrede el espíritu de la norma tributaria.

En su **sentencia de 3 de octubre de 1997**, la **Audiencia Nacional** legitimó la economía de opción al afirmar que “la elección de una determinada operación financiera o mecanismo de inversión entre el elenco de los admitidos por el Derecho con la intención de buscar un determinado trato fiscal no conlleva [por sí misma] ningún inconveniente respecto de la naturaleza jurídica del negocio realizado”.

ALBIÑANA distingue entre las economías de opción explícitas y las tácitas. Las primeras aparecen directamente en la norma, ofreciendo la ley explícitamente dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar.

Y las economías de opción tácitas (economías fiscales como las denomina SIMÓN ACOSTA), se dan cuando por vías distintas, pero técnicamente adecuadas, se logre el mismo resultado o finalidad de carácter económico y, sin embargo, sean aquellas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía.

Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “La evasión legal impositiva”. Revista de Economía Política. 1970, nº 56, pág. 8.

Consúltese SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. 2ª ed. Madrid. 1990, pág. 112.

Las grandes compañías y fortunas
no hacen sino aprovechar las
ventajas fiscales que les ofrecen otras
jurisdicciones, muchas veces en la
difusa y quebradiza línea que separa la
legal economía de opción de la ilegal
evasión impositiva

en todo caso con la legítima y lógica voluntad de lograr una seguridad y un ahorro fiscal máximos¹⁹. Este sería el caso de una sociedad que opera en España a través de filiales aquí constituidas, residiendo la matriz en países como Irlanda, donde la tributación societaria aplicable es muy inferior (12,5% de tipo de gravamen). Y no parece que Irlanda sea sospechosa precisamente de ser un paraíso fiscal, en su vertiente semántica de "pirata tributario".

La crisis económica ha avivado la desigualdad tributaria disparando la salida de elevadas cantidades de capitales hacia las casi ochenta jurisdicciones opacas extendidas por el mundo, en su mayoría islas apalmeradas, con playas y cielos de azul intenso y luz infinita. Se calcula que puede haber depositados en cuentas secretas hasta 32 billones de dólares, titularidad de unos 130.000 políticos y empresarios, lo que supone una cuarta parte de la riqueza mundial. Y es que ya se sabe: *"a río revuelto, ganancia de pescadores"*.

No obstante, conviene recordar que otros lugares de nuestro mundo globalizado ofrecen suculentos beneficios fiscales, aunque no son calificados como jurisdicciones de "evasión impositiva". Así sucede con los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming en los Estados Unidos de Norteamérica, Luxemburgo, Malta, Chipre, Andorra, Gibraltar, Jersey, Irlanda, Liechtenstein, en la Unión Europea. O, cómo no, y al margen del secreto bancario, la neutral Suiza.

Respecto a España, también aquí hay que puntualizar y cantar las *"verdades del barquero"*. Sigamos la afirmación de nuestro "fénix de los ingenios", Lope de Vega y Carpio, *"Quien mira lo pasado, lo porvenir advierte"*. Y así, no podemos olvidar que en España, hasta hace muy poco, nuestro ordenamiento jurídico ofrecía beneficios fiscales muy suculentos a las sociedades y a algunas personas físicas: se permitió que las empresas compraran activos en el extranjero y se dedujeran el fondo de comercio de su base imponible; se ofrecieron incentivos muy generosos a las empresas extranjeras; se implantó un régimen fiscal *ad hoc* para los profesionales de alta cualificación, hoy ya muy menguado por la sangrante desigualdad que generaba; se creó, en fin, un régimen fiscal especial para las entidades de mera tenencia de valores extranjeros (la *holding española*) aún vigente y de escaso éxito; qué decir del régimen de nuestras SICAV, incólumes hasta ahora; y para qué hablar de las ventajas fiscales de Navarra. Ya lo dijo a los cuatro vientos -en los felices años 90- un célebre ministro de nuestro ramo: "España es el país donde es más fácil hacerse rico del mundo". Y, mientras tanto, crecía y crecía un Estado del bienestar gigantesco, inasumible. Así nos ha ido: los despilfarros de ayer generaron los recortes de hoy.

En el mercado, la competencia fiscal era -y es- galopante. Todos los países ofrecían -el que más o el que menos- amplias y variadas ventajas en sus ordenamientos tributarios. Era el *dumping* fiscal: ¿quién ofrecía más? Las reformas normativas de los últimos años en España estaban inspiradas en un decidido ánimo de estimular y proteger la internacionalización de la economía española. Pero hoy hemos de preguntarnos si eso se podía hacer a toda costa, orillando los principios de justicia e igualdad tributarias.

19 Así por ejemplo, ante el interrogante de un empresario sobre dónde estarán más seguros sus depósitos, si en Chipre o en la isla británica de Jersey la respuesta es clara: en Chipre, dado que se garantizan al depositante hasta 100.000 €. Por el contrario, en Jersey -y en otros refugios fiscales parecidos- únicamente se aseguran a los ahorradores hasta 50.000 libras (59.255,75 €).

Pero, siguiendo los estrictos criterios de la austera realidad actual ¿acaso no eran las ventajas fiscales descritas instrumentos de evasión “legalizados”...? En consecuencia, lo que otrora eran medidas de incentivo, hoy son tildadas de favorecedoras de la evasión. Es obvio que algo no encaja con posturas tan viscerales. Ni tanto ni tampoco.

Permítase afirmar, como reflexión final, que con las medidas analizadas no se acabará con los paraísos fiscales. Mantener lo contrario resulta de una absoluta ingenuidad. No se puede “poner puertas al campo”. Resulta impensable, por ejemplo, considerar que la Unión Europea imponga su régimen tributario a la potente China. Con una presión fiscal elevada como la tributación confiscatoria que ahora padece España, siempre existirá un país o territorio que atraiga eficazmente capital ofreciendo ventajas tributarias, financieras, cambiarias y mercantiles. Y lo conseguirá.

Resulta impensable, por ejemplo, considerar que la Unión Europea imponga su régimen tributario a la potente China. Con una presión fiscal elevada como la tributación confiscatoria que ahora padece España, siempre existirá un país o territorio que atraiga eficazmente capital ofreciendo ventajas tributarias, financieras, cambiarias y mercantiles

Como receta para el crecimiento y, por tanto, contra la evasión impositiva, conviene, primero de todo, prevenir y castigar con firmeza la corrupción política, sin lo que los principios constitucionales en materia tributaria jamás gozarán de efectividad. Y segundo, fomentar la atracción de capital, con transparencia, pero sin incautación. Incentivar la creación de riqueza aumentando la renta disponible para ahorrar, invertir y consumir. Hacer efectiva la libre circulación de capitales. No es esto un canto a un neoliberalismo fiscal igual de peligroso. Es el realismo que impone la voluntad decidida de arrancar de una vez de la situación de crisis económica prolongada, sin igualar a la ciudadanía en la miseria de la depresión, primero, y de la recesión, después.



Las polémicas tasas judiciales

Lilo Piña Garrido

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Miembro de la AEDAF

Resumen

La reforma que recientemente se ha llevado a cabo en nuestro país de las tasas judiciales ha sido y sigue siendo polémica por razones formales y de fondo. La regulación llevada a cabo mediante una ley tramitada por el procedimiento de urgencia, modificada por un Decreto-Ley apenas tres meses después de su entrada en vigor, ha incrementado sustancialmente la cuantía y el ámbito de aplicación de las tasas de un modo que puede considerarse contrario el principio de proporcionalidad que el TC y tribunales internacionales como el TJUE y el TDDHH consideran esencial y de obligado respeto por el legislador al establecer la cuantía de este tipo de tributos.

Abstract

Litigation taxes have been recently reformed in Spain. The process was –and is still– highly controversial both because of formal and substantial reasons. The new norms, which increase the number of cases subject to the tax and the amount to pay, do not comply with the proportionality principle that our national Constitutional Court and international Courts like the ECJ or the ECHR consider to be essential in this kind of levies.

Palabras clave

Tasas judiciales, principio de proporcionalidad, constitucionalidad.

Keywords

Litigation taxes, proportionality principle, conformity with the spanish Constitution.

Sumario

1. La Ley 10/2012, de 20-noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, y la polémica social surgida en torno a las tasas judiciales,
2. La Administración de Justicia como servicio público y su posible financiación a través de tasas
 - 2.1. Admisibilidad y límites constitucionales de las tasas judiciales
 - 2.2. Competencias en materia de Justicia de Estado y CCAA: tasa del Estado, tasas de las CCAA
3. Comentarios sobre algunos aspectos técnicos de las tasas reguladas en la Ley 10/2012
 - 3.1. Hecho imponible
 - 3.2. Sujetos pasivos
 - 3.3. Cuota tributaria
 - 3.4. Devengo, pago y devolución de la tasa
 - 3.5. Autoliquidación
4. Conclusiones
5. Bibliografía¹.

¹ Fecha de terminación: mayo de 2013.

1. **La Ley 10/2012, de 20-noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, y la polémica social surgida en torno a las tasas judiciales**

El 21 de noviembre de 2012 se publicó en el BOE esta ley, que entró en vigor al día siguiente de acuerdo con lo que disponía su DF 7^a. Apenas transcurridos tres meses desde entonces ha sido reformada por el Real Decreto-Ley 3/2013, de 22-febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita -en vigor desde el 24 de febrero, según dispone su DF 7^a-.

Ambas normas han sido aprobadas en el Parlamento únicamente con los votos del Partido Popular y a gran velocidad, sin apenas debate, por tanto, ni negociación con los otros partidos políticos. De hecho todos los grupos de la oposición se manifestaron en contra de la primera ley, que fue tramitada por el procedimiento de urgencia³, y la segunda norma es un Decreto-Ley, lo que ya lo dice todo sobre, de nuevo, la urgencia -“extraordinaria” exige el art. 86 CE⁴- del cambio normativo apreciada por el gobierno y fue convalidado por Resolución del Congreso de Diputados de 14 de marzo de 2013 sólo con los votos del PP⁵.

De acuerdo con el gobierno que ha promovido esta reforma de las tasas judiciales en España los objetivos perseguidos han sido dos, a saber, racionalizar el ejercicio de la potestad jurisdiccional y asegurar el sostenimiento del sistema de justicia gratuita.

Por un lado, se considera que la obligación de pagar para poder disfrutar del servicio público prestado por el sistema judicial al ciudadano reducirá el número de supuestos en que se acude a él. Se presume que se dejará de hacer en los casos en los que se estaba acudiendo a la vía judicial de forma abusiva en el pasado -cuando era gratis-, de este modo, se reducirá el nivel de litigiosidad en España, disminuirá el número de casos que deben resolver jueces y magistrados, estos dispondrán de más tiempo para ocuparse de los que lleguen a ellos, aumentará la calidad de sus sentencias y resoluciones, y se incrementarán en general la eficacia y eficiencia de todo el sistema.

2 Excepto en lo referente a la afectación de su recaudación a la financiación del sistema de justicia gratuita -regulada en el art. 11-, que lo hizo a partir del 1 de enero de este año, 2013.

3 Vid. Cinco Días, 7-junio-2012, Público, 26-octubre-2012, y 15-noviembre-2012.

4 En la exposición de motivos del RDL se justifica la utilización de este tipo de norma con estas palabras: “...las modificaciones puntuales que se llevan a cabo en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, y que se concretan en reducciones de la cuantía de las tasas en determinados supuestos o su no exigencia en función de la naturaleza del proceso, suponen que este Real Decreto-Ley se ajusta a los límites materiales que para estas normas con rango de ley prescribe el art. 86.1 de la Constitución”.

Ciertamente de acuerdo con la jurisprudencia establecida por nuestro Tribunal Constitucional en sus sentencias 182/1997, de 28-octubre; 137/2003, de 3-julio; 108/2004, de 30-junio, o 189/2005, de 7-julio, puede modificarse la cuantía de un tributo por Decreto-Ley, siempre que no se trate de una figura esencial en el conjunto de nuestro sistema, ni de un cambio que afecte claramente a la capacidad económica del contribuyente. Por tanto, se puede modificar la cuantía de las tasas judiciales mediante un Decreto-Ley.

El problema que plantea la nueva regulación de las tasas judiciales, desde nuestro punto de vista, es otro y tiene que ver con la forma de tramitación de las normas, poco modélica por lo que hemos recogido en el texto y lo que iremos viendo poco a poco en el trabajo.

5 Como se informa en las noticias de El País y El Mundo de 14-marzo-2013. Este último periódico informa de que “(t)odo el Congreso menos el PP rechaza las nuevas tasas judiciales de Gallardón”, se explica que la oposición quería tramitar el DL como proposición de ley para poder introducir enmiendas, pero fue imposible con la mayoría absoluta del PP.

Por otro lado, con la recaudación de las tasas judiciales se podrá financiar la asistencia jurídica gratuita. El gobierno lleva tiempo preparando una reforma de la normativa reguladora en esta materia, pero sin esperarse a sí mismo, decidió incluir en la Ley 10/2012 un precepto –el art. 11- en el que se establece la afectación –sorprendentemente llamada “vinculación” – de la tasa al sistema de justicia gratuita –eso sí, “en los términos establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio”, y adelantar la entrada en vigor de cambios importantes en la asistencia jurídica gratuita a través del RDL 3/2013, dados los perniciosos efectos que estaba provocando la exigencia de la tasa judicial a personas a las que se quería reconocer la condición de beneficiarios del sistema de asistencia jurídica gratuita y eximir de toda carga económica en los procesos judiciales⁶.

Si el legislador hubiera procedido con un poco más de calma, es indudable que hubiera podido evitar estos problemas y otros que iremos comentando a lo largo de este trabajo.

La polémica social ha acompañado a esta reforma de las tasas judiciales desde el inicio de la tramitación de la Ley 10/2012 y aún no ha cesado, como demuestra la aparición recurrente de noticias y artículos de opinión en contra de la tasa en la prensa⁷ y el anuncio de la presentación de recursos ante los tribunales ordinarios y constitucional

6 En la exposición de motivos del RDL se explica que “La Ley 10/2012, de 20 de noviembre, se configura como una premisa básica para el buen funcionamiento de la justicia gratuita al garantizar la suficiencia de recursos del sistema, si bien su entrada en vigor se ha producido de manera anticipada en relación a su norma complementaria, la nueva ley de Asistencia Jurídica Gratuita, cuya tramitación parlamentaria presenta mayor complejidad. Esta circunstancia, que ha sido puesta de manifiesto por la Defensora del Pueblo, obliga a revisar determinados aspectos de la vigente Ley de Asistencia Jurídica Gratuita a fin de acompasar los efectos de ambas normas. De esta forma, la extraordinaria y urgente necesidad que justifica este Real Decreto-Ley es evitar que los distintos tiempos de aprobación de las leyes citadas, derivados de las diferencias de tramitación parlamentaria, distorsionen su aplicación práctica”.

7 Vid por ej “Gallardón plantea el copago de la justicia...”, El País, 25-enero-2012; “El gobierno dispara las tasas judiciales para los recursos en civil y social”, El País, 30-marzo-2012; “Las tasas que Gallardón proyecta aplicar convierten el derecho a recurrir en una justicia para ricos”, El País, 20-mayo-2012; “El verdadero atasco judicial”, El País, 25-noviembre-2012.

En este último artículo, bastante interesante, se analiza la situación en que se encuentran los tribunales de lo contencioso-administrativo en Madrid. La mayor parte de las entidades de Derecho Público y Administraciones tienen sus sedes sociales en Madrid de modo que el estado en que se encuentran los juzgados de la capital es más grave que el de otras zonas de España, y es más notable la escasez de medios materiales y humanos. De hecho según datos que proporciona el Consejero de Justicia de la CA de Madrid –en Expansión, 16-abril-2013-, esta Comunidad Autónoma soporta casi el 10% del coste total de la Justicia en España. Pues bien, los jueces y magistrados de Madrid no consideran que las tasas sean una solución a sus problemas porque si los ciudadanos se desaniman por su causa y no plantean más recursos contencioso-administrativos la consecuencia sólo será que se estará “evitando el control judicial a la administración y... que los ciudadanos reclamen sus derechos”.

En “La Justicia como máquina recaudadora” -El País, 6-febrero-2013-, JC CAMPO MORENO, Magistrado y exSecretario de Estado de Justicia, critica que no se haya seguido el ejemplo del Plan Estratégico de Modernización de la Justicia 2009-2013 y se haya optado por establecer unas tasas para aumentar la recaudación y hacer desaparecer la litigiosidad, impidiendo a muchos ciudadanos acudir a los tribunales, agudizando la diferencia entre los que tienen mayor capacidad económica y el resto, aumentando la desigualdad social. La valoración que hace de la reforma J LOPEZ LORENZO –miembro de la AEDAF- en El Diario Montañés de 2-marzo-2013 se deduce ya del título de su artículo: “La constitucionalidad de las tasas judiciales”.

Y por último, para no alargar más esta nota, en “Nuevo revés a las tasas judiciales de Ruiz-Gallardón” -Expansión, 2-abril-2013- se informa de que un abogado laboralista ha reunido 171.000 firmas en contra de las tasas, pidiendo su derogación –la reforma introducida por el RDL de febrero de 2013 se considera puro maquillaje, pues sólo ha reducido su cuantía en un 5%, que es lo que el propio gobierno admite que perderá respecto a la recaudación inicialmente prevista-.

por parte de los más variados agentes jurídicos⁸. De hecho el PSOE ha presentado un recurso de inconstitucionalidad⁹ alegando que las tasas son “abusivas, desequilibradas e injustas” y representan “un atentado y una quiebra del Estado de Derecho” pues crean “una barrera económica de forma irrazonable y desproporcionada” que “disuade y discrimina a muchos ciudadanos”. Las CCAA de Andalucía y Cataluña también lo han hecho. Los tres han sido admitidos por el Tribunal Constitucional el 21 de marzo de este año¹⁰.

¿Es posible financiar la Administración de Justicia o el sistema judicial mediante tasas o sólo puede financiarse a través de impuestos, pagados por la generalidad de los ciudadanos en función básicamente de su capacidad económica y al margen del uso o no uso que hagan de este servicio público?

8 “Abogados, sindicatos y consumidores forman un frente anti-tasas judiciales”, Público, 28-noviembre-2012 (tanto la Abogacía, como el Consejo de Consumidores y Usuarios reclaman a la Defensora del Pueblo que presente un recurso de inconstitucionalidad, noticia que ya se adelantaba en la edición de este mismo periódico de 19-noviembre-2012); “Ley de tasas: fuerte marejada en el sector legal. Las medidas de Gallardón desatan críticas”, Cinco Días, 14-diciembre-2012 (donde se explica que hasta dieciocho organizaciones, incluyendo las asociaciones mayoritarias de jueces, fiscales y el Consejo General de la Abogacía, organizaciones de consumidores y sindicatos, han manifestado su oposición a la ley de tasas judiciales); “El Consejo General de la Abogacía, que representa a los ochenta y tres decanos de Colegios de Abogados de España, pide a la Audiencia –Nacional- que plantee la inconstitucionalidad de las tasas” (en la noticia se explica que los abogados han presentado un recurso contencioso contra la orden ministerial que regula el modelo de autoliquidación de las tasas, por motivos como la omisión del trámite de audiencia al Consejo de Estado, o de la intervención del Ministerio de Justicia y del Consejo de Ministros y del dictamen del Consejo General del Poder Judicial, y piden a la Audiencia Nacional que plantee cuestión de inconstitucionalidad contra la ley que las regula), El País, 28-enero-2013.

9 El 19 de febrero, según la noticia aparecida en El País de 20-febrero-2013. Y ha anunciado la presentación de un segundo recurso, esta vez contra el Real Decreto-Ley 3/2013 –El País, 21-mayo-2013-.

10 Según informa Expansión -2 de abril de 2013. Navarra también ha criticado las nuevas tasas “porque vulneran la tutela judicial efectiva y perjudican a las clases medias”, según Cinco Días, 8-mayo-2012, pero no ha planteado ningún recurso contra la ley.

Consecuentemente, aun partiendo de la legitimidad de la vigente configuración de la tasa es necesario arbitrar los mecanismos que eviten que, ni siquiera con carácter residual, la cuantía de las tasas pueda generar efectos indeseados

Sorprendente y unánime ha sido el rechazo por parte de los representantes de la abogacía¹¹ -en este caso ciertamente la sorpresa es relativa¹²- y el poder judicial¹³. Hasta la Comisión Europea ha manifestado su preocupación y ha prometido realizar un seguimiento de la norma española -y concretamente de la cuantía de las tasas

- 11 Vid. "Los abogados se oponen a las tasas como vía para agilizar los tribunales", Cinco Días, 3-abril-2012 (allí explica CARNICER: "Nos parece bien que se busquen fórmulas para evitar acudir a los tribunales y aumentar las vías de solución extrajudicial de conflictos, pero no a base de poner trabas de carácter económico"); "Los abogados se unen contra el copago judicial: no es una tasa, es un atraco", Público, 12-noviembre-2012 (concentración de abogados ante la puerta de los Juzgados de Plaza Castilla, pidiendo la dimisión del Ministro de Justicia. El presidente del Colegio General de la Abogacía critica que se esté creando una justicia para ricos); "Los abogados se rebelan contra la ley de tasas", Expansión, 13-noviembre-2012; "Abogados, jueces y fiscales se unen contra el "copago judicial" de Gallardón", Público, 21-noviembre-2012; "Las tasas judiciales ponen en jaque a los pequeños despachos", Expansión, 30-noviembre-2012 (donde se comenta la reacción de numerosos abogados, jueces y secretarios judiciales de resistencia hacia la aplicación de las nuevas tasas).
De hecho sabemos que el Colegio de Abogados de Madrid -y otros probablemente- ha mantenido reuniones con el Ministro de Justicia para hacerle llegar sus reflexiones y está preparando nuevos escritos para los que pide la colaboración de todos sus miembros. El Colegio está interesado en conocer los problemas que suscita la aplicación práctica de la tasa y todos aquellos casos en que los clientes de los abogados renuncian finalmente a ejercitar acciones procesales debido a la cuantía que tendrían que abonar, para seguir haciendo llegar sus quejas al Ministerio -vid Boletín Informativo "Especial Tasas Judiciales" enviado a todos los colegiados el 7 de marzo de 2013-.
- 12 Como se explica en "Las tasas judiciales ponen en jaque a los pequeños despachos", de Expansión, 30-noviembre-2012, las tasas harán que se reduzcan notablemente los pleitos de escasa cuantía, que constituyen el 80% de los procesos judiciales en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social. De modo que "no sólo va a haber recortes de plantilla en el sector de los servicios jurídicos, sino que muchos abogados que trabajan individualmente y que viven del turno de oficio y de los pleitos de mediana cuantía van a tener que replantearse el ejercicio de la profesión", y estos son el 71% de los abogados ejercientes en España. Esto explicaría el interés corporativo de los abogados y sus Colegios por conseguir la reforma del sistema de tasas aprobado.
Sin embargo, como también se pone de manifiesto en ese artículo lo que también puede ocurrir es que muchos asuntos se reconduzcan a la vía penal, en la que no se pagan tasas, causando distorsiones e ineficiencias en el funcionamiento del sistema judicial. Y también sucederá que muchos potenciales clientes, incluso con intereses legítimos, no podrán o querrán seguir adelante con un proceso judicial por razones económicas, renunciando a sus derechos.
- 13 "El Poder Judicial elabora un durísimo informe contra las tasas de Gallardón", El País, 13-mayo-2012; "El Poder Judicial" -CGPJ- "veta las tasas de Gallardón por vulnerar la tutela efectiva", El País, 1-junio-2012; "El gobierno descarta rebajar las nuevas tasas judiciales porque servirán para ampliar los casos de asistencia gratuita", Cinco Días, 23-noviembre-2012 (jueces y fiscales comienzan a llevar a cabo movilizaciones públicas en contra de las tasas, durante la tramitación de la ley: se manifiestan ante el Ministerio de Justicia y amenazan con llevar a cabo una huelga); "Los jueces no ven claro el anuncio de Gallardón sobre revisar las tasas", El Economista, 14-febrero-2013 (todas las asociaciones de jueces - Jueces para la Democracia, Foro Judicial Independiente, Asociación Profesional de la Magistratura- acogen favorablemente la idea de revisar a la baja las tasas judiciales cuando el Ministro anuncia su intención, aunque no confiaban plenamente en ella).
SISEJ, el Sindicato de Secretarios Judiciales, manifiesta públicamente su rechazo a la nueva ley -denunciando su mala calidad técnica, que ha llevado a la confusión a los juzgados y a que se hayan fijado criterios distintos para su aplicación en los diferentes partidos judiciales -y también se quejan de la "denigración profesional" que supone obligarles a liquidar las tasas -sic-, según El Economista, 11-enero-2013-.
Incluso hemos sabido por la prensa -Expansión, 30-noviembre-2012; El País, 13-diciembre-2012- que un juez se ha declarado insumiso ante las nuevas tasas. Este juez de lo social de Benidorm anuncia en su blog que él no aplicará la nueva ley de tasas por considerarla contraria a Derecho Comunitario, concretamente al art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, tal y como es interpretada en la STJUE de 6-noviembre-2012, asunto C-199/11, y a la Directiva 93/13/CEE, de 5-abril, sobre cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores. A nosotros nos ha llamado tanto la atención este caso que hemos buscado las normas y sentencias citadas, pero hemos constatado que ninguna de ellas puede servir de apoyo para semejante postura.

establecidas- para ver si atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el art. 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales¹⁴.

Las voces a favor han sido escasas, pero también han existido¹⁵ y el propio Ministerio de Justicia se ha defendido¹⁶, de manera poco honorable en ocasiones¹⁷, aunque ha terminado cediendo a las presiones, al menos en parte, y tras escuchar a la Defensora del Pueblo -a la que numerosos grupos sociales habían pedido que interpusiera un recurso de inconstitucionalidad¹⁸- decidió modificar algunas disposiciones de la Ley 10/2012.

La modificación, llevada a cabo a través del RDL 3/2013, se ha querido presentar como una muestra de la sensibilidad social del gobierno -o del Partido Popular que lo sostiene con una cómoda mayoría absoluta en el Parlamento-. En la exposición de motivos del RDL se dice: "La aplicación de la ley... ha puesto de manifiesto que pese a que las tasas, en abstracto y por sí mismas, no se consideran lesivas de derecho alguno, podrían llegar a darse casos concretos e individualizados en los que la cuantía fijada en la tasa resultara excesiva. Consecuentemente, aun partiendo de la legitimidad de la vigente configuración de la tasa es necesario arbitrar los mecanismos que eviten que, ni siquiera con carácter residual, la cuantía de las tasas pueda generar efectos indeseados". Debe tratarse,

14 Así lo comunicó V. REDING, Vicepresidenta de la Comisión Europea y responsable de Justicia, ante una pregunta formulada por la europarlamentaria española M IRIGOYEN (PSE) en el Parlamento Europeo -vid *Europa en breve*, semana del 11 de febrero de 2013, p. 625.

La UE está llevando a cabo en estos momentos estudios comparativos de los sistemas judiciales de los Estados miembros, cuya calidad, independencia y eficacia se consideran esenciales para aumentar el atractivo de las economías nacionales para inversores nacionales e internacionales. "Una justicia independiente, eficaz y de alta calidad es crucial para un entorno empresarial que favorezca el crecimiento", estimule las inversiones y permita la creación de empleo, se dice en informes como *"The functioning of judicial systems and the situation of the economy in the European Union Member States"*, preparado por la DG Justicia de la Comisión Europea publicado el 15-enero-2013. Los Indicadores Europeos de Justicia que ahí se manejan se tendrán en cuenta al elaborar las recomendaciones de política económica que se dirigen a los Estados Miembros por parte de las instituciones europeas en el marco del Semestre Europeo. De hecho en 2012 ya recibieron sugerencias concreta de reforma de su sistema judicial países como Bulgaria, Eslovaquia, Italia, Letonia y Polonia, además de los sometidos a programas de ajuste económico, a saber, Grecia, Irlanda y Portugal. Tal vez en un futuro próximo las reciba también España.

15 "El presidente del TSJA -Andalucía- a favor del copago judicial", Público, 13-abril-2012 (sus argumentos: quienes no tengan medios podrían acudir a los servicios de justicia gratuita; y sería una forma de reducir la litigiosidad, disuadiendo de la presentación de demandas innecesarias). La defensa más encendida la hemos encontrado en "La escandalera de las tasas judiciales", artículo de P. SCHWARTZ en *Expansión*, de 9-enero-2013, en el que se declara "sospechosa" la actitud de los profesionales del Derecho, a la que se encuentra explicación en el hecho de que probablemente muchos de ellos perderán negocio cuando los ciudadanos se planteen dejar de pleitear en asuntos de pequeña cuantía. El autor recuerda que en España hay unos 270 abogados por cada 100.000 habitantes, mientras en Francia hay 79 y en Alemania 191. SCHWARTZ defiende que sea el usuario de un servicio el que cargue con su coste: "El que los tribunales no den abasto a despachar los asuntos se debe principalmente a que, al no ser el precio el adecuado"-el actual es muy bajo, en su opinión-"escasea la financiación y el servicio se deteriora y la espera se alarga. Esto segundo es lo más grave. Si el precio es demasiado bajo, al demandante se le cobra en tiempo además de en dinero. Una larga espera en un "precio sombra" que recae igual sobre quien necesita angustiosamente una decisión que sobre el que no tiene tanta prisa". La nueva tasa tampoco cubrirá la totalidad del coste del servicio, sino un 8% de los 4.000 millones que cuesta la justicia en España. Y aunque las personas físicas también deban pagar ahora, no lo harán quienes tengan derecho a la justicia gratuita y los trabajadores en procesos laborales.

16 Desde la Comunidad Autónoma de Madrid se le echa una mano también: "La Justicia no es gratuita, cuesta 4.000 millones al año", *Expansión*, 16-abril-2013. En la entrevista el Consejero de Presidencia, Justicia y Portavoz de la CA defiende las tasas con el argumento de que con ellas los ciudadanos entienden que los servicios públicos no son gratuitos, sino que es necesario financiarlos. Además el RDL de reforma ha sido sensible a las quejas sociales y ha rebajado sustancialmente la cuantía de las tasas y no hay que olvidar que el 71% de los procesos son penales y estos no están sujetos al pago de las mismas.

17 "Gallardón revela que los jueces le pidieron subir tasas para financiar sus pensiones", *Cinco Días*, 12-diciembre-2012 -el ministro afirma que la Asociación Profesional de la Magistratura fue a verle a los pocos días de acceder al cargo para presentarle un documento en el que le pedían un sistema de tasas judiciales que permitiese financiar un sistema de incentivos por productividad y otro de pensiones para los jueces-.

18 Vid *El País*, 20-febrero-2013.

sin duda, de supuestos residuales los afectados por la reforma, pues el propio Ministerio cuantifica la rebaja de las cuantías en un simple 5% de la recaudación que se esperaba conseguir inicialmente con las tasas, unos 306 millones de euros, –así se indica en el resumen del Consejo de Ministros del viernes 22 de febrero colgado en la página web de La Moncloa–.

Como ha podido constatare, la polémica social surge por el enfrentamiento de dos posturas, la de aquellos que consideran que es legítimo –y constitucional en España– financiar la Administración de Justicia o el funcionamiento del sistema judicial mediante tasas –y de cuantía elevada si se quiere evitar o moderar su uso abusivo o excesivo por parte de algunos ciudadanos–, y la de aquellos que piensan que no, que este servicio público debería ser gratuito –porque sólo así se respetará plenamente el derecho a la tutela judicial efectiva que regula el art. 24 de nuestra Constitución–. Naturalmente existen quienes defienden una posición intermedia, admitiendo el pago de tasas, pero de una cuantía moderada o/y sólo en algunos supuestos –entre los cuales, ya lo anunciamos, nos encontramos nosotros–.

2. La Administración de Justicia como servicio público y su posible financiación a través de tasas

Las tasas son una forma de tributo que en España puede utilizarse –así se define su hecho imponible en el art. 2.2.a de la Ley 58/2003, de 17-diciembre, General Tributaria o en el art. 6 Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos del Estado– en los casos de “utilización privativa o... aprovechamiento especial del dominio público,... prestación de servicios o... realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. Y entre estos servicios se menciona expresamente –gracias a la redacción que recibe el art. 13.m de esta ley por parte de la L 10/2012 que ahora comentamos– “el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social”.

Se trata de tributos con los que se pretende cubrir el coste del servicio o actividad pública prestado o desarrollada en beneficio de un ciudadano –sujeto pasivo, art. 16 LTPP–. Por eso se rigen por el principio de equivalencia –art. 7 LTPP¹⁹–, aunque en la fijación de su cuantía “se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas” –principio de capacidad económica, art. 8 LTPP–.

Por eso “en general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente²⁰, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”, dice el art. 19.2 LTPP.

Y para calcular adecuadamente el coste –y que todos los ciudadanos, y en su caso los jueces, puedan comprobar que así es–, “(t)oda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria

19 “Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”.

20 “3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan”.

económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta”, dispone el art. 20.1 LTPP. Tan importante es esta memoria que “(l)a falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas”, según el último inciso de ese artículo.

La tasa se cobra como un precio, en sentido económico, por el servicio prestado por la Administración Pública al ciudadano. Por eso “(p)rocederá la devolución de las tasas que se hubieran exigido, cuando no se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo”, de acuerdo con el art. 12 LTPP.

Y por eso en principio debiera pagarse cuando ya se ha recibido el servicio, pero lo cierto es que la LTPP –art. 15– admite que se establezca el devengo de la tasa en el momento en que se inicia la prestación del servicio o incluso antes, simplemente cuando el sujeto presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, “que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente”. Esto, en principio, no debiera suponer un gran problema dado que, como hemos comentado, si el servicio finalmente no se presta, se devolverá lo pagado.

Hemos recordado todas estas características generales de las tasas para poder a partir de ahora valorar las figuras reguladas por el Estado y por la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Y es que la tasa judicial regulada por el Estado del modo tan controvertido y socialmente contestado que hemos comentado más arriba se suma a las dos tasas judiciales que Cataluña tiene en vigor desde el 24 de marzo de 2012, introducidas por su Ley 5/2012, de 20-marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas, y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos –vid su DF 11ª y su art. 16 que modifica el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Generalitat de Catalunya²¹.

Estas dos tasas catalanas son la tasa por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia –explicaremos esta aparentemente repetitiva expresión más adelante–, y la tasa por la utilización o el aprovechamiento de bienes y derechos afectos al servicio de la Administración de Justicia.

Nos ocuparemos de ellas y examinaremos en detalle su hecho imponible y los demás elementos de su estructura en este trabajo, comparándolas con la tasa del Estado²². Baste señalar de momento que la primera parece gravar el mismo supuesto de hecho que la tasa estatal, razón por la cual el Estado ha planteado recurso de inconstitucionalidad contra ella –también entraremos en esto–.

La cuestión que queremos ahora plantearnos es la siguiente: si una tasa es el tipo de tributo que hemos visto, ¿es posible financiar la Administración de Justicia o el sistema judicial mediante tasas o sólo puede financiarse a través de impuestos, pagados por la generalidad de los ciudadanos en función básicamente de su capacidad económica y al margen del uso o no uso que hagan de este servicio público?

Por cierto ¿estamos hablando de un servicio público? ¿de qué tipo de servicio? Y es que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 20/2012, de 16-febrero, ha señalado que debe “reconocerse que el acceso a la jurisdicción no es

21 El TR de la LTPP de Cataluña está contenido en el Decreto-Legislativo 3/2008, de 25-junio.

22 Para comparar la regulación general de las tasas en Cataluña con la del Estado baste por ahora tener en cuenta dos artículos de su DLeg 3/2008: los art 1.2.1 –sujetos pasivos– y 1.2.8 –importe de las tasas–.

Así pues, es posible y conforme a la Constitución exigir el pago de unas tasas por permitir el acceso a la justicia.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el TC sólo ha examinado en los casos que han llegado hasta él unas tasas muy concretas, que se aplicaban sólo en los órdenes jurisdiccionales civil y contencioso, a personas jurídicas

equivalente a la prestación de un servicio público por la Administración, ya que se trata de la puesta en marcha de un proceso ante un Poder del Estado en ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva” –FJ 11-. En cualquier caso el mismo TC admite el pago de tasas por este servicio público tan especial –y esencial-.

Sin embargo, también podríamos plantearnos otra cuestión: ¿se presta o realiza por el sector privado este servicio o uno muy similar –el de arbitraje-? Y es que dado el interés que muestra en los últimos tiempos el Ministerio de Justicia en tratar

de convencer a los ciudadanos de las bondades de las soluciones extrajudiciales para sus conflictos –la nueva regulación de las tasas judiciales pretende, según se ha explicado en múltiples medios, precisamente reducir la litigiosidad ante los tribunales y fomentar el recurso a otras vías alternativas, se supone que tanto o más eficaces e igualmente válidas-, nos parece que es legítimo que nos preguntemos esto. Y es que si el servicio privado de solución extrajudicial de un conflicto es equivalente al servicio público que prestan los tribunales, la “tasa” judicial no debería ser tal, sino un precio público.

Dicho queda todo esto en aras de la precisión jurídica. Las consecuencias de aceptar semejante tesis –que nosotros no defendemos, aclaramos- serían la posibilidad de regular la cuantía del “precio público” mediante normas de rango reglamentario y la de fijar sumas aún más elevadas que las actuales, por encima del coste del servicio –art. 24 y ss LTPP-.

Pero naturalmente la respuesta a la cuestión planteada, al menos en nuestra opinión, es que no se trata de servicios equivalentes entre los cuales puedan elegir los ciudadanos. Ni elige el demandado –no puede-, ni elige el demandante si quiere asegurarse la eficacia jurídica de la resolución del conflicto –en caso de incumplimiento de un laudo arbitral, no tiene más remedio que acudir a un tribunal para pedir y conseguir su ejecución-.

Las tasas pueden, pues, ser utilizadas como medio de financiación del servicio público sistema judicial o Administración de Justicia –o de los distintos servicios públicos relacionados con esto-. También pueden utilizarse los impuestos. O una combinación de ambos, como de hecho ha sucedido y sucede en España.

Recordemos que las tasas judiciales se aplicaron de forma generalizada en nuestro país mientras estuvo vigente el Decreto 1035/1959, de 18-junio, por el que se convalidó y reguló la exacción de tasas administrativas del Ministerio de Justicia –convalidación exigida por la Ley de 26-diciembre-1958, de tasas y exacciones parafiscales-. En 1986, a través de la Ley 25/1986, de 24-diciembre, de supresión de tasas judiciales, se derogaron; sin embargo, se introdujeron de nuevo mediante la Ley 53/2002, de 30-diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la ley de acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado de 2003, que entró en vigor el 1 de enero de 2003 –art. 35-. Esta ley fue modificada parcialmente por la Ley 4/2011, de 24 de marzo, de modificación de la Ley 1/2000, de 7-enero, de Enjuiciamiento Civil, y por la Ley 37/2011, de 10-octubre, de Medidas de Agilización Procesal. Y es la regulación contenida en estas normas²³ la que ahora se reforma, ampliando el ámbito de aplicación

23 Y en el reglamento contenido en Orden HAC 661/2003, de 24-marzo-, vigente desde el 1 de abril de 2003.

y la cuantía de las tasas judiciales, con la Ley 10/2012 y el RDL 3/2013 que analizamos en este trabajo. Y en Cataluña ya hemos comentado que existen dos tasas desde el 24 de marzo de 2012.

En ningún caso las tasas han financiado en su totalidad el gasto público en materia de Justicia; los impuestos han coadyuvado a ello. Es el legislador –tanto el estatal, como el autonómico– el que, haciendo uso de su margen de discrecionalidad política, debe elegir en qué medida o proporción el gasto público debe ser cubierto mediante tasas o mediante impuestos. Y así lo ha hecho. En la regulación aprobada en estos últimos meses ¿ha respetado el marco y los límites que la Constitución –y en su caso el Estatuto de Autonomía– le imponen?

2.1. Admisibilidad y límites constitucionales de las tasas judiciales

El art. 24 de la Constitución Española establece en su apdo 1 el derecho de todas las personas “a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”. El art. 119 indica que “(l)a justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar”.

Sobre estas bases ha construido el Tribunal Constitucional una doctrina de acuerdo con la cual el derecho a la tutela judicial –derecho fundamental de la sección 1ª del capítulo II del Título I de la CE, que goza de la protección reforzada del art. 53. 1 y 2 CE– no equivale a derecho a acceder a la justicia de forma gratuita. Este último derecho es de configuración legal y, por tanto, su delimitación corresponde al legislador, que respetando el contenido constitucional indisponible –el necesario reconocimiento de la gratuidad a quienes prueben que no tienen recursos suficientes para litigar²⁴–, puede modular su ejercicio en función de toda una serie de variables objetivas: orden jurisdiccional, tipo de proceso, recursos públicos disponibles en un momento dado, nivel de ingresos de la persona, etc, siempre de forma razonable y sujeta al control último del propio Tribunal Constitucional –así en STC 16/1994, 20-enero–.

Pese a ser un derecho prestacional y de configuración legal, y de menor fuerza jurídica que el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho a la asistencia jurídica gratuita es fundamental en un Estado de Derecho, pues “no es sólo garantía de los intereses de los particulares, sino también de los intereses generales de la justicia en tanto que tiende a asegurar los principios de contradicción e igualdad procesal entre las partes y a facilitar así al órgano judicial la búsqueda de una sentencia ajustada a Derecho, aunque sin duda su finalidad inmediata radica en permitir el acceso a la justicia, para interponer pretensiones u oponerse a ellas a quienes no tienen medios económicos suficientes para ello y... trata de asegurar que ninguna persona quede procesalmente indefensa por carecer de recursos para litigar” –así lo explica el TC en su sentencia 16/1994, 20-enero²⁵–.

Así pues, es posible y conforme a la Constitución exigir el pago de unas tasas por permitir el acceso a la justicia. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el TC sólo ha examinado en los casos que han llegado hasta él unas tasas

24 Según la STC 16/1994, 20-enero, debe reconocerse el derecho a asistencia jurídica gratuita por imperativo constitucional a quienes no puedan hacer frente a los gastos derivados del proceso –incluyendo los honorarios de abogado y procurador– “sin dejar de atender a sus necesidades vitales y las de su familia”, esto es, “deben sufragarse los gastos procesales a quienes, de exigirse ese pago, se verían en la alternativa de dejar de litigar o poner en peligro el nivel mínimo de subsistencia personal o familiar” –FJ 5–.

25 Y en el mismo sentido Ss 12/1998, 15-enero, FJ 4; 117/1998, 2-junio, FJ 3; 95/2003, 22-mayo, FJ 4; 20/2012, 16-febrero, FJ 7.

muy concretas, que se aplicaban sólo en los órdenes jurisdiccionales civil y contencioso, a personas jurídicas²⁶. Y respecto a ellas el Alto Tribunal ha insistido en reiteradas ocasiones en que eran admisibles siempre que su cuantía no fuera desproporcionada.

El fin perseguido por la tasa es legítimo, puesto que consiste en “financiar el servicio público de la Administración de Justicia con cargo a los justiciables que más se benefician de la actividad jurisdiccional, disminuyendo correlativamente la financiación procedente de los impuestos, a cargo de todos los ciudadanos” –STC 20/2012, 16-febrero, FJ 8-. “Aunque resulta evidente que la justicia, en tanto que garantía del Estado de Derecho, implica beneficios colectivos que trascienden el interés del justiciable considerado individualmente, lo cierto es que la financiación pura mediante impuestos conlleva siempre que los ciudadanos que nunca acuden ante los Tribunales estarían coadyuvando a financiar las actuaciones realizadas por los Juzgados y las Salas de Justicia en beneficio de quienes demandan justicia una, varias o muchas veces” –FJ 8 de la misma sentencia-.

Establecer un régimen de tasas judiciales es, por tanto, “plenamente respetuoso con las previsiones constitucionales sobre la gratuidad de la justicia” –FJ 9, STC 20/2012, de 16-febrero-. “Esta conclusión general” –añade en su sentencia 79/2012, de 17-abril- “sólo podría verse modificada si se mostrase que la cuantía de las tasas establecidas... son tan elevadas que impiden en la práctica el ejercicio del derecho fundamental o lo obstaculizan en un caso concreto en términos irrazonables” –FJ 5²⁷-.

Y el Tribunal Constitucional cita en su apoyo sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo –FJ 9 y 10, STC 20/2012, de 16-febrero-, como las siguientes: el Auto O`Limo contra España, de 24-noviembre-2009²⁸; Sentencia Kreuz contra Polonia, de 19-junio-2001²⁹; Kniat contra Polonia, de 26-julio-2005³⁰; Apostol contra

26 Además el TC se muestra más dispuesto a admitir las tasas cuando se aplican por la presentación de recursos que cuando se trata de acceder a la primera instancia judicial, porque, como recuerda en la S 20/2012, de 16-febrero –FJ 5-, si bien el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE incluye tanto el derecho de acceso a la jurisdicción, como el de acceso a los recursos legalmente establecidos, el primero “es un componente modular del derecho fundamental... y no viene otorgado por la ley, sino que nace de la Constitución misma”. Sin embargo, el segundo depende de la “concreta configuración que reciba de cada una de las leyes de enjuiciamiento que regulan los diferentes órdenes jurisdiccionales.

27 Vid también STC 85/2012, 18-abril, y 164/2012, 1-octubre.

28 Un Estado no tiene porqué reconocer el derecho de asistencia jurídica gratuita a asociaciones y sociedades privadas que disponen de fondos aportados libremente por sus miembros o socios para la gestión de sus intereses, lo que incluye el ejercicio de acciones procesales en relación con litigios sobre sus derechos de propiedad.

29 En esta sentencia el TEDH razona que, de acuerdo con el Convenio Europeo de Derechos Humanos, el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho de configuración legal, no absoluto –pto 53-. Sin embargo, las limitaciones que el legislador decida establecer en su Derecho nacional no pueden restringir o reducir el acceso a los tribunales por parte de los ciudadanos de tal manera que quede afectada la esencia del derecho –pto 54-. Esas limitaciones deben perseguir un objetivo legítimo y guardar una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo legítimo –pto 55-. Puede imponerse el pago de unas tasas judiciales para acceder a los tribunales, pero la suma exigida debe valorarse a la luz de las circunstancias del caso, incluyendo la capacidad del sujeto de pagarlas, y la fase del proceso en que se exigen –pto 59-. Dada la posición prominente que ocupa el derecho a la tutela judicial en una sociedad democrática, debe encontrarse un equilibrio adecuado entre el interés del Estado en recaudar y el interés de los ciudadanos por exigir sus derechos ante los tribunales –pto 66-. La tasa no debe ser excesiva afectando a la esencia del derecho –pto 66-.

30 Unas tasas judiciales excesivas pueden ser consideradas una restricción del derecho de acceso a los tribunales –pto 38-. La suma exigida debe ser valorada a la luz de las circunstancias particulares del caso, incluyendo la capacidad del sujeto para pagarlas –pto 39-. Debe buscarse un equilibrio entre el interés del Estado y el del sujeto –pto 45-.

Georgia, 28-noviembre-2006³¹; y Urbanek contra Austria, 9-diciembre-2010³² -la misma línea de pensamiento se aplica en otra sentencia no citada por el TC, Teltronic-Catv contra Polonia, 10-abril-2006³³-.

El TC también tiene en cuenta y cita la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22-diciembre-2010, asunto DEB Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft GmbH, C-279/09³⁴.

El Tribunal Constitucional, por tanto, y tal y como se recuerda en la exposición de motivos de la Ley 10/2012, entiende que nuestra CE sólo exige que se garantice el acceso gratuito a la justicia a los litigantes que prueben que carecen de recursos económicos, no a todos, pues derecho a la tutela judicial efectiva no equivale a justicia gratuita.

31 Se reitera la jurisprudencia establecida en las sentencias anteriores, en los puntos 57, 59 de la sentencia.

32 Se aplica la misma jurisprudencia que ya conocemos en los puntos 48, 49, 50 de la sentencia. Y se examina si el sistema de tasas establecido en el país del caso era suficientemente flexible y permitía adaptar la cuantía de la tasa, mediante exenciones o reducciones, a las circunstancias de cada ciudadano –vid. punto 62 de la sentencia-.

33 El derecho a la tutela judicial no es derecho absoluto, puede ser limitado por la regulación del Estado, que dispone de un margen de apreciación para ello. Este margen no le permite, empero, llegar a afectar la esencia del derecho –punto 46 de la sentencia-. Las limitaciones legales sólo son admisibles si persiguen un objetivo legítimo y respetan una razonable relación de proporcionalidad. Si se exigen tasas judiciales, su cuantía debe ser valorada a la luz de las circunstancias particulares del caso, incluyendo la capacidad del sujeto para pagarlas, y la fase del proceso judicial en que se imponga el pago –punto 48-.

34 En esta sentencia el Tribunal de Luxemburgo examina si una normativa nacional que no reconoce el derecho a asistencia jurídica gratuita a una persona jurídica puede ser contraria a Derecho Comunitario por violar el principio de efectividad de este Derecho, al impedir a esas personas defender sus intereses –reconocidos en el Derecho de la Unión Europea- ante los tribunales –nacionales-. El tribunal resume su propia doctrina:

Del principio de efectividad del Derecho Comunitario deriva que "la regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión" –punto 28 de la sentencia-.

El derecho a la asistencia jurídica gratuita –que también se aplica a las personas jurídicas, se explica en los puntos 38 y 59- forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, un principio general del Derecho de la UE –pto 29- que se recoge en las Constituciones de los Estados miembros, en los art. 6 y 13 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, y en el art. 47 de la Carta Europea de Derechos Humanos. Este derecho debe interpretarse "a la luz de las demás normas del ordenamiento de la Unión, del Derecho de los Estados miembros y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos" –pto 37-. Y así "la cuestión de si la concesión de asistencia jurídica gratuita es necesaria para que el proceso sea equitativo debe resolverse atendiendo a los hechos y circunstancias particulares de cada caso concreto y depende, en particular, de la importancia que para el demandante tiene el objeto del proceso, de la complejidad del Derecho y del procedimiento aplicables, así como de la capacidad del demandante de defender eficazmente su causa". "Puede, no obstante, tenerse en cuenta la situación económica del demandante o de las posibilidades de salir vencedor del proceso" –punto 46-. También menciona la forma de la persona jurídica, los recursos económicos de sus socios, su objeto social, su forma de constitución –en el punto 54-. Lo importante es que el sistema de selección que aplique el legislador no debe funcionar de forma arbitraria –punto 49- y la diferencia de trato entre aquellos a los que se reconozca el derecho a la asistencia jurídica gratuita y aquellos a los que no, debe tener una justificación objetiva y razonable –punto 50-.

Tal y como hace el TEDH, la Corte de Luxemburgo insiste en dos aspectos: el fin legítimo de las posibles limitaciones impuestas al derecho de acceso a los tribunales –que no deben afectar a su esencia- y la relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido –puntos 47 y 60 de la sentencia-. Para valorar la proporcionalidad "el juez nacional puede tomar en consideración el objeto del litigio, la existencia de posibilidades razonables de que el demandante salga vencedor del proceso, la importancia que para este tiene el objeto del proceso, la complejidad del Derecho y del procedimiento aplicables, así como la capacidad del demandante de defender eficazmente su causa.... También... el importe de las costas del procedimiento que deban abonarse por anticipado y si estas pueden representar o no un obstáculo insuperable al acceso a la justicia" –punto 61-.

Es cierto que en ocasiones los administrados utilizan la vía judicial con fines espurios o dilatorios, abusando de los derechos y posibilidades que reconoce el Derecho procesal; pero para combatir esas situaciones los jueces disponen ya de las herramientas que les proporcionan preceptos como el art. 11.2 Ley Orgánica 6/1985

Hasta aquí no tenemos nada que objetar, pues es cierto, en nuestro sistema el legislador puede exigir el pago de tasas judiciales³⁵. Pero no puede hacerlo de cualquier forma, ni en todos los ámbitos, ni a todos los sujetos, ni en cualquier cuantía. Examinaremos en qué medida el legislador –estatal y autonómico– ha reparado en estos límites más adelante. Ahora nos interesa añadir algo más.

Y es que el legislador estatal justifica la nueva regulación de las tasas judiciales –de más amplia aplicación y más elevada cuantía– argumentando que haciendo que los que más se benefician de la Administración de Justicia sean los que soporten

parte de su coste se trata, no sólo de obtener ingresos que permitirán mejorar la financiación de todo el sistema judicial y especialmente de la asistencia jurídica gratuita, sino que se trata también de “racionalizar el ejercicio de la potestad jurisdiccional”. Esto es, añade al fin recaudatorio, un fin extrafiscal, a saber, el de moderar el uso del servicio público de la Justicia que hacen los ciudadanos, reduciendo los niveles de litigiosidad que existen en nuestro país.

Este aspecto ha generado bastante controversia. El Consejo General del Poder Judicial –al menos la mayoría de sus componentes– rechazó esta utilización de las tasas en su informe sobre el anteproyecto de ley de 31 de mayo de 2012, explicando que es cierto que en ocasiones los administrados utilizan la vía judicial con fines espurios o dilatorios, abusando de los derechos y posibilidades que reconoce el Derecho procesal; pero para combatir esas situaciones los jueces disponen ya de las herramientas que les proporcionan preceptos como el art. 11.2 Ley Orgánica 6/1985, de 1-julio, del Poder Judicial –posibilidad de rechazar las peticiones que se formulen con manifiesto abuso de Derecho o que entrañen fraude de ley o fraude procesal–, o los art. 32.5, 228.2, 243.2, 247, 344.2 y 349.2 de la Ley 1/2000, de 7-enero, de Enjuiciamiento Civil –aplicables cuando algún litigante actúe con temeridad o mala fe–. Las tasas judiciales no son un medio adecuado para combatir estas situaciones porque se devengan simplemente por interponer una demanda o un recurso, en todo caso, esto es, afectan a todos los ciudadanos, actúen o no con temeridad o mala fe –informe CGPJ, p. 16 y 17–. Es cierto que con ellas los usuarios soportan parte de los costes –de ellos queda liberado el erario público–, y esto tendrá un efecto disuasorio para algunos litigantes, pero no por ello y sin más aumentará la eficacia y racionalización de la Administración de Justicia –p. 15 del Informe–.

Algunos miembros del CGPJ se desmarcaron de la postura mayoritaria y en los votos particulares del Informe hicieron constar su opinión. De acuerdo con FERNANDEZ CARNICERO Y ESPEJEL JORQUERA, “la tasa no supone un obstáculo para la garantía plena de la tutela judicial efectiva. Por el contrario, su vocación racionalizadora conduce a asentar el Estado de Derecho en la realidad social, de la que forma parte determinante la circunstancia o contexto económico” –p. 4 del voto particular–. El pago contribuirá a “disminuir razonablemente la litigiosidad pendiente”. Además “siendo obvio que la tasa se incluirá finalmente en la tasación de costas que, por aplicación del principio

35 También en Cataluña se exigen tasas judiciales, pero no a las personas que tengan derecho a justicia gratuita, quienes deben presentar el documento acreditativo de ello junto con el escrito de demanda, recurso o solicitud de segunda certificación o testimonio de sentencias y otros documentos judiciales que deseen –art. 3bis1.6.2 L– para gozar de la exención subjetiva prevista en el art. 3bis.1.3.2.a L.

del vencimiento³⁶, acabará sufragando la parte cuyas pretensiones sean totalmente rechazadas... no cabe negar que su introducción pueda contribuir a reducir la litigiosidad abusiva” –p. 5-.

Los colectivos sociales que han protestado reiteradamente contra la reforma de las tasas judiciales consideran las nuevas cuantías y la extensión de su ámbito de aplicación muy gravosos –nos remitimos a las noticias de prensa que ya hemos citado-. En la doctrina las opiniones a veces son un tanto contradictorias. Encontramos autores que tan pronto desconfían de la eficacia de la subida de las tasas para poner fin a los usos abusivos de los recursos judiciales³⁷, como defienden la tasa y la condena en costas como medidas económicas que pueden poner fin a los numerosos litigios innecesarios que, al parecer, lastran nuestro sistema actualmente³⁸.

Ciertamente las tasas, como otros tributos pueden tener fines extrafiscales –art. 2.1, 2º párr. LGT-. Pero nosotros pensamos, siguiendo al CGPJ, que no es una buena idea utilizar tasas para tratar de poner fin a los excesos que se produzcan en la utilización del sistema judicial, porque son tributos que se exigen de forma indiscriminada a todos los usuarios de la Justicia y no sólo a quienes abusan de ella. Además los fines extrafiscales en las tasas –a diferencia de lo que puede suceder en los impuestos- no pueden convertirse en su principal objetivo, ni llegar a ser su principal fuente de justificación o legitimación so pena de estar alterando la naturaleza de la figura hasta hacer de ella algo irreconocible, pues la tasa es, no lo olvidemos, un tributo que funciona como el precio pagado por un servicio público recibido, con el que se pretende cubrir el coste de este servicio. Es aquí donde radica su razón de ser, su fuente de legitimación. A este fin pueden unirse otros –extrafiscales-, sí, pero con carácter secundario y una adecuada regulación –para que no “paguen justos por pecadores”, si se nos permite la expresión-.

Y esto nos lleva a comentar otro aspecto curioso de la nueva regulación de las tasas judiciales. La reforma ha sido vinculada en todo momento por parte del legislador con la introducción de un nuevo sistema de asistencia jurídica gratuita. La elevación de las cuantías y la extensión de su ámbito de aplicación se han intentado disculpar alegando que cuando todo el sistema estuviera completado más personas que antes podrían beneficiarse de la asistencia jurídica gratuita y no tendrían que pagar tasas, ni asumir ningún coste en los procesos en que participaran. Además se ha dispuesto que la recaudación que se obtenga con las tasas

36 Así es según la Ley 37/2011, de 10-octubre, de medidas de agilización procesal –art. 4.tres-, que reformó el art. 241 -añadiendo un apdo 7- de la LEC. El vencimiento en un proceso y la condena en costas implica la obligación del pago de la tasa judicial correspondiente a la otra parte. La exposición de motivos de la Ley 10/2012 recuerda que esto es así, aunque utiliza una formulación inadecuada –criticada en el artículo “La ley de tasas, un parce para la justicia” de R. QUECEDO, publicado en Cinco Días, 11-diciembre-2012-. Y es que la ley dice: “se recuerda que la Ley 37/2011... incluye dentro de las costas la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional. De esta forma, el vencimiento en un proceso y la condena en costas a la otra parte trasladarán el pago de la tasa a la parte de demandada”. Como bien indica QUECEDO, la condena en costas no siempre afecta a la parte demandada, pues muy bien puede recaer sobre la demandante.

37 NAVARRO afirma que el carácter disuasorio de las tasas no funcionará en relación con las empresas. “Es verdad que está en la mente de todos la existencia de determinadas empresas que, por su giro típico, dilucidan sus conflictos ante los Tribunales con una presencia cualitativamente más intensa. Pero ese ámbito subjetivo, delimitado en general por las entidades bancarias, crediticias, financieras, de seguros y similares no abarca la totalidad de las empresas destinadas legalmente a satisfacer la tasa”. Para las empresas las cantidades a desembolsar suelen ser de escasa importancia; no por eso dejarán de litigar, pues pueden deducirse el gasto fiscalmente y repercutirlo sobre sus clientes, trasladando el coste a sus consumidores y usuarios –en “Reflexiones sobre la tasa judicial”, Revista Poder Judicial, nº 77, 2004, p. 119 y ss-.

38 NAVARRO, en el mismo trabajo citado en la nota anterior acaba defendiendo la generalización de las tasas a todo tipo de litigantes, jurisdicción y procesos, más una condena en costas que incluya las tasas -p. 122-.

Y en “Las anunciadas reformas en la Justicia” -IurisLex, febrero de 2012- defiende también la generalización de las tasas con estas palabras: “Lógicamente la tasa, combinada con la condena en costas de reciente implantación en el contencioso-administrativo, puede eliminar parte sustancial de esos litigios innecesarios, dilatorios e infundados que tanto abundan, amparados por la gratuidad”, afirma. Y así lo mantiene de nuevo en “Constitucionalidad de la tasa judicial”, IurisLex, marzo de 2012.

Es preciso tener en cuenta que los hechos imposables de la tasa del Estado y de la tasa de la Comunidad Autónoma deben ser diferentes, pues (1) ambos niveles de gobierno tienen competencias distintas en el campo de la Justicia, como acabamos de ver, y (2) las tasas sólo pueden crearse y exigirse por la Administración que presta el servicio gravado al ciudadano

judiciales se destinará a cubrir precisamente los gastos de ese nuevo sistema de asistencia jurídica gratuita –es la “vinculación” que se establece en el art. 11 L 10/2012–.

El CGPJ criticó esta afectación porque en su opinión “implica que, al menos en parte, los usuarios de la Administración de Justicia que dispongan de suficientes recursos habrán de soportar el coste que supone la prestación de ciertos servicios a quienes carecen de medios económicos para costearlos... el prelegislador pretende instaurar la solidaridad selectiva, a cargo de los usuarios de la Administración de Justicia, en detrimento del sostenimiento público

del coste que comporta la asistencia jurídica gratuita” –p. 18-19 del Informe–. Parece, pues, que para el Consejo la financiación mediante impuestos hubiera supuesto una solidaridad no selectiva, sino general, más aceptable. Y nosotros estamos de acuerdo con el Consejo. Pensamos que las tasas deben tener un carácter marginal en nuestro sistema tributario y utilizarse sólo para un número reducido de servicios públicos, no esenciales, en los que sea claro que sólo se benefician los usuarios. Este no es el caso de la Administración de Justicia, cuya sola existencia beneficia incluso a los afortunados ciudadanos que no necesitan acudir a ella.

Pero sobre todo el Consejo no ve con buenos ojos que la recaudación de las tasas sólo se destine a cubrir parte de los costes relacionados con la Administración de Justicia –los relacionados con el sistema de justicia gratuita– y no todos –p. 19–.

Ciertamente en ninguna parte explica el legislador por qué ha tomado esa decisión. Hemos de tener presente además que estos costes, que pretenden financiarse con la tasa estatal, no siempre recaen sobre el Estado, ya que corresponden a las CCAA en aquellos casos en que han asumido competencias en materia de Justicia –también lo señala el CGPJ en la p. 46 de su Informe–. Ciertamente es que el Ministro de Justicia ha ofrecido a las CCAA negociar para revisar el modelo de asistencia jurídica gratuita actualmente existente y asumir, por ejemplo, el coste de los abogados de oficio que ahora soportan las Comunidades³⁹. Si el Estado acaba asumiendo todo el coste del servicio, la afectación de las tasas estatales tendrá más sentido. Pero de momento no es así. ¿Por qué crea una tasa cuya finalidad es recaudar y financiar un servicio que él no presta, no en su totalidad o no en todo el territorio nacional? No tiene sentido, pero tampoco legitimidad económica o jurídica a no ser que

39 El País y Cinco Días, 8-mayo-2012.

se prevea un sistema de reparto de la recaudación entre todas las Administraciones que prestan el servicio que quiere ser financiado⁴⁰.

Ha llegado el momento de analizar quién tiene competencias en materia de Justicia en nuestro país y quién puede, por tanto, establecer una tasa que grave la prestación de servicios en este ámbito a los ciudadanos. ¿Es el Estado o son las CCAA? Recordemos que Cataluña ha establecido también dos tasas judiciales y en ambos casos los ingresos, gestionados por el Departamento de Justicia, han sido afectados “a la financiación de los gastos en que incurra la Generalitat por el funcionamiento de los órganos judiciales con sede en Cataluña”-vid. art. 3bis.1.8 y art. 3bis.2.8 de la Ley catalana citada más arriba-.

2.2. Competencias en materia de justicia de estado y CCAA: tasa del estado, tasas de las CCAA

De acuerdo con el art. 149.1.5 CE el Estado tiene competencia exclusiva sobre la “Administración de Justicia”. ¿Y las Comunidades Autónomas?

El Tribunal Constitucional ha precisado el significado de la expresión que hemos entrecomillado y ha llegado a la conclusión de que a las CCAA les corresponden –cuando las asuman en sus Estatutos- las competencias que no forman parte del núcleo esencial de la Administración de Justicia, entendido este como aquel que abarca “la constitución, funcionamiento y gobierno de los Juzgados y Tribunales, así como el estatuto jurídico de los Jueces y Magistrados de carrera... y el personal al servicio de la Administración de Justicia” –ex art. 122.1 CE-. Esto significa que caen bajo el ámbito competencias de las Comunidades el resto del personal al servicio de –pero no directamente integrado en- la Administración de Justicia, y todos aquellos asuntos que sirven de sustento material o personal a la función jurisdiccional.

Corresponde, pues, en exclusiva al Estado “la función jurisdiccional y la ordenación de los elementos intrínsecamente unidos a la determinación de la independencia con que debe desarrollarse”. Y es que el Poder Judicial –a él corresponde juzgar y hacer ejecutar lo juzgado de acuerdo con el art. 117.5 CE- es único y sólo puede quedar bajo

⁴⁰ Es lo que sucede con el depósito para recurrir, también destinado a la financiación de los gastos derivados del derecho de asistencia jurídica gratuita que se regula en la DA 15ª, apdo 13, de la LOPJ, L 6/1985, de 1-julio. Esta disposición dice ahora así –y rogamos que se preste especial atención a las frases que remarcamos en cursiva-:

DA Decimoquinta. Depósito para recurrir

1. La interposición de recursos ordinarios y extraordinarios, la revisión y la rescisión de sentencia firme a instancia del rebelde, en los órdenes jurisdiccionales civil, social y contencioso-administrativo, precisarán de la constitución de un depósito a tal efecto.

En el orden penal este depósito será exigible únicamente a la acusación popular.

En el orden social y para el ejercicio de acciones para la efectividad de los derechos laborales en los procedimientos concursales, el depósito será exigible únicamente a quienes no tengan la condición de trabajador o beneficiario del régimen público de la Seguridad Social.

10. Los depósitos perdidos y los rendimientos de la cuenta *quedan afectados* a las necesidades derivadas de la actividad del Ministerio de Justicia, destinándose *específicamente a sufragar los gastos correspondientes al derecho a la asistencia jurídica gratuita*, y a la modernización e informatización integral de la Administración de Justicia. A estos efectos, los ingresos procedentes de los depósitos perdidos y los rendimientos de la cuenta generarán crédito en los estados de gastos de la sección 13 “Ministerio de Justicia”.

11. El Ministerio de Justicia transferirá anualmente a cada Comunidad Autónoma con competencias asumidas en materia de Justicia, para los fines anteriormente indicados, *el cuarenta por ciento de lo ingresado en su territorio por este concepto*, y destinará un veinte por ciento de la cuantía global para la financiación del ente instrumental participado por el Ministerio de Justicia, las Comunidades Autónomas y el Consejo General del Poder Judicial, encargado de elaborar una plataforma informática que asegure la conectividad entre todos los Juzgados y Tribunales de España.

13. La exigencia de este depósito será compatible con el devengo de la tasa exigida por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

la órbita del Estado. El gobierno del Poder Judicial también es único y corresponde al Consejo General del Poder Judicial –art. 122.2 CE -; tampoco él puede quedar sometido al poder de las diecisiete CCAA. A las Comunidades Autónomas les queda reservada la “administración de la Administración del Estado”. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 294/2006, 11-octubre y 162/2012, 20-septiembre –en la que se citan otras como las Ss 56/1990, 105/2000, 253/2005 y 109/2011-.

Cataluña ha entendido bien esta jurisprudencia y en la exposición de motivos de su ley explica que su tasa por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de justicia –creada al amparo del art. 104.f del Estatuto de Autonomía de Cataluña, LO 6/2006, de 19-julio- se devenga por la realización de una serie de actuaciones por parte del personal que da soporte a los órganos jurisdiccionales con sede en Cataluña y por la utilización de los elementos materiales necesarios para el desarrollo de las funciones judiciales, todo ello competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma, “a diferencia de la tasa estatal, cuyo hecho imponible es el ejercicio de la potestad jurisdiccional”, “de manera que” –se defiende- “la coincidencia meramente temporal en la producción de los actos que constituyen por disposición legal la manifestación de los hechos imponibles respectivos no comporta su identidad en ningún caso”.

Ciertamente en el Estatuto de Autonomía de Cataluña se dice que “corresponden a la Generalitat los medios materiales de la Administración de Justicia en Cataluña” -art. 104⁴¹- y se detallan todas las competencias que corresponden a la Comunidad en materia de justicia en los art. 101 a 109 –incluyendo, por cierto, la justicia gratuita en el art. 106, y una cláusula subrogatoria en el art. 109 muy llamativa⁴².

Ya sabemos, pues, que tanto Estado, como CCAA tienen competencias en materia de Justicia. El Estado sobre la “Administración de Justicia” o potestad jurisdiccional en sentido estricto; las Comunidades sobre la “administración de la Administración de Justicia” o los recursos humanos y materiales que sirven de apoyo al desarrollo de la función jurisdiccional en su propio territorio y siempre que así lo hayan asumido en sus Estatutos de Autonomía.

Ambos tienen también la potestad tributaria que les permite crear tasas. Para evitar la doble imposición que podría recaer sobre los ciudadanos –contraria al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE- el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, dispone lo siguiente:

1. “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.
2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

41 En este precepto se incluye, en la letra (f), “La gestión, la liquidación y la recaudación de las tasas judiciales que establezca la Generalitat en el ámbito de sus competencias sobre Administración de Justicia”.

42 **Artículo 109. Cláusula subrogatoria**

La Generalitat ejerce, además de las competencias expresamente atribuidas por el presente Estatuto, todas las funciones y facultades que la Ley Orgánica del Poder Judicial reconoce al Gobierno del Estado con relación a la Administración de Justicia en Cataluña

Esto podría hacernos creer que si el Estado decide crear una tasa judicial, las CCAA no pueden hacer lo mismo o si lo han hecho ya, deben derogar su tributo, pues no pueden afectar a los mismos supuestos de hecho gravados por el Estado. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que los hechos imponible de la tasa del Estado y de la tasa de la Comunidad Autónoma deben ser diferentes, pues (1) ambos niveles de gobierno tienen competencias distintas en el campo de la Justicia, como acabamos de ver, y (2) las tasas sólo pueden crearse y exigirse por la Administración que presta el servicio gravado al ciudadano.

Es decir, en el caso de las tasas no puede haber nunca doble imposición porque es imposible que dos Administraciones presten exactamente el mismo servicio público a los ciudadanos, no serán competentes para hacerlo y no podrán exigir tasas para financiarlo.

Por lo tanto es muy importante delimitar con precisión el servicio que cada nivel administrativo desarrolla en materia de Justicia y, si quiere financiarse con una tasa, es fundamental que la definición del hecho imponible se ajuste estrictamente a la configuración de ese servicio. ¿Lo hacen las figuras creadas por el Estado y Cataluña? ¿Se adecúan a la distribución de competencias en materia de Justicia que deriva de la jurisprudencia establecida por el TC? Veamos.

La **tasa judicial estatal** se exige por “el ejercicio de la potestad jurisdiccional originada por el ejercicio de” una serie de actos procesales, entre los que tomamos ahora como ejemplo “la interposición de la demanda en toda clase de procesos... en el orden jurisdiccional civil” –art. 2 L 10/2012-. Se impone –explica el art. 1 de la misma ley- “por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social... y será exigible por igual en todo el territorio nacional...”.⁴³

Parece, pues, que el servicio que recibe el ciudadano y por el que debe pagar la tasa es el que le presta el juez o magistrado que resuelve sobre su demanda. Esta es precisamente la competencia que el Estado tiene en exclusiva en todo el territorio nacional, de modo que perfecto. Pero si esto es así, la recaudación debería dedicarse a satisfacer los sueldos y salarios de jueces y secretarios judiciales y poco más –en aquellas CCAA que hayan asumido sus competencias-. Y, sin embargo, no es esto lo que sucede, como sabemos.

Cataluña, por su parte, ha creado dos tasas. La primera se impone por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia, servicios que se reciben cuando, por ejemplo, se interpone una demanda en el orden jurisdiccional civil en órganos judiciales con sede en Cataluña –art. 3bis 1.1.3 de la ley de tasas⁴⁴-.

El servicio que recibe ahora el ciudadano consiste en todas las actividades auxiliares que se desarrollan en torno al juez y que le permiten a este dedicarse únicamente a juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Esas actividades son llevadas a cabo por personal ajeno al Poder Judicial, auxiliares administrativos y demás, contratados y sostenidos por la Administración autonómica. A ellos se dedica la recaudación de la tasa –lo hemos visto más arriba-.

43 “... sin perjuicio de las tasas y demás tributos que puedan exigir las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus respectivas competencias financieras, los cuales no podrán gravar los mismos hechos imponible”, se advierte, reiterando innecesariamente lo ya dispuesto por el art. 6.2 LOFCA.

44 Precepto que añade también cautelosa e innecesariamente: “sin perjuicio de otras tasas y tributos de carácter estatal que se puedan exigir”.

La larga lista de supuestos contenida en el art. 2 ha recibido muchas críticas, pues supone una extensión del ámbito de aplicación de las tasas, con inclusión del orden social que anteriormente no estaba sujeto –aunque sólo cuando se planteen recursos en segunda instancia-

Si esto es así –y así parece- esta tasa no se solapa con la tasa estatal, pues no grava exactamente el mismo hecho imponible que la tasa del Estado. Pese a la semejanza –que nos llevará a hacer un análisis detallado de cada uno de los elementos de su estructura, en paralelo con el de la tasa estatal en el siguiente apartado de este trabajo-, esta tasa puede perfectamente coexistir con la del Estado.

La segunda tasa catalana se devenga por la utilización o el aprovechamiento especial, por cualquier título, de bienes y derechos afectos al

servicio público de la Administración de Justicia en el ámbito de competencia de la Generalitat -art. 3bis.2.1 de la ley de tasas-.

En este caso es evidente que el hecho imponible sólo afecta a competencias de la Comunidad Autónoma, pues se refiere al uso de máquinas fotocopadoras o despachos que la Administración autonómica pone a disposición de los operadores jurídicos. No existe ningún problema para su coexistencia con la tasa estatal, de modo que apenas nos ocuparemos de ella.

El CGPJ ya observó la semejanza entre la tasa del Estado y la primera de las tasas catalanas –p. 47 del Informe- y por eso sugirió que se introdujera el inciso “sin perjuicio de las tasas que puedan exigir las CCAA” –p. 48- que efectivamente ahora existe en el art. 1 de la Ley 10/2012 –aunque con un tenor literal diferente-. Pero el Consejo valoró negativamente la existencia de dos tasas tan parecidas –no entró a examinar en profundidad sus diferencias- por considerar que sería contrario al principio de igualdad que los ciudadanos se vieran obligados a pagar distintas tasas por los mismos servicios en función de su lugar de residencia –p. 49-. Y proponía, bien afectar la tasa estatal “al coste de la actividad jurisdiccional *“stricto sensu”* y de los medios personales y materiales del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional” y crear una tasa adicional –autonómica, en las CCAA con competencias en materia de Justicia- para financiar el coste de los restantes órganos; bien mantener las dos tasas, estatal y autonómica, permitiendo que el usuario pudiera deducirse de la cuota de la tasa estatal lo pagado, en su caso, por la autonómica –p. 50-. A nosotros nos gusta más la primera alternativa, porque es más respetuosa con el reparto de competencias que deriva de nuestra Constitución y porque haría más visible tal reparto a los ciudadanos.

Ninguna de esas alternativas ha sido seguida por el Estado, que ha aprobado su ley con su propia tasa y ha impugnado ante el Tribunal Constitucional –por acuerdo del Consejo de Ministros del 14 de diciembre de 2012- la tasa catalana –la más semejante a la estatal, de las dos existentes en la Comunidad Autónoma-, por una supuesta vulneración del art. 6.2 LOFCA, basándose en los argumentos que el Consejo de Estado le proporcionó en su dictamen 623/2012, de 21 de junio.

En ese informe el Consejo de Estado defiende que existe una “clara superposición” o duplicidad de hechos imponibles entre la tasa estatal y la catalana: “Y es que, en efecto, en ambos casos el tributo se devenga como

consecuencia de la realización de una serie de actuaciones procesales en gran medida coincidentes⁴⁵ pues y aun cuando la formulación contenida en los preceptos estatal y autonómico sea diferente, no cabe duda de que los actos configurados como hecho imponible en la norma catalana quedan comprendidos dentro de la norma del Estado. Esa identidad sustancial de hechos imponibles conduce a una doble imposición, "...siendo irrelevante a efectos de apreciar la posible vulneración del art. 6.2 LOFCA que nominalmente la tasa se exija, en un caso, "por el ejercicio de la potestad jurisdiccional" y, en otro, "por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia".

Y añade, de forma sorprendente para los tributaristas sin duda, que "ninguna virtualidad tiene para la apreciación de la existencia o no de un supuesto de doble imposición el concepto en virtud del cual se produce la exacción del tributo o, en expresión típica de la terminología civilista –sic–, la actividad cuya realización se erige en causa del tributo –sic–: lo relevante es, según se ha señalado reiteradamente, la duplicidad de hechos imponibles. En consecuencia y en la medida en que tal duplicidad se produce en este caso, debe concluirse que existe fundamento para impugnar el art. 16 de la Ley catalana 5/2012".

Nosotros no compartimos estas apreciaciones. Nos convencen mucho más los argumentos contenidos en el Dictamen 4/2012, de 6-marzo, del *Consell de Garanties Estatutàries de Catalunya* sobre el proyecto de ley de medidas fiscales y financieras y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos. Los siguientes:

En las tasas sí es necesario que la Comunidad Autónoma tenga competencia por razón de la materia, ya que "la tasa necesita siempre la existencia de un servicio público que dependa del ente territorial que la crea –Estado, Comunidad Autónoma o ente local– tal y como subraya el TC –Ss 3/1981, 149/1991, 204/2002). Por eso difícilmente puede producirse doble imposición en el caso de las tasas –p. 29–. Cataluña tiene competencia en materia de administración de la Administración de Justicia –p. 32–, de modo que puede establecer tasas en ese campo, ex art. 104.f EA –p. 33–, tanto en relación con la prestación de servicios personales y materiales, como de utilización del dominio público.

45 El Consejo no aprecia coincidencia alguna entre las tasas estatal y autonómica en el gravamen que afecta a "la emisión de segunda certificación y testimonio de sentencias y otros documentos que consten en los expedientes judiciales", que sólo se recoge en la tasa catalana. Sin embargo, comenta en su informe que esa actividad es propia y específica de los Secretarios Judiciales, un cuerpo de funcionarios nacional al servicio de la Administración de Justicia, cuyas funciones y regulación es competencia exclusiva del Estado –art. 149.1.5 CE–. Y aunque en principio la regulación del personal al servicio de la Administración de Justicia puede corresponder a las CCAA (es "administración de la Administración de Justicia", según la interpretación del TC, el régimen común en todo el territorio nacional, los elementos esenciales del estatuto de dicho personal –Cuerpos Nacionales de funcionarios al servicio de la Administración de Justicia–, corresponde al Estado (según la jurisprudencia del TC que se cita: Ss 56/1990, 62/1990, 158/1992, 105/2000, 97/2001, 253/2005 y 294/2006). De modo que podría entenderse que la regulación catalana incide en un ámbito de competencia estatal.

A pesar de ello "el establecimiento de un tributo que grave esta función" –emisión de segunda certificación y testimonio de sentencias y documentos– "no afecta en absoluto al estatuto de los Secretarios Judiciales ni provoca quiebra alguna de la necesaria homogeneidad que, en su núcleo básico, ha de tener el régimen jurídico del personal al servicio de la Administración de Justicia en todo el territorio nacional". El ejercicio de las funciones de los Secretarios Judiciales seguirá siendo el mismo, aunque los ciudadanos de Cataluña –a diferencia de los ciudadanos de otros territorios– tengan que pagar una tasa por ello.

Esta tasa –asegura el Consejo de Estado– "es, en puridad, manifestación directa del ejercicio por la Generalitat no del haz de competencias que ostenta en materia de administración de Administración de Justicia, sino de su potestad tributaria, sin que por ello sea necesario entrar a valorar aquí si puede entrar en juego o no la cláusula subrogatoria incluida en el art. 109 del Estatuto de Autonomía". Así que no razón para impugnar esta tasa.

Nosotros también pensamos que no hay razón para impugnar esta tasa –ni, en realidad, la otra, como veremos–. Pero no por los extraños argumentos que se dan en este Informe, sino porque simplemente su hecho imponible se refiere, como hemos dicho ya, a actividades competencia de la CA –siempre es necesario que la Comunidad tenga competencia material sobre una actividad o servicio para que pueda gravar su prestación con una tasa, no basta la competencia tributaria– y no coincide con el supuesto de hecho de la tasa del Estado.

Si se quiere financiar el sistema judicial con tasas –opción política que sólo corresponde tomar al legislador- al menos se ha de respetar el principio de equivalencia al establecer su cuantía

La tasa sobre servicios catalana es diferente de la tasa estatal, sólo grava las actividades y servicios públicos administrativos que pertenecen a la Administración que actúa de soporte material y personal del ejercicio de la potestad jurisdiccional –p 38-. A diferencia de la tasa estatal grava el ejercicio de la potestad jurisdiccional, que consiste en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. No hay, por ende, doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA.

El propio Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse sobre este tema, aunque entonces era una Comunidad Autónoma –Andalucía- quien se quejaba de que una tasa judicial –del Estado- invadía sus competencias en materia de justicia, sus competencias de “administración de la Administración de Justicia”. Y el Tribunal dijo –en su sentencia 162/2012, 20-septiembre-, “la propia configuración de la tasa permite concluir que no nos encontramos en esa vertiente administrativa sino que, por el contrario, pone claramente de manifiesto la relación con esa función jurisdiccional del Estado... pues se refiere a la puesta en marcha o a la continuación de determinados procesos en los órdenes jurisdiccionales civil y contencioso-administrativo, vinculándose expresamente a la realización de determinados actos procesales regidos por la legislación estatal y ante órganos que son expresión de un poder único en todo el territorio del Estado. En efecto, la tasa... persigue financiar los costes generados por la actividad jurisdiccional que conlleva juzgar las demandas que determinados justiciables deciden libremente interponer en defensa de sus derechos e intereses legítimos, disminuyendo así correlativamente la financiación procedente de los impuestos con cargo a la generalidad de los ciudadanos” –FJ 5-. “... la regulación de la tasa por el Estado se justifica porque el hecho imponible se hace recaer, no ya sobre el servicio público de la Administración de Justicia, que puede ser asignado a las Comunidades Autónomas, que lo gestionan en cuanto a la dotación y financiación de los medios personales y materiales precisos, sino, específicamente, sobre “el ejercicio de la potestad jurisdiccional” que es una actividad típica e indeclinablemente estatal, en cuanto manifestación de uno de los poderes del Estado ante el que se ha puesto en marcha un proceso o instado su continuación”. Es, por tanto, el Estado el competente para su regulación, gestión y recaudación.

Si el Tribunal mantiene su jurisprudencia –y no hay razones para pensar que la cambiará- no dará la razón al Estado en el recurso que ha planteado frente a Cataluña, sino que reafirmará que él puede crear tasas que graven el uso y disfrute –y financien el gasto- del servicio público consistente en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, y las CCAA tasas que graven el uso de los servicios administrativos auxiliares.

Analicemos ahora en detalle si es esto lo que hacen Estado y CA de Cataluña en las tasas que nos interesan y hasta qué punto la regulación de los elementos de la estructura de las dos figuras tributarias se ajustan a lo que deriva del reparto de competencias constitucional, tal y como la jurisprudencia al Alto Tribunal aclara, y a lo que una buena técnica jurídica aconseja.

3. Comentarios sobre algunos aspectos técnicos de las tasas reguladas en la Ley 10/2012

Si analizamos con algún detenimiento cómo regulan, el Estado y la Comunidad Autónoma de Cataluña, los elementos esenciales de sus respectivas tasas judiciales podremos extraer algunas conclusiones que nos ayudarán a valorar la corrección técnica, la justicia y la constitucionalidad de estas figuras.

Comencemos por el hecho imponible.

3.1. Hecho imponible

El **Estado** grava “el ejercicio de la potestad jurisdiccional originada por el ejercicio de... actos procesales” consistentes en interposición de demanda o de recursos en procesos de los órdenes jurisdiccionales civil, contencioso-administrativo y social –art. 1 y 2 L 10/2012-. La larga lista de supuestos contenida en el art. 2 ha recibido muchas críticas, pues supone una extensión del ámbito de aplicación de las tasas, con inclusión del orden social que anteriormente no estaba sujeto –aunque sólo cuando se planteen recursos en segunda instancia-. El legislador ha intentado hacer frente a estas críticas con algunas exenciones objetivas y con reformas introducidas mediante el RDL 3/2013 –por ejemplo, el art. 1.uno de este RDL reforma el art. 2.c de modo que ahora sólo está sujeta a gravamen la interposición de recursos contencioso-administrativos, no la presentación de demandas; no tantas, empero, como habían sido sugeridas, por ejemplo, por la Defensora del Pueblo haciéndose eco de las quejas sociales⁴⁶.

Entre las exenciones objetivas⁴⁷ reguladas en el art. 4 L –que también ha sido modificado por el RDL- nosotros destacaríamos las relativas a asuntos de familia, a ejecución de laudos arbitrales en materia de consumo y, por su ausencia, a desahucios.

46 Se grava en más casos la interposición de recursos que el planteamiento de demandas en primera instancia. Como se deriva de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional y explicaba la Defensora del Pueblo –pto 7 de su escrito- el derecho a los recursos no tiene tanta entidad constitucional como el derecho de acceso a los tribunales –ambos recogidos en el art. 24 CE-. Sin embargo, la Defensora consideraba “conveniente moderar las tasas establecidas, de modo que los impedimentos para el acceso a los recursos que establecen las leyes procesales no puedan considerarse excesivos para garantizar el doble conocimiento de los asuntos –cuando el legislador así lo quiere- y la tarea unificadora de la jurisprudencia en condiciones de igualdad para todos los interesados”. Además la Defensora del Pueblo sugirió específicamente eliminar completamente las tasas que gravan la interposición de recursos en el orden laboral por razones de interés social en el contexto de grave situación económica que vive el país, con fuerte destrucción de empleo y empeoramiento de las condiciones laborales –ver pto 4 de su escrito, cuyo texto íntegro con las recomendaciones entregadas el pasado 12 de febrero al Ministerio de Justicia puede consultarse en www.defensordelpueblo.es/es/Prensa/Notas/Documentos/Recomendaciones_tasas_judiciales.pdf -.

Sin embargo, el legislador no atendió a todas las peticiones en la reforma que llevó a cabo con el RDL 3/2013.

Lo que sí hizo –ya en la L 2/2012, art. 2.e-; fue introducir algunas mejoras técnicas en la redacción del precepto, siguiendo, por ejemplo, la sugerencia del CGPJ –p. 23 de su Informe- de que en los recursos de apelación se devengue la tasa sólo cuando se planteen frente a sentencias, esto es, sólo cuando sean frente a resoluciones judiciales que resuelvan el fondo del asunto. De todos modos en la práctica ya venía sucediendo así, pues la Dirección General de Tributos había llegado a la conclusión de que esa era la interpretación correcta de la ley de 2002. Por ej en la consulta vinculante de 10-diciembre-2012, V 12879-12, se decía: “... el principio de prohibición de la analogía en el ámbito tributario impide la aplicación de esa norma a los supuestos de Autos, sino exclusivamente a sentencias, siendo irrelevante el procedimiento que va a dar lugar al recurso de apelación contra un determinado auto judicial”.

47 El Colegio de Abogados de Madrid critica que se han reducido bastantes y, por tanto, se ha ampliado el hecho imponible también por esta vía –vid. “Información general sobre las tasas en la Administración de Justicia”, documento elaborado por el observatorio de Justicia y de los Abogados del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, p. 7-.

De las primeras –art. 4.1.a L, modificado por el RDL tras las protestas de numerosos colectivos sociales⁴⁸- nos llama la atención la forma tan dispar en que están siendo interpretadas por los tribunales. Y es que algunos están entendiendo que además de hijos menores, hay que incluir a los incapacitados –este es el acuerdo adoptado por los Juzgados de Familia de Alicante- y hasta a los “ausentes” –acuerdo de los Juzgados de Familia de Madrid-; y otros –Juzgados de Familia y los de Violencia de Murcia- no aplican nunca las tasas pues consideran que los suyos son procedimientos especiales no contemplados en la definición del hecho imponible de la tasa, a los que no puede aplicarse este tributo tampoco por analogía, por estar ésta prohibida en el ámbito tributario⁴⁹. No encontramos explicación para la simple existencia de estos acuerdos de interpretación de las normas legales reguladoras de la tasa –interpretación que se revela errónea en muchas ocasiones-, pues a nuestro juicio en caso de duda en la aplicación de la ley lo que deberían hacer los secretarios judiciales –colaboradores de la AEAT en la gestión de la tasa- es enviar su consulta a la Dirección General de Tributos y aplicar su respuesta a la hora de exigir el justificante de la autoliquidación que los ciudadanos deben presentar junto con su escrito procesal para que puedan iniciarse las actuaciones judiciales. Si el contribuyente no está de acuerdo con la interpretación proporcionada y su obligación de pago –y piensa que tiene derecho a una exención-, podrá acudir a los tribunales y serán los de lo contencioso-administrativo los que tendrán que resolver, no los juzgados civiles de familia.

Mencionamos la segunda exención, la relativa a la ejecución de laudos arbitrales –art. 4.1.g L, tras la reforma del RDL-, porque se ha debido a un cambio solicitado por la Defensora del Pueblo en estos términos: “Por razones de coherencia doctrinal, no parece lógico que las actuaciones judiciales que deban producirse si fracasa la solución extrajudicial de conflictos que es el arbitraje –ejecución en el arbitraje- estén sometidas a tasa. Sin duda es acertado que se procure la solución de pequeños conflictos por vías extrajudiciales, como también que el art. 8.5 de la Ley de Tasas establezca la devolución del sesenta por ciento de la tasa cuando se alcance, iniciado el proceso, una solución extrajudicial del litigio. La coherencia del sistema se completaría no devengando tasa la ejecución en el arbitraje” –pto 5 de su escrito-. Y es que ciertamente no puede acusarse de usar desmedidamente el sistema judicial –y ser merecedor del pago de una tasa- al ciudadano que busca una solución en el arbitraje y no consigue la plena satisfacción de sus derechos e intereses cuando el laudo no es ejecutado voluntariamente por la otra parte y se ve obligado a pedir su cumplimiento, ya sí, en vía judicial.

En cuanto al tercer supuesto de exención, el de los desahucios, lo llamativo es que la Defensora del Pueblo proponía en su escrito –pto 3- que se eximieran de tasas en el contexto de la situación económica que atraviesa el país, o al menos que no se pudiera condenar en costas al ejecutado de modo que este o su avalista tuvieran que asumir también las tasas judiciales abonadas por el ejecutante –normalmente la entidad financiera que le concedió la hipoteca-. El gobierno decidió seguir, no la primera, sino la segunda sugerencia y para ello ha modificado la Ley de Enjuiciamiento Civil –vid. art. 3 RDL, que modifica el art. 241.1.7º Ley 1/2000, de 7-enero, de Enjuiciamiento Civil-.

48 Tras el DL “(q)uedan exentos los que se inicien de mutuo acuerdo por una de la partes con el consentimiento de la otra. En los demás casos sólo se reconocerá la exención cuando las medidas solicitadas versen exclusivamente sobre hijos menores. Los procesos matrimoniales no exentos del abono de la tasa se considerarán como procedimientos de cuantía indeterminada a efectos de la determinación de la base imponible, de forma que el importe variable será de 18 euros”, así se explica en la nota del Consejo de Ministros de 25 de febrero con la que se presentó la reforma. Era uno de los temas que más quejas habían suscitado. El País, 22-febrero-2013, completa la explicación del Consejo de Ministros indicando que puesto que en esos casos sí se exige la parte fija de la tasa (150 euros), el total que esas familias deberían pagar –en casos, por ejemplo, de divorcios de mutuo acuerdo- será 168 euros.

49 Hemos tenido conocimiento de estos acuerdos a través de la página web del Colegio de Abogados de Madrid.

Cataluña, por su parte, grava en la tasa por la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia - art. 3bis 1.1.3 de la ley de tasas- la de esos servicios en los órdenes jurisdiccionales civil y contencioso-administrativo –no, por tanto, en el orden laboral-, en órganos judiciales con sede en Cataluña –deberían excluirse, pues, Tribunal Supremo y Audiencia Nacional para no incurrir en incompetencia-, cuando el sujeto pasivo realiza alguno de los siguientes actos:

- a. En el orden civil:
 - i. Con independencia de la cuantía, interposición de demanda en juicio ordinario, formulación de reconvención, solicitud de declaración de concurso.
 - ii. Cuantía superior a 3.000 euros: demanda y formulación de reconvención en juicio verbal, demanda de procesos de ejecución de títulos extrajudiciales, demanda de juicio cambiario, presentación de la petición inicial de procedimiento monitorio y monitorio europeo.
 - iii. Cuantía superior a 6.000 euros⁵⁰: demanda en procesos de ejecución de títulos judiciales.
 - iv. Recursos de apelación, extraordinario por infracción procesal y casación.
- b. En el orden contencioso:
 - i. Cuantía superior a 3.000 euros: interposición de cualquier recurso contencioso.
 - ii. Recursos de apelación y casación.
- c. En los dos: Emisión de segunda certificación y testimonio de sentencia y otros documentos que consten en los expedientes judiciales

Se regulan también exenciones objetivas en la norma catalana. Por ejemplo, para los casos de presentación de demanda y recursos en materia de sucesiones, familia y estado civil; demanda de juicio ordinario en caso de oposición del deudor en los procedimientos monitorios, recurso contencioso y recursos posteriores en materia de personal, protección de derechos fundamentales de la persona y actuación de la administración electoral. También –y eso no está contemplado en la tasa estatal y sería bien interesante- en caso de impugnación directa de disposiciones generales.

Existen diferencias claras, pues, entre el hecho imponible de la tasa catalana⁵¹ y el hecho imponible de la tasa estatal. Una de las diferencias más notables es que en la tasa catalana, como puede observarse, existe un mínimo exento de 3.000 o 6.000 euros en algunos casos. Pero la mayor y más relevante es que en Cataluña se grava al ciudadano por los servicios que recibe del personal auxiliar y los Secretarios Judiciales, no por la actividad desarrollada por los jueces y magistrados.

⁵⁰ Los procesos de cuantía indeterminada se consideran de cuantía superior a 6.000 euros.

⁵¹ En el texto nos referiremos siempre a la tasa catalana por prestación de servicios, que es la que puede plantear problemas –aparentes, en nuestra opinión- de doble imposición con la tasa estatal. En notas haremos referencia a la segunda tasa catalana, la tasa por la utilización o el aprovechamiento de bienes y derechos afectos al servicio de la Administración de Justicia.

El hecho imponible de la misma -art. 3bis.2.1 de la ley de tasas catalana- consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial, por cualquier título, de bienes o derechos afectos al servicio público en el ámbito de competencia de la Generalitat. No se considera realizado –supuesto de no sujeción- cuando el uso no implique una utilidad económica para la persona o, si existe, las condiciones o contraprestaciones a su cargo anulen o conviertan en irrelevante aquella utilidad.

2.2. Sujetos pasivos

¿Quiénes están OBLIGADOS AL PAGO de estas tasas?

En la **tasa estatal** –art. 3 L modificado por el RDL- “quien(es) promueva(n) el ejercicio de la potestad jurisdiccional y realice(n) el hecho imponible de la misma”. Pueden ser personas físicas o jurídicas⁵².

La inclusión de las personas físicas ha sido una de las grandes novedades introducidas por la L 10/2012 y de las más criticadas, hasta el punto de que el mismo Consejo General del Poder Judicial hablaba en su Informe de una “universalización del sistema de tasas judiciales, que aproxima la proyectada” –en el momento de emisión del informe- “normativa al modelo seguido por el Real –sic- Decreto 1058/59, con la regresión que ello comporta” –p. 32-.

En cuanto a las personas jurídicas, ya no se distingue entre las de mayor y las de menor entidad. Las entidades sin fines lucrativos, las entidades total o parcialmente exentas en el Impuesto de Sociedades y las entidades de reducida dimensión de acuerdo con la normativa reguladora de este impuesto gozaban de una exención subjetiva en la anterior regulación de las tasas –art. 35.tres.2 de la ley de 2002-. La Defensora del Pueblo recomendó recuperar el criterio de la capacidad económica, para “establecer tasas más o menos elevadas en función de las diferentes circunstancias que pueden concurrir en las personas jurídicas”⁵³; el Ministerio de Justicia se ha comprometido a estudiarlo, pero no ha seguido la sugerencia de inmediato, no en el RDL de 2013. El Consejo Económico y Social también ha solicitado en un informe al Ministerio de Justicia que las pequeñas y medianas empresas –y ciertas asociaciones representativas- estén exentas de esta tasa⁵⁴.

Las exenciones subjetivas –art. 4.2 y 4.3 L- ayudan a modular la carga de los obligados tributarios. El gobierno confía sobre todo en la contemplada en el art. 4.2.a –las personas a las que se reconozca el derecho de asistencia jurídica gratuita- para salvar la justicia de toda la figura y defendiendo que con los cambios que ha empezado a introducir y los que introducirá en ese régimen⁵⁵, sólo pagarán la tasa judicial quienes tengan recursos suficientes para ello. Este argumento no ha convencido a casi nadie, de todos modos.

52 Nada se dice de las comunidades de vecinos, que son entes del art. 35.4 LGT. Sin embargo y para nuestra sorpresa la Dirección General de Tributos ha declarado en las consultas vinculantes V0227-13, de 29 de enero de 2013 y V3738-13, de 26-abril, que sí, que puesto que están constituidas por personas físicas y la ley no prevé ninguna exención para ellas, quedan sujetas al pago de tasas judiciales con el mismo régimen que las personas físicas.

Para nosotros semejante forma de razonamiento no tiene sentido. Ciertamente es que la DGT ya lo utilizaba bajo la vigencia de la regulación anterior, con la Ley 53/2002, sirviendo en aquellos momentos para no exigir la tasa a las comunidades de vecinos –porque tampoco estaban sujetas las personas físicas-. Pero es evidente que ignora lo ordenado por la LGT, que exige una previsión específica en la ley reguladora del tributo para poder exigir el pago a un ente sin personalidad jurídica.

53 Vid su escrito, p. 2, recomendación 6.

54 Expansión, 2-abril-2013.

55 En el RDL 3/2013 –art. 2- se introducen ya algunos cambios en la Ley 1/1996, de 10-enero, de Asistencia Jurídica Gratuita, y se les dota de eficacia retroactiva –DT 1ª- de modo que las personas que de acuerdo con la nueva regulación tengan este derecho podrán pedir incluso la devolución de las tasas judiciales que en su caso hayan abonado antes de la aprobación de este RDL, desde la entrada en vigor de la L 10/2012. Para ello tendrán que seguir el procedimiento regulado en el art. 221 LGT y acreditar su derecho reconocido por la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita.

El Consejo General del Poder Judicial, por ejemplo, mencionaba en su informe que la situación económica de los litigantes puede empeorar a lo largo del procedimiento y pedía que se contemplase la posibilidad de obtener la devolución de las tasas pagadas al inicio en esos casos –vid. p. 35 de su informe-. El legislador no ha tenido en cuenta esta sugerencia, aunque lo cierto es que al menos al pasar de la primera a la segunda instancia, cuando se devengue la segunda tasa – por presentación de un recurso- necesariamente habrá que valorar de nuevo la situación económica de la persona y si reúne los requisitos para disfrutar de la asistencia jurídica gratuita tendrá derecho a la exención en la segunda tasa.

Personas que han realizado el mismo hecho imponible y se encuentran en las mismas condiciones han quedado obligadas a pagar cantidades muy diferentes por haber actuado en los tribunales con una diferencia de tres meses

En la **tasa catalana** son sujetos pasivos las personas físicas y las jurídicas -art. 3bis.1.2 de la ley de tasas-. Sin embargo, se reconocen exenciones subjetivas en la tasa por la prestación de servicios a las personas físicas o jurídicas con derecho a asistencia jurídica gratuita, y a las entidades totalmente exentas en el IS - art. 3bis.1.3.2 Ley de Tasas⁵⁶. Esta última exención marca una diferencia notable con la tasa estatal.

Por lo que hasta ahora llevamos comentado ya puede observarse que la tasa del Estado parece querer gravar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, excitado por personas físicas o jurídicas. La tasa de Cataluña grava el disfrute –también por parte de personas físicas o jurídicas, aunque con mayores exclusiones en función de la capacidad económica- de los servicios personales y materiales que sirven de apoyo al desarrollo de la función de jueces y tribunales. Pero sigamos analizando los elementos de la estructura de los dos tributos antes de llegar a conclusiones definitivas.

3.3. Cuota tributaria

La CUANTIA DE LAS TASAS ha sido uno de los aspectos que más polémica ha suscitado, no sólo porque se elevó de manera notable en la Ley 10/2012 –aunque se rebajase en parte con el RDL 3/2013-, sino porque no se adapta a la capacidad económica de los sujetos pasivos⁵⁷.

Y es que si bien es cierto que las tasas se rigen básicamente por el principio de equivalencia, no lo es menos que cuando su estructura lo permita también deben respetar el de capacidad económica –art. 31 CE, art. 7.4 LTPP-. Y en las tasas judiciales reguladas por el **Estado** se reconoce una exención subjetiva a las personas de menores recursos, que tienen derecho a justicia gratuita, sí, pero a partir de ahí se exigen las mismas cuantías a personas –físicas y jurídicas- de muy distinto nivel de renta o patrimonio⁵⁸. Consciente de estas críticas e intentando defenderse de

56 En la otra tasa, por la utilización o el aprovechamiento de bienes y derechos, son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas –art. 3bis.2.2 de la ley- y se reconoce el derecho a la exención a las entidades totalmente exentas en IS y a los Colegios profesionales de abogados, procuradores y graduados sociales -art. 3bis.2.3 L-.

57 “Exclusivamente por razón de la cuantía, estas tasas son inconstitucionales” dice GONZALEZ ARMENGOL, Juez Decano de Madrid, en declaraciones a la prensa.

58 Como indica LOPEZ LORENZO –en el artículo de El Diario Montañés- se exige la misma cuantía a una persona física de escasos recursos – aunque sin derecho a justicia gratuita- que a un gran empresario.

ellas en el momento de presentar la reforma –muy moderada- que el RDL 3/2013 iba a introducir, el Consejo de Ministros, en su acuerdo del viernes 25 de febrero indicaba que para recoger todas las peticiones de la Defensora del Pueblo hubiera sido “imprescindible articular un complejo sistema de gestión que permitiese un análisis individualizado de la capacidad económica de cada persona obligada al pago de la tasa, así como a una posible ponderación entre la cuantía de la pretensión y de la tasa. La imposibilidad de optar por un modelo así, dado el incremento de costes (económicos, personales y de tiempo) y los problemas de gestión que implicaría, hace imprescindible optar por una solución global que, atemperando con carácter general la cuantía de la tasa, evite los hipotéticos casos apuntados por la Defensora”. Se opta así por reducir la cuota variable de la tasa en general, pero sin ajustarla a la capacidad económica de cada contribuyente.

Tal vez sea cierto que la gestión de la tasa se hubiera complicado –aunque muchos de los datos sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos ya están en poder de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de las declaraciones de IRPF e IS, y a partir de ahí muy bien podría gestionar una tasa judicial con diferentes cuantías según nivel de renta de los obligados tributarios-. Pero también existe otra solución más sencilla a nuestro juicio, que consisten en financiar el sistema judicial con impuestos y no con tasas.

De todos modos, si se quiere financiar el sistema judicial con tasas –opción política que sólo corresponde tomar al legislador- al menos se ha de respetar el principio de equivalencia al establecer su cuantía. Y esto exige determinar el coste del servicio y fijar unos criterios claros para su imputación a los usuarios. Para esto debe aprobarse una memoria económica –art. 20 LTPP- que esperamos haya existido en el caso de las tasas judiciales –aunque nunca se ha dado a conocer públicamente⁵⁹, porque en otro caso la regulación sería bastante criticable desde el punto de vista de la técnica jurídica⁶⁰. Y es que la tasa no puede superar el coste del servicio público para cuya financiación se establece –art. 7.3 LTPP- y en el caso de la tasa judicial no conocemos exactamente el importe del coste global y tampoco los criterios en función de los cuales se ha decidido fijar la cuantía que corresponde a cada uno de los hechos imponibles.

En realidad ni siquiera podemos saber si lo que ha querido gravar el legislador estatal ha sido el uso por parte de los ciudadanos del servicio prestado por jueces y magistrados únicamente, o el uso –y por tanto el coste y gasto que suponen- del conjunto del sistema de la Administración de Justicia –lo que realmente el Estado no puede hacer

59 Tampoco se ha dado conocer, si ha existido, la memoria de evaluación de impacto normativo, donde la información relativa al coste del servicio, la posible imputación a los usuarios, la recaudación prevista con la tasa, etc, debería también aparecer, y que debería haber acompañado a la tramitación de las normas reguladoras de las tasas porque así lo dispone el RD 1083/2009, de 3-julio, por el que se regula la memoria de análisis de impacto normativo –vid sobre este tema PIÑA GARRIDO, L., “Evaluaciones de impacto normativo y técnica legislativa en España”, en AAVV (coord. L. PIÑA), “VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España”, IEF DT nº 30/2009, p. 365 y ss.

60 El art. 20 LTPP decreta la nulidad de pleno derecho “de las disposiciones reglamentarias que determinen la cuantía de las tasas” si falta la memoria económica. Obviamente en el caso de las tasas judiciales la cuantía viene establecida en dos normas de rango legal –ley y decreto-ley-, de modo que no podemos afirmar que sea nula la regulación establecida. Al tener rango legal tanto la Ley 10/2012, como el RDL 3/2013 pueden modificar –implícitamente- e ignorar el mandato del art. 20 de la –también- Ley –ordinaria- de Tasas y Precios Públicos. Pero desde el punto de vista de la técnica y la dogmática jurídica podemos y debemos criticar esta forma de proceder del legislador. Así lo hace también, por ej, NAVARRO SANCHIS, “Reflexiones...”, p. 95 y ss.

en Comunidades Autónomas como Cataluña que han asumido las competencias de administración de la Administración de Justicia⁶¹.

Y no aceptamos el argumento dado por algún vocal del CGPJ en su voto particular en el informe del anteproyecto de ley, según el cual “es evidente que estos” –esos gastos– “en ningún caso pueden cuantificarse *ex ante*”⁶². Por el contrario, todos los costes del servicio público se cuantifican todos los años en los presupuestos del Estado y de las CCAA, para que sea autorizado el gasto correspondiente por parte de los respectivos parlamentos.

Una vez advertido el sujeto de su omisión y contando con un plazo de 10 días para resolver el problema, sus derechos quedan suficientemente salvaguardados. Sin embargo, también pensamos que la regulación sería más satisfactoria si se admitiese, como en otros tributos, el pago aplazado, fraccionado o por compensación, indudablemente

En la exposición de motivos de la Ley 10/2012 se explica que la figura que regula es una tasa porque “su hecho imponible está constituido... por la prestación de servicios en régimen de Derecho público que afecten o beneficien al obligado tributario” y se trata de justificar con ello que su cuantía no depende de la capacidad económica del contribuyente, sino del coste del servicio prestado. Pues bien, al margen de que, como hemos visto, ambos criterios podrían ser tenidos en cuenta en la regulación de la tasa, ya que se habla de coste del servicio debiera darse alguna explicación más acerca del mismo y cuantificarlo. Ni la ley, ni el decreto-ley lo hacen, y sólo sabemos, gracias al informe del CGPJ –p. 11–, que el legislador prevé recaudar unos 306.091.358, 50 euros⁶³ y que los gastos en Administración de Justicia ascendieron en 2011 a 1.313.848.311, 18 euros. En declaraciones a la prensa algunos responsables políticos hablan de un coste de 4.000 millones de euros de la Justicia en España, pero en esa cifra se incluyen tanto los gastos soportados por el Estado, como los financiados por las CCAA⁶⁴.

La falta de información hace sospechar de la racionalidad y objetividad de los criterios utilizados por el legislador para fijar la cuantía de las tasas. La arbitrariedad de los poderes públicos está proscrita en un Estado de Derecho –art. 9.3 CE– y la mera sospecha de que podría estar existiendo en este ámbito no es buena. ¿Qué es exactamente lo que el Estado quiere financiar con su tasa, los más de mil millones de euros que le cuesta la Justicia según el CGPJ, los cuatro mil millones con los que se financian todos los servicios relacionados con la Administración de Justicia, o sólo el coste del servicio de asistencia judicial gratuita?, ¿recuerda el Estado de que sólo puede ocuparse de aquello que está dentro de su ámbito de competencias, para no invadir el ámbito de ninguna Comunidad Autónoma? ¿en qué se basa para creer que recaudará con la tasa trescientos millones de euros o, tras la reforma del RDL de 2013, un 5% menos? Los ciudadanos no tenemos ninguna información respecto a estas preguntas.

61 Como dice LOPEZ LORENZO en su artículo de El Diario Montañés que ya hemos citado: “... la tasa... no puede superar el coste del servicio. Sin embargo, la ausencia de un estudio económico financiero, exigible a cualquier otra tasa, resultaría en este punto muy deseable, demostraría que se exige al demandante casi el doble de lo que cuesta el servicio. Aunque lo cierto es que este autor tampoco explica cómo ha llegado él a esa conclusión, a partir de qué datos e información.

62 FERNANDEZ CARNICERO, Y ESPEJEL JORQUERA, p. 6 de su voto particular.

63 La recaudación obtenida con las tasas judiciales anteriores en 2011 fue de 164.435.759,61 euros, según la AEAT.

64 Declaraciones del Consejero de Justicia de Madrid en Expansión, 16-abril-2013.

Si finalmente el servicio no llega a recibirse, el sujeto tendrá derecho a la DEVOLUCIÓN de lo pagado, siempre, eso sí, que no haya sido debido a causas imputables a él mismo

Y ¿cómo se ha decidido repartir el coste del servicio público –ese coste⁶⁵ y ese servicio cuyo importe y exacta delimitación no conocemos- entre los usuarios? ¿Cómo se determina la cuota que debe pagar el ciudadano que utiliza el sistema judicial?

En la **tasa estatal** esa cuota se fija sumando un componente fijo y otro variable. ¿De qué manera?

La parte variable se determina en función de la cuantía del procedimiento judicial⁶⁶, aplicando un tipo de gravamen:

- En un procedimiento de cuantía menor, hasta 1.000.000, el tipo de gravamen es 0,5%, y
- En los procedimientos de cuantía superior, el tipo es 0,25%. La cuota máxima a pagar es de 10.000 euros -antes ese tope máximo era de 6.000 euros-.

Así, al menos, era en la primera versión de las tasas, la aprobada en la L 10/2012. El RDL 3/2013 –art. 1.siete- mantiene este sistema para las personas jurídicas –aunque puede que cambie en un futuro, pues el Ministerio de Justicia se ha comprometido ante la Defensora del Pueblo a estudiar una reducción para ellas en función de su capacidad económica, que se implantaría con la futura Ley de Asistencia Jurídica Gratuita⁶⁷-. Pero para las personas físicas el RDL -art. 1.ocho, que añade un nuevo apdo 3 al art. 7 L- establece que la parte variable se hallará ahora aplicando un tipo del 0,10%, y el límite de la cuota resultante será de 2.000 euros. En esto ha consistido la gran

65 En "La ley de tasas, un parche para la justicia", R. QUECEDO -Cinco Días, 11-diciembre-2013- critica que "En el preámbulo de la ley de tasas se reitera el término coste como si se supiese cuál es el coste real de un juicio, lo que por ahora desconocemos y a lo más que llegamos es a saber lo que percibe un juez y los gastos de la oficina judicial... También ignoramos cuál sea la repercusión en la economía de una excesiva litigiosidad o de una dilación de años (siete o más) desde la sentencia de la instancia hasta su revocación o firmeza por el Tribunal Supremo; o cual sea la razón por la que no se fomentan las soluciones alternativas a las disputas (mediación y arbitraje) y porqué España tiene la ratio de jueces por habitante más baja de los países miembros del Consejo de Europa -10,3 jueces por cada 100.000 habitantes, siendo la media de 19,8-, y cómo corregir la disparidad de criterios procesales de jueces y audiencias, y qué sucede con la implantación de los sistemas de comunicación y notificación procesal por vía telemática indispensable para la reforma de la procuraduría". Y concluye: "La reciente ley de tasas, por sí misma, no soluciona el gravísimo problema de la justicia, a lo único que puede llegar es a ser un parche... que no repara la rueda".

66 Si a lo largo del proceso se fija una cuantía superior a la inicialmente determinada por el sujeto pasivo -o en los casos en que no se hubiese determinado inicialmente a cuantía por el sujeto, o en los casos de inadecuación del procedimiento-, se debe presentar una declaración-liquidación complementaria en el plazo de un mes a partir de la firmeza de la resolución -del juez o del secretario judicial- que modifique su cuantía -art. 8.3.1º párr. L y art. 13.1.1º párr OM-.

Si lo que se fija es una cuantía inferior, el sujeto pasivo puede solicitar que se rectifique su autoliquidación y se le devuelva la parte de la cuota pagada en exceso -art. 8.3, 2º párr. L y art. 13.1 2º párr. OM.

67 Así lo cuenta El País, de 20-febrero-2013.

rebaja de las tasas anunciada por el Ministerio, una rebaja que se ha dicho era del 80% y en realidad sólo afecta a la parte variable de la tasa, no a su cuota total⁶⁸.

El problema es que esta importante –en algunos casos- rebaja de cuantías sólo está en vigor desde el 24 de febrero de 2013, pues no se ha introducido con carácter retroactivo –vid DF 7ª RDL⁶⁹-. Esto significa que personas que han realizado el mismo hecho imponible y se encuentran en las mismas condiciones han quedado obligadas a pagar cantidades muy diferentes por haber actuado en los tribunales con una diferencia de tres meses. Esta situación podría muy bien considerarse contraria al principio de igualdad del art. 31.1 CE, en nuestra opinión. Si alguno de los perjudicados planteara el asunto ante el Tribunal Constitucional no dudamos de que obtendría el amparo y el reconocimiento del derecho a la devolución del exceso pagado o al pago de una cantidad equivalente en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Todo esto por lo que se refiere a la parte variable de la cuota de la tasa judicial estatal.

¿En qué consiste la parte fija? Pues en unas cantidades determinadas por el legislador –no sabemos de acuerdo con qué criterios-, que recogemos más abajo.

La cuota de la **tasa** por prestación de servicios **catalana** consta sólo de este componente fijo –no existe una parte variable, vid art. 3bis.1.5 Ley⁷⁰-. Incluimos las cantidades correspondientes a cada concepto en notas a pie de página, para que el lector pueda compararlas con las cantidades fijadas por el Estado y saque sus propias conclusiones. Las nuestras son que la única explicación posible de las diferencias es que el coste de ejercitar la potestad jurisdiccional –el coste de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, el coste derivado de los salarios de nuestros jueces, magistrados y secretarios judiciales, soportado por el Estado- es muy superior al coste del resto del equipo humano y de todos los recursos materiales que se ponen a su disposición y sirven de apoyo y base para su trabajo

68 La Defensora del Pueblo da algunos ejemplos concretos de lo que supone esta bajada de tasas en su página web, en el documento “El impacto económico de la reducción de tasas judiciales”.

En un proceso abreviado contencioso-administrativo de 30.000 euros las tasas han pasado de 350 euros -200 de tasa fija más 150 de tasa variable- a 230 euros -200 de tasa fija más 30 de tasa variable-.

En un proceso por multa administrativa de 200 euros se ha pasado de tener que pagar 201 euros -200 de tasa fija más 1 de tasa variable- a pagar 100 euros. Este era uno de los casos más criticados por todos; de hecho la Defensora del Pueblo proponía directamente eliminar las tasas exigidas en primera instancia en el orden contencioso-administrativo cuando se tratara de enjuiciar procedimientos administrativos sancionadores. Ahora se ha añadido una frase en el art. 7.1 L de acuerdo con el cual “cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto la impugnación de resoluciones sancionadoras, la cuantía de la tasa, incluida la cantidad variable... no podrá exceder del 50 por ciento del importe de la sanción económica impuesta” –art. 1.seis RDL-. De modo que ya no podrán producirse casos como el mencionado en el ejemplo numérico.

Un último ejemplo: en un recurso de casación civil de 600.000 euros se ha pasado de tener que pagar 4.200 euros -1.200 de tasa fija más 3.000 de tasa variable- a pagar sólo 1.800 euros -1.200 de tasa fija más 600 tasa variable-.

69 ¿Ha sido consciente de esto el legislador? Pensamos que sí, porque ha previsto expresamente los efectos retroactivos de los cambios introducidos en la asistencia jurídica gratuita y sus consecuencias respecto a la tasa judicial, regulando expresamente la forma de obtener la devolución de los pagos realizados desde la entrada en vigor de la ley 10/2013 –vid DT 1ª RDL 3/2013-. Y no ha hecho lo mismo con los demás supuestos.

70 En el apdo 2 de este precepto se añade la cantidad de 10 euros para los casos de segunda certificación y testimonio de sentencias y otros documentos que consten en los expedientes judiciales –art. 3bis.1.1.2 L-, supuesto de hecho que no se grava en la tasa estatal. Y para satisfacer la curiosidad del lector, en la tasa por utilización y aprovechamiento de bienes y derechos, la cuota se determina sumando a una cantidad fija anual de 60 €, la que resulte de multiplicar 6 por cada 1.000 cm³ que la superficie ocupada por el sujeto pasivo en los edificios públicos supere un metro cuadrado. Y si se explotan máquinas fotocopadoras, además, 0,05 céntimos de euro por el número de fotocopias hechas durante el período impositivo –art. 3bis.2.5 L catalana-.

–coste asumido por la mayor parte de las CCAA-. ¿Acaso cabe otra? ¿tal vez que el Estado ha querido obtener los recursos necesarios para financiar todo el gasto público en materia de Justicia, no sólo el relativo al sostenimiento de jueces y secretarios judiciales? Esta explicación supondría reconocer la inconstitucionalidad de la tasa del Estado, quien estaría invadiendo competencias de las CCAA⁷¹.

Las cuantías son éstas:

- En el procedimiento civil:
 - Verbal⁷² y cambiario⁷³: de 90 a 150 €.
 - Ordinario⁷⁴: 150 a 300 €.
 - Monitorio⁷⁵: 50 a 100 €.
 - Ejecución extrajudicial⁷⁶: 150 a 200 €.
 - Concursal⁷⁷: 150 a 200 €
 - Apelación⁷⁸: 300 a 800 €.
 - Casación⁷⁹: 600 a 1200 €.
- En el contencioso:
 - Abreviado⁸⁰: 120 a 200 €.
 - Ordinario⁸¹: 210 a 350 €.

71 Como lo estaría haciendo si la respuesta fuese que lo que el Estado pretende es financiar los gastos derivados de la asistencia jurídica gratuita. Recordemos que también esto es competencia de algunas CCAA.

72 Cataluña: 60 euros.

73 Cataluña, si la cuantía del procedimiento es superior a 3.000 euros: 90 euros.

74 Cataluña: 120 euros-.

75 Cataluña, si la cuantía del procedimiento es superior a 3.000: 60 euros.

76 Cataluña, en caso de títulos extrajudiciales superiores a 3.000 y judiciales superior a 6.000 euros: 120 euros.

77 Cataluña: 120 euros.

78 Cataluña: 120 euros.

79 Cataluña, en recurso de casación y recurso por infracción procesal: 120 euros.

80 Cataluña, si la cuantía del procedimiento es superior a 3.000 euros: 90 euros.

81 Cataluña, si la cuantía del procedimiento es superior a 3.000: 120 euros.

- Apelación⁸²: 300 a 800 €.
- Casación⁸³: 600 a 1200 €.
- Y en el orden social⁸⁴:
 - Recurso de suplicación: 500 €
 - Recurso de casación: 750 €.

El CGPJ calculó el porcentaje de incremento de las tasas en el proyecto de ley de 2012 respecto a las reguladas en la ley de 2002, llegó a la conclusión de que era de un 33% como media, llegando en algunos casos a un 67% o un 200% -p. 39 de su informe-, y destacó el efecto disuasorio que podía suponer en asuntos de escasa cuantía y la “excesiva inhibición de los ciudadanos respecto de la tutela judicial de sus pretensiones” que podía provocar.

En la doctrina se ha criticado la utilización de algunos criterios no muy adecuados para graduar la cuantía de la tasa. Así se ha hecho con la cuantía del procedimiento, pues “no es la cuantía un factor decisivo para presumir un mayor despliegue de medios de la Administración de Justicia, o si se quiere, un mayor esfuerzo o beneficio para el recurrente derivado del “ejercicio de la actividad jurisdiccional”. Y sobre el hecho de gravar más los recursos, se expone que en su sustanciación “el despliegue de medios materiales efectivos, o en otras palabras, la intensidad del servicio público es significativamente menor”, lo que debería implicar otra forma de cuantificar las tasas. Aunque también se admite que “la tutela judicial efectiva, como derecho constitucional, se satisface con una respuesta jurisdiccional congruente y adecuada a la naturaleza de la pretensión, puesta de relieve en el acceso a la jurisdicción, mientras que los recursos jerárquicos frente a las resoluciones judiciales suponen una utilización particularmente intensa del servicio público” que “deben ser objeto de un especial gravamen”⁸⁵.

Es posible que existan argumentos para defender las cuantías establecidas por el legislador, por elevadas que puedan parecernos a nosotros, pero deben ser explicados y adecuadamente justificados, porque, como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional de forma reiterada, las tasas judiciales son admisibles en nuestro sistema jurídico siempre y cuando no sean desproporcionadas, ni tan elevadas que impidan en la práctica el ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva o lo obstaculicen en casos concretos en términos irrazonables. Así lo manifestado el Alto Tribunal en las sentencias 20/2012, de 16-febrero –donde se cita la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que hemos recogido más arriba-; 79/2012, de 17-abril; 85/2012, de 18-abril o 164/2012, de 1-octubre. Y así lo establece también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 22-diciembre-2010, DEB Deutsche Energiehandels, que también hemos citado *supra* –los requisitos y condiciones exigidos en los Estados miembros, en su Derecho procesal, para permitir a los ciudadanos ejercitar las acciones que les permiten defender sus intereses y derechos no deben hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil su ejercicio, deben tener una justificación objetiva y razonable, y ser proporcionales-.

82 Cataluña: 120 euros.

83 Cataluña: 120 euros.

84 No está sujeto en la tasa catalana.

85 NAVARRO, “Reflexiones...”, p. 112.

Nosotros pensamos que ni siquiera con la rebaja llevada a cabo por el RDL 3/2013 se respeta este principio de proporcionalidad, lo que nos hace cuestionarnos la constitucionalidad de las tasas estatales –las tasas catalanas son de una cuantía mucho más moderada–.

Seguimos ahora con nuestro análisis de la estructura de las tasas judiciales.

3.4. Devengo, pago y devolución de la tasa

El DEVENGO es fijado en la **tasa estatal** en el momento en que el sujeto inicia el proceso judicial presentando el escrito de demanda o un recurso –vid. art. 5 L-. Esto significa que nace la obligación de pagar –y se exige el pago, como veremos– antes de que el sujeto haya recibido el servicio público que solicita. La doctrina lo critica –ya era así en la regulación de 2002– porque eso significa que se exige la tasa “con independencia de la suerte que siga ese recurso” –o esa demanda–, de que “–sea inadmitido *a limine* o de lugar a actuaciones judiciales hasta que se dicte sentencia–, de forma que se obvia algo que es consustancial a la naturaleza de la tasa –la prestación *efectiva* del servicio público de justicia”⁸⁶.

Y ciertamente así es. Pero no hay que olvidar que el art. 15 LTPP lo permite y que si finalmente no llega a recibirse el servicio, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución de lo pagado –siempre que no haya sido por causa imputable a él, como veremos–.

Lo curioso es la forma en que algunos juzgados y tribunales están interpretando la norma. Por ejemplo, de acuerdo con los “Criterios interpretativos de la Ley 10/2012 adoptados por las Secciones 22ª y 24ª de la Audiencia Provincial de Madrid y por los Jueces y Secretarios de Familia de Madrid” –pto 10º–: “A efectos de determinar si se produce o no el devengo de la tasa por la interposición del recurso de apelación, en los supuestos de mayoría de edad sobrevenida de los hijos en el curso del proceso, la edad a tener en cuenta será la que tuvieren tales hijos en el momento de dictarse la sentencia de primera instancia”. Olvidan estos tribunales que todas las circunstancias de hecho y de Derecho que determinan la aplicación de un tributo se fijan atendiendo al momento del devengo, y el devengo de la tasa judicial de un recurso –que es una tasa distinta de la tasa derivada de la demanda en primera instancia– se produce en el momento en que se plantea ese recurso, de modo que no importa la edad que tuvieran los hijos en el momento en que se dictó la primera sentencia, en absoluto. Importa la que tengan en el momento de la presentación del recurso en segunda instancia.

La **tasa catalana** por prestación de servicios se devenga, de modo similar a la estatal, en el momento en que se realiza cada acto procesal, por ej cuando se interpone el escrito de demanda o el recurso –art. 3bis.1.4 de la ley de tasas⁸⁷.

Tanto en la tasa estatal, como en la catalana por prestación de servicios, pues, el devengo se sitúa en el momento inicial de realización del hecho imponible –cuando el servicio público de hecho aún no se ha recibido–. Pero es que el PAGO aún se anticipa más, pues para que se acepten la interposición de demanda o recurso, el escrito procesal

86 MARTIN QUERALT, J, “El derecho a la devolución de las tasas judiciales”, *Tribuna Fiscal*, nº 175, mayo de 2005, p. 6.

87 De modo muy distinto la tasa por utilización o aprovechamiento especial se ha diseñado como una tasa periódica que se devenga cada 31 de diciembre al finalizar el período impositivo –que coincide con el año natural–, vid. art. 3bis.2.4 ley.

debe ir acompañado del justificante del pago de la tasa –art. 8.2 L 10/2012, reformado por art. 1.nuevo RDL 3/2013, y art. 3.bis.2 ley catalana⁸⁸.

Si finalmente el servicio no llega a recibirse, el sujeto tendrá derecho a la DEVOLUCIÓN de lo pagado, siempre, eso sí, que no haya sido debido a causas imputables a él mismo. Así se establece con carácter general en la LTPP –art. 12- y así lo interpreta la Dirección General de Tributos en una consulta vinculante de marzo de 2010 –aplicando, por tanto, la regulación de 2002 que, en este punto, no era diferente de la ley actual-, la consulta V0562-10, de acuerdo con la cual si la inadmisión de la demanda se produce porque, según el auto judicial, no se han cumplido determinados requisitos formales, el incumplimiento es imputable al sujeto pasivo y no procede la devolución de la tasa abonada⁸⁹.

No pensamos que las tasas sean una buena solución para reducir el nivel de litigiosidad existente en nuestro país, ni creemos que sean la forma más adecuada de incentivar las resoluciones extrajudiciales

Se prevén otros supuestos de devolución en la normativa, a saber, la devolución en caso de que durante el procedimiento se determine una cuantía inferior a la señalada inicialmente por el sujeto pasivo, que implique el deber de pagar una cuota menor de la calculada –art. 8.3 y 4 L 10/2012, que ya mencionamos más arriba⁹⁰; la devolución del 20% de la cuota en los casos de acumulación de procesos –art. 8.6 L- y la devolución del 60% en caso de solución extrajudicial del litigio –art. 8.5 L, reformado por el RDL 3/2013, que ha preferido hablar de “acuerdo que ponga fin al litigio”, y ha añadido los supuestos de “allanamiento total”, y aquellos en los que la Administración demandada reconozca totalmente en vía administrativa la pretensión del demandante⁹¹.

Los dos últimos supuestos son muy interesantes, pues se relacionan con el hecho de que no se causan finalmente tantos costes al sistema judicial como se preveía al principio –así lo hizo constar en su informe el CGPJ, p. 18- y esto justifica que se haga pagar una cantidad menor al sujeto⁹². No se prevé nada parecido en la normativa catalana.

Probablemente también por esa razón, porque se causan menos costes al sistema judicial, si se utilizan medios telemáticos en la presentación de la demanda o recurso y en el resto de comunicaciones con los juzgados y tribunales -art. 10 L -, el sujeto pasivo podrá disfrutar de una bonificación del 10% en la cuota de la tasa judicial⁹³. En **Cataluña**, en la tasa por la prestación de servicios, se prevé esta misma bonificación por un importe superior: un 25% -vid. art. 3bis.1.3.3 de la ley de tasas-.

88 Otra cosa sucede con la tasa catalana por utilización o aprovechamiento especial, que debe autoliquidarse y pagarse entre el día 1 y 20 del mes de enero siguiente al período impositivo por el que se devenga - art. 3bis.2.6 Ley catalana-.

89 En este sentido también NAVARRO SANCHIS, “Reflexiones...”, p. 103.

90 En la tasa catalana se regula algo similar en el art. 3bis.1.7.3 L.

91 El modelo de autoliquidación que debe presentarse es el 695, regulado en el art. 2 OM. De acuerdo con el art 4 OM el plazo de cuatro años para su presentación se cuenta a partir de la fecha en que se haga firme la resolución que pone fin al proceso haciendo constar que termina por solución extrajudicial.

92 Por cierto que en ninguno de los dos casos se pagarán intereses de demora al sujeto pasivo por el tiempo transcurrido desde que ingresó la tasa hasta que obtiene la devolución del exceso, según indica expresamente la ley, lo cual no merece una valoración positiva precisamente.

93 El legislador aceptó la sugerencia del CGPJ, p. 46 de su informe, y mantuvo la bonificación que ya existía en la ley de 2003.

De lo dispuesto en el art. 8.2 L –y de su equivalente en la norma catalana- se deduce que no se admite el PAGO APLAZADO, ni el FRACCIONADO, ni el PAGO POR COMPENSACIÓN⁹⁴. En ninguno de estos casos se podría presentar el justificante que se exige que acompañe a la demanda o el recurso. La doctrina⁹⁵ y la abogacía⁹⁶ lo critican porque en este momento de grave crisis económica en el país y falta de liquidez de muchos sujetos –personas físicas o jurídicas- esas otras formas de extinción de la obligación tributaria podrían ser más accesibles.

SI EL SUJETO NO PAGA LA TASA –o para ser exactos, no aporta el justificante del pago de la tasa- el Secretario Judicial no puede dar curso al escrito de demanda o recurso. En el art. 8.2 Ley 10/2012 se ordenaba a este funcionario judicial requerir ese documento y esperar hasta que la omisión fuese subsanada. Esto, se decía, “no impedirá la aplicación de los plazos establecidos en la legislación procesal”, de modo que podrá dar lugar a “la preclusión del acto procesal y a la consiguiente continuación o finalización del procedimiento, según proceda”⁹⁷. El riesgo de esta opción era que paralizase *sine die* la firmeza de la resolución recurrida, afectando a los intereses de la otra parte del proceso. Tal vez por eso el RDL 3/2013 ha vuelto a la solución anterior –ya contemplada en la normativa de 2002- y ahora se dispone que el secretario judicial dará un plazo de diez días al sujeto pasivo para que subsane la omisión del pago o de la presentación del justificante, transcurrido el cual “la ausencia de subsanación... dará lugar a la preclusión del acto procesal y a la consiguiente continuación o finalización del procedimiento, según proceda”.

Este efecto ha sido examinado por el Tribunal Constitucional y admitido plenamente en sentencias como la 79/2012, de 17-abril –FJ 7 y 8-; 85/2012, de 18-abril; 103/2012, de 9-mayo; 116/2012, de 4-junio –FJ 6 y 7-; 125/2012, de 18-junio –FJ 5, y 218/2012, de 26-noviembre.

Algunos autores piensan que una regulación así es demasiado estricta y recuerdan que de esa misma jurisprudencia constitucional y de la establecida por el TJUE o del TEDH, se deriva que las irregularidades formales no pueden convertirse en un obstáculo insalvable para la prosecución de un proceso –aunque tampoco puede dejarse su cumplimiento al arbitrio de cada parte-, y los requisitos formales no son valores autónomos, sino que sólo sirven en la medida en que son instrumentos para conseguir una finalidad legítima, a la luz de la cual debe examinarse su incumplimiento –de modo que cuando esta pueda ser lograda sin detrimento alguno de otros derechos o bienes constitucionales dignos de tutela, debe admitirse la subsanación del defecto-. Así pues la no admisión del pago de la tasa en un momento posterior al plazo de 10 días contemplado en la ley podría no ser proporcional. El legislador podría haber buscado alternativas menos dañinas para los sujetos pasivos, como obligar a las autoridades judiciales a comunicar simplemente la existencia del documento sin liquidar y pagar a la AEAT, para que esta actúe⁹⁸. De hecho, esa es la solución que se ha seguido en la tasa catalana –art. 3bis.1.7 de la ley de tasas-, respecto a la cual los secretarios judiciales ponen en conocimiento del Departamento de Justicia, gestor de la tasa, los casos de incumplimiento, pero no paralizan el proceso judicial.

94 Así lo entiende la Agencia Estatal de Administración Tributaria y lo recoge en su Nota Informativa sobre la entrada en vigor de la tasa judicial publicada en su web –visita del 7 de marzo de 2013-.

95 COLLADO CASTAÑO, “La tasa judicial”, *Quincena Fiscal* nº 3/2004, p. 14-15 –aunque sus comentarios se refieren a la normativa de 2002, son plenamente aplicables a la actual-; CAZORLA, en “Las tasas judiciales ponen en jaque a los pequeños despachos”, *Expansión*, 30-noviembre-2012.

96 Vid. el escrito del Colegio de Abogados de Madrid, “Información General...”, p. 16.

97 Con ello se seguía una sugerencia del CGPJ –p. 42 y 43 de su informe-

98 Así se pronuncia –valorando la normativa de 2002- COLLADO CASTAÑO, “La tasa judicial”, *Quincena Fiscal* nº 3/2004, p. 14-15. En un sentido similar MARTIN QUERALT –p. 7-, y NAVARRO, “Reflexiones...”, p. 116.

Nosotros pensamos que la opción del legislador estatal es plenamente constitucional y garantiza, sin duda, la pronta recaudación de la tasa. Una vez advertido el sujeto de su omisión y contando con un plazo de 10 días para resolver el problema, sus derechos quedan suficientemente salvaguardados. Sin embargo, también pensamos que la regulación sería más satisfactoria si se admitiese, como en otros tributos, el pago aplazado, fraccionado o por compensación, indudablemente.

3.5. Autoliquidacion

El sujeto pasivo debe AUTOLIQUIDAR la tasa –ante la AEAT en el caso de la tasa estatal⁹⁹, ante el Departamento de Justicia en el caso de la catalana¹⁰⁰–.

La presentación de la autoliquidación debe hacerse siempre a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Las personas o entidades adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de las Delegaciones Especiales, y las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada deben presentar obligatoriamente las autoliquidaciones por vía telemática. El resto de sujetos pasivos pueden presentar el papel que resulte de imprimir el formulario colgado en la sede electrónica de la AEAT –art. 5 OM¹⁰¹–.

El desarrollo reglamentario de la Ley 10/2012 en materia de autoliquidación se llevó a cabo mediante la Orden HAP/2662/2012, de 3-diciembre, por la que se aprueba el modelo 696 de autoliquidación, y el modelo 695 de solicitud de devolución por solución extrajudicial del litigio y por acumulación de procesos, de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social y se determinan el lugar, forma, plazos y los procedimientos de presentación. Esta Orden ha sido modificada, tras la reforma del RDL 3/2013 por la Orden HAP/490/2013, de 27-marzo.

Ambas normas han dado lugar también a polémica y quejas por parte de los operadores jurídicos debido al tiempo que han tardado en aprobarse –sobre todo la primera de ellas–. Y es que cuando la Ley 10/2012 fue promulgada –siguiendo el procedimiento de urgencia que comentamos y criticamos al inicio de este trabajo– preveía su entrada en vigor el 22 de noviembre, pero no se dispuso de reglamento hasta el 17 de diciembre (fecha de entrada en vigor de la OM 2662/2012, algunos de cuyos preceptos, sin embargo, no debían hacerlo hasta el 1 de abril de 2013).

La tasa debía aplicarse pero no existía un modelo de autoliquidación aprobado oficialmente. La Secretaría General de la Administración de Justicia –del Ministerio de Justicia– se vio obligada a aprobar una Instrucción –la 5/2012, de 21 de noviembre, relativa a la liquidación de la tasa judicial con motivo de la entrada en vigor de la Ley 10/2012, de 20-noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses–, en la que ordenaba a los secretarios judiciales que no exigiesen “en ningún caso la presentación del justificante de autoliquidación de la tasa para dar curso a los escritos procesales que se presenten” hasta que se aprobase y publicase en el BOE la orden ministerial a que se refiere el art. 9.2 de la Ley 10/2012.

99 Art. 9 L.

100 Art. 3bis.1.7 Ley catalana. Y 3bis.2.7 en relación con tasa por utilización o aprovechamiento especial.

101 El art. 5 ha sido uno de los afectados por la reforma. Y es que su entrada en vigor se regulaba en la DF 2ª, en la que se preveía el 1 de abril de 2013 para su aplicación. En la Orden de 2013 se ha cambiado esa fecha por la de 1 de junio, debido, al parecer, a los problemas que estaban surgiendo en el diseño de las aplicaciones informáticas necesarias.

A nuestro juicio esta fue una buena decisión pragmática para no paralizar los procesos en vía judicial, pero es obvio que tras la entrada en vigor de la orden ministerial, la tasa ya devengada –por los escritos de demanda y recursos presentados desde el 22 de noviembre de 2012- debía ser liquidada a partir del 17 de diciembre, cuando ya se contaba con el modelo de autoliquidación. Sin embargo, no ha sido así. La DF 2ª de la OM dispuso su entrada en vigor a partir del 17 de diciembre y su aplicación “a los hechos imponible que tengan lugar a partir de” su propia entrada en vigor. Con esto, de forma ilegal, modifica lo ordenado en la ley que desarrolla, aunque algunos operadores jurídicos lo han aceptado, asumiendo que la tasa no se pagará por los procedimientos iniciados antes, lo cual les beneficia¹⁰².

Con la reforma del RDL 3/2013 ha estado a punto de suceder algo parecido, ya que la orden ministerial de desarrollo no se aprobó inmediatamente; el DL entró en vigor el 24 de febrero y la OM lo hizo el 31 de marzo de 2013-. Sin embargo, esta vez el legislador fue previsor y ordenó, en la DF 7ª.2 RDL, que las tasas devengadas en ese período de tiempo se liquidaran en un plazo de 15 días hábiles tras la entrada en vigor de la OM, “quedando en suspenso los procesos en el estado en que se encuentren. Si no se efectuara dicha liquidación por los sujetos pasivos, el Secretario Judicial hará el requerimiento” para recordar al sujeto su obligación, dándole un plazo de 10 días para subsanar su omisión -si no lo hace, como ya sabemos, no se dará curso al procedimiento judicial-. Sin embargo, esto es así sólo en procesos iniciados por personas físicas y por todos los sujetos pasivos en los casos de presentación de recursos contencioso-administrativos de funcionarios públicos que actúen en defensa de sus derechos estatutarios –art. 1.cuatro RDL- y en los procesos del capítulo IV T I libro IV LEC, esto es, los relativos a procesos matrimoniales y de menores –art. 1.seis RDL-. ¿Qué sucede en todos los demás casos? Pues lógicamente habrá que utilizar el modelo de autoliquidación de la OM de 2012.

Estos desajustes entre los momentos de entrada en vigor de las normas legales y reglamentarias han causado problemas prácticos a los operadores jurídicos, también porque en algunos casos al parecer los retrasos judiciales en la tramitación de las demandas y recursos presentados por los justiciables han dado lugar a que se aplicaran las nuevas tasas de cuantía más elevada a supuestos de hecho que podrían haber quedado bajo la órbita de la ley de 2002 si los tribunales hubieran sido más eficaces en el desarrollo de su labor¹⁰³.

Pero al margen de estos problemas relacionados con el –tal vez no muy eficiente- funcionamiento de los tribunales, lo cierto es que las prisas del legislador de nuevo le han llevado a regular con una bastante deficiente técnica jurídica. Un poco más de calma podría haber evitado grandes problemas de inseguridad jurídica a los ciudadanos.

102 Vid. la interpretación del Colegio de Abogados de Madrid en “Información General...” ya cit, p. 3-4.

103 En “Las tasas judiciales ponen en jaque a los pequeños despachos”, *Expansión*, 30-noviembre-2012, da cuenta de las quejas de algunos abogados que señalan que “la dilación indebida en la tramitación no puede servir de causa para imponer al justiciable una obligación tributaria de la que, de haberse cumplido los plazos por el juzgado, habría quedado excluido”. Y en “Los impresos de las tasas judiciales causan pagos retroactivos”, *La Vanguardia*, 3-enero-2013, se explica que a partir del 17 de diciembre de 2012 ya sólo estaba disponible el modelo 696 actualizado para pagar las tasas judiciales, se retiró el antiguo –y para las grandes empresas, obligadas también a pagar con el sistema anterior, el trámite siempre debía ser telemático-, de modo que este tipo de sujetos pasivos se vieron obligados –al parecer- a utilizar el nuevo modelo de autoliquidación, pagando unas tasas mayores, en pleitos –se supone- iniciados antes del 17 de diciembre de 2012, pero a los que el juzgado ha dado curso después.

4. Conclusiones

- Las tasas judiciales son admisibles en nuestro sistema jurídico como tributo destinado a financiar el coste que genera este servicio público, la Administración de Justicia, a los ciudadanos. Los art. 24 –derecho a la tutela judicial efectiva- y 117 –asistencia jurídica gratuita para los que carecen de recursos económicos suficientes- de la Constitución no se oponen a la exigencia de tasas judiciales, que de hecho no han sido introducidas en 2012 con las normas que comentamos en el trabajo, sino tan sólo reformadas. Sin embargo, estas tasas deben respetar una serie de límites, que son los que se han ido explicitando en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional y de tribunales internacionales como el de Justicia de la Unión Europea –aplicando el art. 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales- y el de Derechos Humanos de Estrasburgo –desarrollando el art. 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos-.
- No compartimos algunas de las ideas más importantes con las que el legislador ha intentado justificar y legitimar la reforma de las tasas judiciales llevada a cabo en la Ley 10/2012. No pensamos que las tasas sean una buena solución para reducir el nivel de litigiosidad existente en nuestro país, ni creemos que sean la forma más adecuada de incentivar las resoluciones extrajudiciales. Tampoco entendemos que la afectación de la recaudación de las tasas a la financiación del sistema de asistencia jurídica gratuita baste para justificar y legitimar la figura, pues en todo caso la recaudación debería dedicarse a financiar los costes de la Administración de Justicia en general que soporte el Estado –ese es el sentido de las tasas como figura jurídico tributaria-. Todos deberíamos poder conocer ese coste, ya que debería aparecer en la memoria económica de la tasa, memoria que, si existe, no ha sido hecha pública.
- La tasa estatal que se regula en la Ley 10/2012 se suma a las dos tasas judiciales que Cataluña había creado unos meses antes: una tasa por prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia, y otra tasa por utilización o aprovechamiento de bienes o derechos afectos al servicio de la Administración de Justicia. Sólo la primera podría plantear problemas de doble imposición con la tasa del Estado, en una primera lectura.
- La coexistencia de tasas judiciales de dos niveles de Administración político-territorial nos hacen preguntarnos por el servicio público por cuya prestación se exige un pago –o varios- al ciudadano. ¿Qué servicio público exactamente es el que financiará la tasa del Estado regulada en la Ley 10/2012? ¿El ejercicio de la potestad jurisdiccional, esto es, la labor de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado que corresponde a jueces y magistrados –o mejor dicho, el uso y disfrute de la existencia del sistema judicial que llevan a cabo los ciudadanos que deciden resolver sus conflictos por esa vía-? En este caso la competencia corresponde indudable y exclusivamente al Estado, pero entonces no tiene sentido –jurídico- que se afecte la recaudación al mantenimiento del sistema de asistencia jurídica gratuita que beneficia a los ciudadanos con menos recursos –puesto que esta competencia corresponde actualmente a las CCAA- y no al pago de los sueldos de jueces, magistrados y secretarios judiciales. De todas formas, así concebida esta tasa estatal sería plenamente compatible con las tasas que creen CCAA –como Cataluña- que han asumido competencias en materia de “administración de la Administración de Justicia” –encargándose ellas de los recursos materiales y humanos que necesitan como apoyo los jueces y magistrados para desarrollar su labor-¹⁰⁴.

104 Han asumido competencias en materia de “administración de la Administración de Justicia”: Navarra, País Vasco, Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Valencia, Cantabria, Cataluña, La Rioja, Galicia y Madrid. Doce de las diecisiete CCAA.

En cambio, si el Estado pretendiera gravar con sus tasas no el ejercicio de la potestad jurisdiccional, sino el uso que hacen los ciudadanos de los medios materiales y humanos asignados a juzgados y tribunales –que es lo pretende a su vez Cataluña con las suyas-, entonces el tributo estatal sólo sería admisible en aquellas CCAA que no han asumido competencias en materia de administración de Administración de Justicia, pero no en el resto, no, por tanto, en Cataluña.

En cualquiera de los casos los ciudadanos tendremos que acostumbrarnos a ver y vivir con la coexistencia de tasas judiciales estatales y autonómicas, gravando ambos hechos imponderables distintos –de otro modo una de las dos sería inconstitucional, pues una de las Administraciones estaría gravando supuestos de hecho correspondientes a servicios que no presta ella, sino el otro nivel político-territorial de gobierno-.

En ninguno de los casos está justificada la interposición de un recurso de inconstitucionalidad por parte del Estado contra las tasas de una Comunidad Autónoma como Cataluña.

- Además del problema competencia, la regulación de las tasas judiciales estatales se hace merecedora de otras críticas. La Ley 10/2012 que las reformó ha sido modificada tan sólo tres meses después de su entrada en vigor a causa de las enormes protestas sociales surgidas desde todos los sectores jurídicos. Esa reforma, llevada a cabo a través de un Decreto-Ley, ha supuesto una rebaja en parte de las elevadísimas cuantías fijadas en la ley. Aún así, puede señalarse que la regulación actual:
 - No respeta el principio de capacidad económica, que también se aplica en las tasas. Aunque ahora las personas físicas deben pagar menos de lo que se preveía con la ley, no se atiende a sus posibilidades y recursos económicos, sino a la cuantía y la fase del procedimiento en el que se ven inmersas. Ni siquiera se ha querido eximir a las personas que sufren un desahucio, pese a la petición expresa en ese sentido de la Defensora del Pueblo. Y en cuanto a las personas jurídicas, no se distingue entre grandes y pequeñas empresas, a diferencia de lo que hacía la anterior regulación.
 - No sabemos si respeta el principio de equivalencia porque no se han hecho públicas ni la memoria económico-financiera, ni la memoria de evaluación de impacto normativo, que podrían explicar el coste total del servicio por el que se grava –¿Justicia? ¿administración de Justicia? ¿todo?-. Tampoco se han hecho públicos –ni se han justificado- los criterios o estudios económicos en base a los cuales se imputa parte de ese coste total a cada usuario del servicio público.
 - Estos dos principios, el de capacidad económica y el de equivalencia, son esenciales para fijar la cuantía de las tasas. Y el criterio básico para determinar la constitucionalidad de esta figura –según deriva de la jurisprudencia establecida por nuestro TC, con apoyo en la jurisprudencia del TJUE y el TEDH- es precisamente que la cuantía no resulte desproporcionada, de modo que la tasa no se convierta en un obstáculo para el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva. El legislador está obligado a emplear criterios objetivos y razonables para determinar la cuantía que deben satisfacer los sujetos pasivos.
 - Además no se prevé la posibilidad de un pago aplazado o fraccionado –tampoco el pago por compensación-, sino que se exige el pago anticipado –en el momento de iniciar un procedimiento judicial-, lo que demuestra muy escasa sensibilidad en un momento de crisis económica tan delicado como el que atraviesa nuestro país.

- Los cambios introducidos en el RDL no han entrado en vigor con carácter retroactivo –excepto en el caso de las tasas que deben pagar los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita-. Probablemente se han intentado evitar los problemas de gestión de las devoluciones de las tasas ya abonadas. Y esto significa que ante hechos imposables idénticos sujetos pasivos de las mismas características –y capacidad económica- han quedado obligados al pago de unas tasas cuya cuantía varía considerablemente –el propio Gobierno habla de rebajas del 80% en la parte variable de las tasas-. Esta situación atenta contra el principio de igualdad del art. 31.1 CE. Existen motivos para llevar este RDL ante el Tribunal Constitucional y pedir la devolución del exceso pagado o una indemnización equivalente por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, porque la causa de semejante resultado es únicamente imputable al nefasto procedimiento utilizado por el legislador en la regulación de esta tasa.
- En efecto, el proceso legislativo que se ha seguido en esta reforma ha dejado mucho que desear desde un punto de vista técnico. La ley 10/2012 fue tramitada por el procedimiento de urgencia y sacada adelante únicamente con los votos del Partido Popular. Entró en vigor en noviembre, sólo un día después de su publicación en el BOE, lo que ya se ha convertido en una costumbre para nuestro legislador que parece no entender la utilidad de los períodos de *vacatio legis* que permiten tanto a los ciudadanos como a la Administración Pública prepararse para la aplicación de una nueva norma. Y lo hizo con tanta premura como imprevisión, pues la falta de un modelo de autoliquidación impedía liquidar y pagar la tasa desde ese momento. La Orden Ministerial, que se aprobó más tarde, entró en vigor el 17 de diciembre y, probablemente para evitar más manifestaciones de protesta entre los afectados, modificó –ilegalmente- la fecha de entrada en vigor de la tasa, haciéndola coincidir con la suya. Para completar este panorama un Real Decreto-Ley ha acabado modificando la ley tan sólo tres meses después de la aparición de esta, un Decreto-ley anunciado un viernes, publicado en el BOE del sábado siguiente y ya en vigor desde el domingo. El Ministro de Justicia había anunciado unos días antes que se preparaba una reforma, pero nadie le daba mucho crédito, ni esperaba de nuevo tanta velocidad en su aprobación. Esa reforma no sólo ha afectado a las tasas judiciales, sino que ha adelantado cambios en la ley reguladora del sistema de asistencia jurídica gratuita, que será regulado en un futuro cercano de forma más completa por una ley que lleva preparándose meses, pero aún no ha sido discutida, ni aprobada por el Parlamento. Se utiliza, pues, una norma reguladora de tasas judiciales con las que quiere financiarse la asistencia jurídica gratuita, para reformar aspectos de la regulación material de esta, porque se ha empezado la casa por el tejado. Y se ha olvidado, de nuevo, que en principio las competencias en esta materia corresponden a las CCAA con las que no se ha negociado aún seriamente. Por último, la orden ministerial de desarrollo que modifica los modelos de autoliquidación ha aparecido en marzo de este año, pero no será plenamente aplicable hasta el 1 de junio, cuando por fin estén instalados los sistemas informáticos que hacen falta.
- Y el proceso de aplicación en los juzgados y tribunales tampoco está siendo modélico. Las interpretaciones que se están dando a elementos de la figura tributaria como el devengo o las exenciones están siendo incorrectas en algunos casos –exención o no sujeción de procesos relativos a hijos incapacitados y ausentes, o de procesos de violencia de género, supuestos no regulados en la ley, por ejemplo- y diferentes según el territorio. No parece que los juzgados y tribunales –civiles, en los casos que nosotros hemos conocido- hayan entendido que su papel en la aplicación de la tasa es de mera colaboración con la Hacienda Pública –en realidad, los colaboradores son los secretarios judiciales únicamente- y que las dudas que les surjan en relación con la interpretación de las normas que la regulan deben ser planteadas ante la Dirección General de Tributos, único órgano con competencia para resolverlas –sin perjuicio de que los afectados

impugnen luego sus resoluciones en vía contencioso-administrativa, donde otros tribunales, estos con más conocimiento y dominio de la materia tributaria, podrán decidir de forma más acorde a Derecho-.

- En definitiva, las tasas judiciales son admisibles en nuestro sistema, pero su regulación –sobre todo la del Estado- deja bastante que desear. El Tribunal Constitucional ha sido llamado a pronunciarse sobre ellas, aunque sólo sobre un aspecto concreto, el competencial –tendrá que decidir si Cataluña puede o no aprobar unas tasas como las que tiene en vigor-. Será interesante conocer su decisión sobre ese aspecto –y de paso sabremos si el Estado puede o no regular una tasa judicial como lo ha hecho-. Pero aún lo será más ver si tiene oportunidad más delante de pronunciarse sobre los aspectos relativos a la justicia –o injusticia- material de la figura dada las cuantías que se han establecido y su forma de fijación.

5. Bibliografía

- › BENTHAM, J, "A Protest against Law Taxes", <http://www.laits.utexas.edu/poltheory/bentham/lawtaxes/lawtaxes.html>.
- › COLLADO CASTAÑO, I M^a, "La tasa judicial", *Quincena Fiscal* n° 3/2004.
- › MARTIN QUERALT, J, "El derecho a la devolución de las tasas judiciales", *Tribuna Fiscal*, n° 175, mayo de 2005, p. 4 y ss.
- › NAVARRO GARCIA, A, "El copago como mecanismo de financiación de los servicios públicos", *DT IEF* n° 10/2012.
- › NAVARRO SANCHIS, FJ, "Reflexiones sobre la tasa judicial", *Revista Poder Judicial*, n° 77, 2004, p. 95 y ss.
- › Idem, "Las anunciadas reformas en la Justicia", *IurisLex*, febrero de 2012.
- › Idem, "Constitucionalidad de la tasa judicial", *IurisLex*, marzo de 2012.
- › PIÑA GARRIDO, L, "Evaluaciones de impacto normativo y técnica legislativa en España", en AAVV (coord. L PIÑA), "VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España", IEF DT n° 30/2009, p. 365 y ss.
- › RIVES SEVA, J M^a, "Tasa judicial y ejecución", *Práctica de Tribunales* n° 24, febrero de 2006, p. 48 y ss.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Constitucional. Pleno

Sentencia de 11 de julio de 2013, rec. 3705/2011

Ponente: Andrés Ollero Tassara

Infracciones y sanciones tributarias. Operaciones vinculadas. Constitucionalidad de los apartados 2 y 10 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia se pronuncia sobre la cuestión de inconstitucionalidad referida a los apartados 2 y 10 del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (documentación de obligatoria aportación en las operaciones vinculadas) por presunta vulneración del art. 25.1 CE. El órgano judicial afirma, en particular, que ambos apartados podrían vulnerar los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad.

La cuestión se suscita porque, aunque cabría la colaboración entre la ley y el reglamento en orden a la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas, la primera debe contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica sin que pueda tener un carácter tan absolutamente abierto que deje en manos de la norma reglamentaria la delimitación de la infracción o de la sanción.

A pesar de que, en estos términos, la cuestión se refería a la Ley, la sentencia va a considerar que es el Reglamento del impuesto a quien verdaderamente se le imputan tales defectos, por lo que es competente la jurisdicción contenciosa.

Fundamentos de derecho

4. El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía, material y formal. La primera es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones...

En relación con las infracciones y las sanciones administrativas, el principio de taxatividad se dirige, por un lado "al legislador y al poder reglamentario", exigiéndoles el "máximo esfuerzo posible" para garantizar la seguridad jurídica,

lo que en modo alguno veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, “aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia”; afecta, por otro, a los aplicadores del Derecho administrativo sancionador, obligándoles a atenerse, no ya al canon de interdicción de arbitrariedad, error patente o manifiesta irrazonabilidad derivado del art. 24 CE, sino a un canon más estricto de razonabilidad, lo que es determinante en los casos en que la frontera que demarca la norma sancionadora es borrosa por su carácter abstracto o por la propia vaguedad y versatilidad del lenguaje...

... La garantía formal “tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley”... lo que el art. 25.1 CE prohíbe “es la remisión de la ley al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica”...

Comoquiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los “elementos esenciales” de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa ... Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar ... su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora: art. 25.1 CE). Ahora bien, esto en modo alguno implica que el reglamento que completa el régimen legal pueda utilizarse como criterio para valorar la compatibilidad de la ley con la Constitución...

Lo que corresponde a nuestro enjuiciamiento en cuestiones de inconstitucionalidad es, exclusivamente, la ley y, en particular en este caso, la comprobación de que los apartados 10 y 2 del art. 16 LIS respetan la garantía formal inherente al derecho fundamental a la legalidad sancionadora; esto exige, en consonancia con la doctrina constitucional expuesta, verificar si la ley, aunque se apoye en el desarrollo reglamentario, determina en todo caso por sí los elementos esenciales de la conducta antijurídica.

6. La aplicación de la doctrina constitucional reseñada conduce a la conclusión de que los elementos de las conductas antijurídicas previstas en el apartado 10 del art. 16 LIS, en relación con su apartado 2, son suficientes desde la perspectiva de la garantía formal resultante del art. 25.1 CE... Un asunto tan específico como la fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas requiere de la colaboración reglamentaria. Se trata del tipo de materia en el que hemos apreciado que la potestad reglamentaria es “en cierto modo insuprimible”... el reglamento habrá de completar la regulación de las infracciones teniendo en cuenta que la Ley ya las ha calificado de graves y que ya ha establecido las multas correspondientes. Habrá de procurar, en definitiva, que exista proporcionalidad entre los comportamientos prohibidos que a él le corresponde perfilar (mediante la selección de la documentación exigible) y las consecuencias sancionadoras exhaustivamente previstas en la Ley...

7. Seguidamente procede valorar si el apartado 10 del art. 16 LIS vulnera la garantía material del principio de legalidad sancionadora por no predeterminar agotadoramente las infracciones administrativas que recoge ni, en consecuencia, permitir un conocimiento ex ante del ámbito de lo prohibido.

... La ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) por ... dar paso al reglamento,

respetando la garantía formal del principio de legalidad (al tipificar los elementos esenciales de la conducta antijurídica), habrá de ser el reglamento el que cumpla la garantía material de taxatividad y el que, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa... corresponderá a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumple con el mandato constitucional de taxatividad.

8... Lo mismo ocurre con la falta de proporcionalidad imputada al régimen sancionador del tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS... el reglamento, al cerrar el régimen sancionador, debe seleccionar, de entre todas las informaciones estrictamente necesarias para la evitación del fraude en operaciones vinculadas, sólo aquellas cuya omisión o aportación inadecuada sea efectivamente catalogable como grave y merecedora de las sanciones pecuniarias establecidas en la Ley. No obstante, en estas circunstancias, no corresponde a este Tribunal, sino a la jurisdicción ordinaria, comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias) y las sanciones (legalmente tasadas).



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 23 de Octubre de 2013, rec. 1410/2012

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Ejecución de sentencias. Ingresos indebidos.

La sentencia de instancia ordenó la devolución de unas liquidaciones con abono de los intereses de demora, pero en el trámite de ejecución de la sentencia, la AEAT alteró el sentido del fallo en lo que afectaba a los intereses de demora.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. En una situación como la descrita, la ejecución de la sentencia no puede cuestionar lo que el fallo de ésta decide. Esa discusión, la de la cuantía de los intereses debió efectuarse en el proceso declarativo, o, alternativamente, mediante la interposición del recurso pertinente, lo que en este caso no se ha hecho.

No es este momento, porque ya ha pasado, de discutir acerca de cual ha de ser el importe de los intereses. El fallo afirma: 1º) Que la deuda ingresada es indebida; 2º) Ordena su devolución y 3º) Con los correspondientes intereses. Estos intereses no pueden ser otros que los que corresponden a un ingreso indebido y cuya determinación se fija conforme a lo dispuesto en el artículo 32.2 de la LGT.

Resta por añadir que resulta inaudito que una parte, en este caso la AEAT, se permita discutir en vía de ejecución lo que una sentencia firme declara, cuando pudiendo haberlo discutido en la vía de recurso no lo ha hecho. Pero si esto es inaudito, más lo es que el propio órgano jurisdiccional acepte la enmienda que la parte propone, contraviniendo el tenor literal del fallo, único criterio al que para interpretar el alcance del fallo hemos de atenernos, pues, como hemos razonado, nada se ha discutido en la fase declarativa sobre este extremo.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de octubre de 2013, rec. 1374/2011

Ponente: Emilio Frías Ponce

IRNR. Doble imposición. Incremento patrimonial obtenido por entidad no residente por la transmisión de las acciones representativas del capital social de la entidad residente en España.

El tribunal, de conformidad con la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en supuestos similares y atendiendo a las cláusulas del Convenio Hispano francés, advierte que, en 2002, las plusvalías obtenidas por una entidad residente en Francia por la transmisión de las acciones que poseía en una sociedad residente en España, tenían un tratamiento diferente al que hubiera correspondido si la sociedad partícipe hubiese residido en España pues, después de tributar a un tipo del 35 % habría tenido derecho a la aplicación de una deducción por doble imposición sobre los beneficios no distribuidos por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación (art. 28.5 Ley 43/1995), mientras que, en el primer caso la Ley IRNR no contemplaba ninguna deducción para evitar la doble imposición en relación con la parte de dicha plusvalía que correspondiese a reservas que ya hubieran tributado en sede de la sociedad española participada.

Fundamentos de derecho

QUINTO... En esta situación procede examinar si existe una diferencia objetiva que pudiera excluir el carácter discriminatorio de la normativa controvertida.

El Abogado del Estado en la instancia adujo que las situaciones no eran comparables respecto de no residentes que operan sin establecimiento permanente en cuanto no despliegan en el territorio de aplicación del impuesto una plena actividad económica de ordenación.

Luego, en casación, mantiene la falta de aportación de los suficientes datos de hecho y pruebas subsiguientes que demuestren el concreto trato discriminatorio alegado.

No podemos compartir la que nos hace la representación en casación al haber quedado acreditado en las actuaciones todos los antecedentes necesarios para resolver la cuestión que demuestran la diversidad de situaciones.

Por otra parte, no cabe aceptar la tesis defendida en la instancia puesto que la normativa controvertida tiene por objeto ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de acciones de una sociedad española, siendo las situaciones comparables.

En estas circunstancias, ha de concluirse, siguiendo la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en supuestos similares, que la normativa controvertida no responde a una diferencia objetiva derivada del lugar de residencia de los contribuyentes, por lo que el tratamiento fiscal y más gravoso a una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea que a una entidad residente en España, por las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de las acciones de una sociedad española, es contrario al principio de libre circulación de capitales.

Lo anterior nos conduce a reconocer la procedencia del derecho de la recurrente a la aplicación de la correspondiente deducción para evitar la doble imposición sobre la ganancia patrimonial obtenida, con devolución del importe indebidamente ingresado... más los correspondientes intereses de demora, ante la incompatibilidad de la norma española cuestionada con el Derecho Comunitario, por lo que debe ser inaplicada, con la consiguiente estimación del recurso contencioso administrativo también en cuanto al fondo.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 10 de octubre de 2013, rec. 5261/2011

Ponente: José Antonio Montero Fernández

IVA. Improcedencia de la rectificación de las cuotas.

La cuestión que se discute se centra en la posibilidad de considerar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la escritura pública de como un documento equivalente a las facturas, en un caso en el cual la escritura pública fue otorgada declarando la sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, mientras que la Inspección consideró que estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual fue admitido de conformidad, suscitándose también en el caso, si era factible efectuar la rectificación de las cuotas impositivas que no habían sido repercutidas.

El Tribunal desestima el recurso con fundamento en las siguientes consideraciones.

Fundamentos de Derecho

TERCERO... Considera la parte recurrente que estando ante un supuesto de rectificación de cuota de IVA sin haberse repercutido cuota alguna en su momento, la escritura pública de compraventa permite identificar todos los datos necesarios para la liquidación del IVA, por lo que ha de entenderse que constituye documento sustitutivo de la factura en los términos que autoriza el citado arto 89.2 de la LIVA . Por tanto, el debate, tal y como lo formula la parte recurrente, queda en exclusividad circunscrito a si conforme al arto 89. Dos de la LIVA , la escritura pública hace las veces de factura...

Sobre la cuestión de fondo objeto de controversia este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones, por coherencia y seguridad jurídica, basta con reproducir lo dicho en ocasiones anteriores para desestimar el recurso de casación.

Dijimos en la sentencia de 27 de febrero de 2013, rec, no 3319/2008 , lo siguiente:

"... La posibilidad de sustituir la factura por la escritura, además de admitirse sólo de modo excepcional, exige la concurrencia en la escritura de todos los elementos relevantes -en términos impositivos- para la identificación de la operación y que han de integrar el contenido de la factura.

Difícilmente puede sostenerse que concurrían esos requisitos si se tiene en cuenta que en dicho documento no se expresaba la sujeción al IVA de la operación de transmisión, y tampoco la base y tipo aplicable.

... Se alega, finalmente, la vulneración de la Sexta Directiva 77/388 que consagra el principio de neutralidad del IVA.

... El objeto del recurso es la procedencia de la repercusión no efectuada, circunstancia que aunque está relacionada con la neutralidad del impuesto, tiene un contenido claramente diferente a la neutralidad del

impuesto; por último, que la no repercusión del impuesto obedece al incumplimiento por la entidad recurrente de los deberes que la ley le impone, por lo que es su propia conducta la causante de los efectos impositivos que estima improcedentes”.

También hemos de convenir que excepcionalmente se ha considerado que a los efectos del arto 89.2 de la LIVA pero en un supuesto distinto al que es objeto del que nos ocupa, en concreto respecto de la deducción del impuesto cuando constaba que se había soportado y no se poseía factura, se admite la escritura como sustitutivo de la factura, puesto que mediante la escritura se acreditaba documentalmente que se había soportado la carga y en el documento sustitutivo, en la factura, contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura, , sentencia de fecha 11 de julio de 2011, rec. de casación para unificación de doctrina 219/2008 . Sentencia que además a un supuesto distinto del que nos ocupa, se inscribe dentro de la línea jurisprudencial antes referida, esto es, es posible sustituir la factura por la escritura pública pero sólo excepcionalmente, y siempre que concurra en la escritura todos los elementos relevantes, tales como la sujeción al IVA de la operación, base y tipo aplicable; lo que no es el caso que nos ocupa, en el que ha quedado constancia de que a pesar de estar ante una operación sujeta al IVA, en la escritura no se hizo constar ni esta, ni los elementos relevantes.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el recurso de casación.



Audiencia Nacional.

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª

Sentencia de 8 de julio de 2013, rec. 353/2012

Ponente: Angel Ramón Arozamena Laso

Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Concesión de aplazamiento. Nuevo plazo de pago sin recargo por resultar desproporcionado.

Concedidos unos aplazamientos de pago a una entidad, cuyo primer pago fue desatendido por un conjunto de circunstancias, la AEAT dictó apremio de todos los plazos pendientes, apremios que son anulados la Sala en atención a argumentos de interés siendo uno de ellos el carácter desproporcionado del recargo que se giraba como consecuencia del impago.

La circunstancias que concurren han consistido principalmente en la confusa redacción de la resolución que concedía el aplazamiento y el hecho de que la entidad contribuyente hubiera solicitado un nuevo y distinto aplazamiento.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO. La parte actora, como motivos de impugnación a través de su escrito de demanda, y después de recoger los antecedentes de este asunto, insiste en la concesión del aplazamiento sin adjuntar cartas de pago; la entrega de garantías mediante escritura pública; las negociaciones para reconsiderar el calendario de pagos; los vencimientos del plazo de pago en periodo voluntario; que el 19 de enero de 2009 se dictan las 26 providencias de apremio; que el 19 de marzo de 2009 el nuevo Recaudador concede el calendario de pagos que inicialmente habría sido pactado verbalmente con el anterior recaudador;... Y concluye que procede conceder un nuevo plazo de pago en voluntaria y no imponer un recargo de 1.502.879,30 euros al contribuyente, siendo dicho recargo claramente desproporcionado a la luz de la desafortunada o confusa redacción del acuerdo de aplazamiento...

CUARTO... Se ha de puntualizar que el actual artículo 167.3 de la Ley General Tributaria ... recoge una serie de motivos tasados de oposición contra la providencia de apremio que son:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada." ...

De los anteriores preceptos resulta una enumeración tasada de las causas de oposición a la providencia y al procedimiento de apremio, con la finalidad de evitar que en esta vía ejecutiva se rehabiliten pretensiones impugnatorias contra una liquidación, cuando éstas pudieron ser aducidas oportunamente...

QUINTO. Pues bien, concurre uno de los motivos tasados de oposición frente a las providencias de apremio, previstos en el artículo 167.3 de la LGT -letra b) por Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación- - como ha razonado la resolución del TEAR luego impugnada ante el TEAC...

... Bastará resaltar las siguientes consideraciones que conducen a la estimación del recurso.

En el apartado "Forma de pago" de los acuerdos de concesión de los aplazamiento/fraccionamientos se indica -incluimos aquí íntegro este apartado pues en las alegaciones aparece en ocasiones incompleto- que "El pago de cada uno de los plazos y de los intereses de demora se realizará en Bancos, Cajas de Ahorros y cooperativas de Crédito mediante los documento de pago que recibirá en su domicilio, o a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es , en la opción: Oficina Virtual-Pago de impuestos".

A la fecha de pago del primer vencimiento la interesada no había recibido las cargas de pago, por lo que es razonable entender que la propuesta que con anterioridad había formulado a la Administración tributaria -y que había dado lugar a la sustitución de los primeros acuerdos de aplazamiento por los segundos, cuyo primer vencimiento se postergaba cinco meses-, seguía siendo analizada por la Administración. La propia resolución del TEAC reconoce la desafortunada redacción de la notificación del acuerdo de concesión de aplazamiento que ha podido inducir a confusión...

En un caso como el presente, el carácter penalizador del recargo de apremio -recargo de 1.502.879,30 euros- resulta desproporcionado a la luz de la desafortunada o confusa redacción del acuerdo de aplazamiento, unida a la falta de entrega de las cartas de pago, atendida la negociación previa con la Dependencia de Recaudación -que no ha sido negada de contrario-, unida a la solicitud de reconsideración, que fue finalmente aceptada, procede conceder un nuevo plazo de pago en período voluntario y no imponer un recargo de 1.502.879,30 euros al contribuyente. *Es claro que ninguna de las reseñadas circunstancias concurrentes tienen, por sí solas, estrictos efectos suspensivos que impidieran acudir a la vía de apremio, pero examinadas en conjunto, la concurrencia de dichas circunstancias dejan a la entidad contribuyente en una situación de cierta indefensión -sin que en cambio se haya acreditado mala fe ni dejadez en su actuación- y conllevan unas consecuencias desproporcionadas, que la concesión de un nuevo plazo de pago en período voluntario permite zanjar. En definitiva, como también considera la resolución del TEAR, concurre la causa de oposición prevista en la letra b) del artículo 167.3 LGT.*

Procede, en consecuencia, estimar el presente recurso, dejar sin efecto la resolución del TEAC y los actos administrativos de los que trae causa y confirmar la adecuación a derecho de la inicial resolución del TEAR.

Audiencia Nacional.

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 3 de octubre de 2013, rec. 277/2010

Ponente: Esperanza Córdoba Castroverde

IS. Modelo de declaración. Impugnación de la Orden EHA/1338/2010. Obligación de comunicar determinados datos cuyo conocimiento por parte de la Administración tributaria resulte necesario para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias objeto de declaración.

Nos interesa resaltar en esta sentencia la delimitación (o limitación, según se mire) que se hace del derecho a no aportar documentos ya presentados o que no resulten exigibles por razón del procedimiento, viniendo a considerarse que no puede entenderse que la Administración cuente con una información si para obtenerla tiene que acudir a distintas fuentes dispersas y realizar una labor de investigación y recopilación importante, frente a la facilidad de su aportación por el contribuyente en su declaración.

El recurso se había interpuesto por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES contra la Orden EHA/1338/2010, de 13 de mayo, publicada en el Boletín Oficial del Estado del 24 de mayo de 2010, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanente y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, entendiéndose que el deber de información que se imponía a los contribuyentes carecía de justificación suficiente y proporcionada.

Todos los argumentos fueron rechazados.

Fundamentos de Derecho

SEXTO... En último término, no puede tampoco compartirse la alegación relativa a que dicha información ya obra en poder de la Administración, con cita del artículo 34.1.h) de la LGT, pues, como aduce el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, no puede tenerse por tal información que simplemente consta parcial y dispersamente en el Registro Mercantil o en Administraciones distintas de la Administración General del Estado -tal y como sucede con los expedientes medioambientales, competencia de las Comunidades Autónomas-, máxime teniendo en cuenta que son cuestiones distintas las verificaciones administrativas previas o autorizaciones previas necesarias para realizar las inversiones, que las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio, justificadas documentalmente y que cumplan los requisitos para practicar las deducciones tributarias.

En resumen, no puede entenderse que la Administración cuente con una información si para obtenerla tiene que acudir a distintas fuentes dispersas y realizar una labor de investigación y recopilación importante, frente a la facilidad de su aportación por el contribuyente en su declaración, remitiendo el formulario con carácter previo a la presentación de la misma, formulario que se encuentra unido indisolublemente a la declaración, pues los datos que se exigen son un desglose de la información adicional sobre un dato que figura en la propia declaración.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 27 de junio de 2013, rec. 329/2010

Ponente: Jesús Cudero Blas

IRNR. Exenciones. Propiedad indirecta de inmuebles por entidad radicada en país con convenio sobre doble imposición con cláusula de intercambio de información.

La resoluciones impugnadas que se anulan en esta sentencia deniegan a la sociedad irlandesa PL ahora demandante la exención del gravamen especial sobre bienes inmuebles al considerar que la sociedad que ostenta la práctica totalidad de su capital es residente en la Isla de Man y no cumple el requisito exigido para la aplicación de la exención, pues la propiedad indirecta de los inmuebles se ostenta a través de una entidad ubicada en un paraíso fiscal a la que no le resulta de aplicación un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información (La entidad demandante PL es residente en la República de Irlanda y es propietaria de cincuenta y siete apartamentos turísticos en Málaga; la totalidad de su capital social pertenece a otras dos entidades constituidas y residentes en la Isla de Man; una de éstas es una entidad subsidiaria de la sociedad anónima CBG PLC, constituida en Inglaterra, con residencia en Londres, y que cotiza en la bolsa de valores de esta última ciudad).

Fundamentos Jurídicos

SEGUNDO... Del certificado emitido por el notario don Jonathan Paul Coutts, debidamente apostillado, y de los documentos aportados a los autos (del Registro de Sociedades inglés e irlandés), se desprende, sin género de dudas, y en los términos más arriba consignados, que la propiedad de las acciones de la entidad titular de los inmuebles en España pertenece a dos sociedades constituidas y residentes en la Isla de Man y que una de éstas (la que ostenta el 99,99% del capital social de la actora) es una entidad subsidiaria de una sociedad anónima constituida en Inglaterra, con domicilio social en Londres y cotizada en la bolsa de valores de esta localidad ...

TERCERO... Si ello es así, la cuestión litigiosa queda reducida a un solo interrogante: el de si cabe entender que el término “tener la propiedad del inmueble de forma indirecta” abarca también un supuesto como el que nos ocupa, pregunta que admite dos soluciones: a) Entender que la “propiedad indirecta” se detiene en la sociedad titular de las acciones de la dueña de los inmuebles (supuesto en el que no se apreciaría la exención, pues esta última compañía reside en un paraíso fiscal); b) Considerar que la eventual cadena de participaciones no se detiene en esa segunda entidad, de manera que la “propiedad indirecta” puede tenerse a través de un tercero que sí reúna el requisito reglamentario de tener su domicilio en país con convenio con cláusula de intercambio de información (supuesto en el que sí procedería la exención, pues la residente en el paraíso fiscal es subsidiaria de una compañía inglesa).

En la medida en que la normativa aplicable al caso se limita a aludir a la “propiedad indirecta”, sin limitación de ninguna clase al respecto, la Sala entiende que debe adoptarse la segunda solución. Y es que, a juicio del Tribunal, resulta indiscutible que el propietario “último” de los inmuebles radicados en España resulta ser una entidad

británica, con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

Dicho en otros términos, acreditado que el dueño de la entidad irlandesa propietaria de los apartamentos es, a su vez, una entidad subsidiaria de una sociedad británica, no consideramos que pueda excluirse la aplicación de la exención, pues esta última entidad resulta ser, ineludiblemente, la que ostenta la “propiedad indirecta” de los repetidos bienes, aunque sea con la intermediación de una compañía residente en un paraíso fiscal.



TSJ de Galicia. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4º

Sentencia de 24 de septiembre de 2012, rec. 15879/2010

Ponente: José María Gómez y Díaz-Castroverde

ISD. Donaciones. Revocación de donación apreciada judicialmente por causa ajena a la donante y propia de la donataria.

La revocación de una donación, apreciada judicialmente, por causa ajena a la donante e imputable a la donataria, no significa que no se realizara el hecho imponible, no existiendo al efecto una previsión normativa que autorice la devolución por lo que no procede su petición.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO... La cuestión litigiosa se refiere estrictamente al derecho de la hoy demandante a obtener la devolución de lo abonado en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, alternativamente, el importe de dicha cantidad minorado en el usufructo correspondiente al período temporal entre el momento en que se produce el fallecimiento de la donante (30/6/1999) y la notificación del Tribunal Supremo en el que ratifica la firmeza de la sentencia antes mencionada de la Audiencia Provincial (13/3/2006), en ambos casos con el incremento de los intereses legales...

SEGUNDO. Comencemos por destacar que la cuestión relativa a los efectos fiscales de la revocación de las donaciones, máxime cuando ésta procede de una decisión judicial, no tiene un perfil claro en la doctrina ni en las resoluciones de los Tribunales. Tampoco lo tiene en el contexto normativo y ello, esencialmente, porque el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) no contiene ningún precepto similar al artículo 58.1 del Decreto 176/1959, de 15 de enero ... conforme al cual *"cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, siempre que no hubiere producido efectos lucrativos (...)"*.

En la doctrina, la devolución litigiosa se ha defendido desde la perspectiva del artículo 26 e) de la Ley 29/1987, conforme al cual *"La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo (...)"*. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha de 20 de octubre de 2008, Recurso 662/2007 , citada por la recurrente, se refiere a un supuesto de rescisión de una donación por fraude de acreedores, concluyendo a favor de la devolución por inexistencia de hecho imponible y aplicación analógica de las normas de otros tributos. Asimismo, el informe de la Dirección General de Tributos de 4 de noviembre de 2008, que también cita la recurrente se refiere a que tanto la revocación como la reducción de las donaciones no constituyen un nuevo negocio, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado, no estando, por tanto, dicho acto sujeto al Impuesto de autos, teniendo en el caso la consideración de condiciones resolutorias legales y, por ello el tratamiento fiscal del artículo 8 de la Ley.

No existe, por tanto, una solución uniforme para todos los casos, por más que parezca clara en los relativos a revocaciones convencionales... En lo que atañe a la inexistencia de hecho imponible... que sería sobrevenida, debería entonces cifrarse en algún elemento que afectara al negocio jurídico realizado, entre otros, y a modo de ejemplo, una posterior resolución que declararse la incapacidad del donante en el momento de realizarse aquél. Sin embargo, no es éste el caso que nos ocupa, en el que la donación se realiza y perfecciona y no es hasta tiempo después merced a una resolución judicial que aprecia una conducta que justamente afecta a la donataria cuando la donación deviene ineficaz. De este modo, no hay una inexistencia de hecho imponible; éste se produjo, con la circunstancia de que la donación resulta posteriormente revocada, por causa, apreciada judicialmente, que resultó ajena a la donante y sí, por el contrario, es de insistir, propia de la donataria. No hay, desde esta perspectiva, ni previsión normativa que autorice la devolución ni inexistencia sobrevenida del hecho imponible, en criterio que el artículo 58.5 del Reglamento de Derechos Reales de 1959 ya preveía al disponer que *“(...) si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna”*.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª

Sentencia de 28 de mayo de 2013, rec. 157/2011

Ponente: Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

ISD. Donaciones. Bonificación del 99% por razón de parentesco.

A efectos de la aplicación de determinada bonificación, se discute el momento del devengo de una donación en dinero –mediante transferencia bancaria- declarando el Tribunal que no se entiende devengado el impuesto de donaciones con la realización de la transferencia bancaria, sino con la escritura de aceptación, por no constar con anterioridad conocimiento ni aceptación del donatario del ingreso realizado.

Fundamentos de Derecho

CUARTO. La bonificación del 99% de la cuota del Impuesto de Donaciones aquí discutida se encuentra regulada en el art. 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, en cuya virtud:

“En las adquisiciones «inter vivos», los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco de los previstos en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Cuando la donación sea en metálico en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación sólo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos...”

El primer motivo alegado por la Comunidad de Madrid para denegar la aplicación de la bonificación solicitada plantea la cuestión relativa al devengo del impuesto de donaciones cuando estas se efectúan por transferencia bancaria y por tanto en un principio sin necesidad de previo o simultaneo conocimiento ni aceptación por el donatario...

Para determinar el momento del devengo del impuesto, debemos acudir a su ley reguladora, Ley 29/1987, que en su art. 24.2 dispone que el Impuesto de Donaciones se devengará “el día en que se cause o celebre el acto o contrato”, lo que a su vez remite para el presente caso al art 629 y 623 CC Conforme al cual “la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario”...

Conforme a los artículos citados, no resulta asumible la tesis de la Comunidad de Madrid fijando la fecha de devengo en la del día de transferencia pues es claro, la transferencia puede tener lugar sin conocimiento previo ni simultaneo del donatario, y por tanto sin su aceptación en aquel momento originario, no resultando por otra

parte razonable ni lógica la exigencia al obligado tributario de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el breve plazo que establece en este punto la norma de treinta días, con la consiguiente posibilidad de recargos y sanciones, por la realización de acto de tercero ...

Ciertamente, si bien la aceptación es requisito necesario para el devengo del impuesto de donaciones, ello no implica que el devengo del impuesto quede indefinidamente abierto a voluntad del donatario, pudiendo llegar a eludir sus obligaciones tributarias por el simple expediente de no aceptarla expresamente, sino que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente citada, también se deberá entender aceptada cuando así se desprenda de actos inequívocos y concluyentes, básicamente, por la disposición de los fondos donados, o en último caso, por la exigencia legal de conocer aquel ingreso y no haberlo rechazado para cumplimiento de obligaciones tributarias para declaración anual de IRPF.

Por lo que se refiere al requisito de manifestación de origen de los fondos, se trata de requisito que debe ser examinado en atención a la finalidad pretendida de control de fraude o blanqueo de capitales, perspectiva desde la cual, la manifestación en la escritura de aceptación de donación, de que el ingreso por importe de 60.000 euros se efectuó por transferencia bancaria el día 8 de Enero de 2008, no constando ningún otro ingreso por dicho importe y fecha del donante al donatario, haciendo constar según certificado del banco en la transferencia el concepto "Feliz año", se estima bastante a los efectos exigidos por la norma.

Procede pues conforme a lo expuesto la estimación del recurso.



Audiencia Provincial de Barcelona. Sección 6ª

Auto de 16 de septiembre de 2013, rec. 176/2013

Ponente: María Dolores Balibrea Pérez

Delito fiscal. Interposición de sociedades para ocultar bases tributarias del IP. Revocación del Auto que acuerda el archivo de diligencias previas.

Se revoca el Auto que acordó el archivo de diligencias previas contra el socio de un despacho de abogados imputado por delito fiscal. La creación de sociedades interpuestas artificialmente para ocultar bases tributarias del IP, considerando como elementos patrimoniales afectos a una actividad económica bienes que en realidad están destinados al uso exclusivo de personal del sujeto pasivo, así como suscripción de contratos simulados de arrendamiento con el propio sujeto para defraudar en el IS, IVA e IRPF, son indicios relevantes de simulación.

El instructor consideró que los hechos objeto de la querella no eran constitutivos de delito porque el querellado no había realizado conducta alguna de ocultación, pues la AT conocía la relación entre las mercantiles citadas y la condición de administradores de todas ellas de los encausados.

Fundamentos Jurídicos

SÉPTIMO... El debate ha quedado centrado por las partes y por la propia resolución impugnada en la calificación de los hechos imputados como fraude de ley, que la jurisprudencia sitúa fuera del ilícito penal, conclusión que todas las partes comparten, en aplicación de la STC 120/2005 de abundante cita en el proceso, o en su calificación como simulación contractual que conformaría el acto típico de “defraudar” que exige el art. 305 CP.

De las diferentes alegaciones desgranadas por las partes acusadoras para sostener la condición de contratos simulados, *estimamos que no constituyen indicios de simulación la interposición de sociedades cuando la AEAT conocía la composición de las mismas y las personas físicas que había tras ellas.*

Tampoco de las especiales características de las contrataciones porque todas ellas eran transparentes y amparadas por la autonomía de la voluntad, incluidas en el objeto social...

Tampoco es indicio suficiente las peculiaridades que se alegan sobre el pago de los arriendos pues lo relevante es la contabilización de los mismos de manera que finalmente el pago sea real y no se este aparentando un arrendamiento sin contraprestación por la cesión del uso de la cosa... si la contabilidad entre ambos patrimonios, el societario y el personal, es clara no tiene por qué producirse una situación de confusión, de la que no constan indicios en lo hasta ahora instruido...

El indicio que a nuestro juicio es relevante es la falta de rentabilidad de las operaciones de arrendamiento, pues ello les quita la causa propia de todo contrato oneroso, aflorando su condición de simulada, al ser único fin, la obtención de beneficios fiscales. Como dice la STC 129/2008 de 27 de octubre tal operación tendría “componentes de simulación” que la harían subsumible en una defraudación tributaria.

A este respecto, el escrito de oposición niega que las rentas pagadas no cubran los gastos que genera a Emesa la prestación de los servicios pactados en dichos arrendamientos, además del precio habitual del arrendamiento. Sin embargo, el informe de la Actuaría es claro ... la totalidad de los gastos particulares del Sr. B. contabilizados por E. SA han superado el total de los ingresos contabilizados en ... y las cuotas de IVA deducidas superaron a las repercutidas en ...

La conjunción de las circunstancias que se dan en este caso, en las que el propietario de E. SA, sea la familia X, primero, sea ahora el Sr. B., es el único que disfruta de los bienes arrendados y servicios incluidos por precio inferior al de su coste de mercado, lo que desde la perspectiva empresarial de la sociedad carece de sentido, y, a la vez permite al mismo deducir un IVA a E. SA que finalmente repercute en beneficio del Sr. B. por ser el único socio, así como disminuir su tributación personal en el Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en resumen, que los arrendamientos concertados no responden a otra causa que a la disminución de la carga fiscal del querellado, estimamos que constituye indicio suficiente, en este momento procesal, del carácter simulado de las contrataciones realizadas, por mucho que se hayan proporcionado con transparencia todos los datos de la operación a la AEAT, lo que permite descartar la atipicidad de las conductas imputadas, procediendo la revocación del sobreseimiento acordado y la continuación del proceso para permitir a las acusaciones demostrar en el acto del juicio, sus respectivas pretensiones punitivas.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/6063/2011 de 12/09/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

ITP y AJD. Exenciones. Transmisión de Valores. Art. 108 LMV. Aplicación de la norma con independencia de la finalidad perseguida en el caso concreto.

La resolución aborda dos cuestiones. En la primera declara que el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores entra en juego y, por tanto, la operación queda sujeta al Impuesto en su modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", siempre que se cumplan las condiciones literalmente exigidas (que se adquieran valores representativos del capital de una entidad cuyo activo estuviera constituido mayoritariamente por inmuebles y que, como consecuencia de la operación, el adquirente obtenga el control de dicha entidad), sin que haya de tomarse en consideración la finalidad antielusoria de la norma como criterio interpretativo básico.

En la segunda, delimita el ámbito de sus propias competencias a la hora de revisar la valoración dada a un inmueble por un perito de la Administración y fija las exigencias mínimas que el informe debe cumplir.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. En su versión vigente a la fecha en se elevó a pública la adquisición llevada a cabo por parte de X, S.L. que fue objeto de regularización (20 de Abril de 2006), el citado artículo 108 LMV, establecía, en su apartado primero, que...

En el caso presente, ha de reseñarse que la propia entidad interesada, admite, implícitamente, el cumplimiento de las dos condiciones básicas recogidas en el precepto señalado (que se adquieran valores representativos del capital de una entidad cuyo activo estuviera constituido, mayoritariamente, por inmuebles y que, como consecuencia de la operación, el adquirente obtenga el control de dicha entidad), siendo su argumento fundamental para atacar la actuación regularizadora que, conforme a una interpretación finalista del precepto, a pesar de darse los requisitos fácticos previstos para su aplicación, ésta debía desestimarse pues la operación no perseguía un fin defraudatorio sino que respondía al normal desarrollo de la actividad empresarial y de las distintas estrategias de posicionamiento que una entidad asume y pretende.

TERCERO. Centrando la cuestión, ha de concretarse que el problema se plantea sobre si la norma citada, cuyos presupuestos fácticos han de darse por cumplidos (pues no son discutidos por las partes), ha de aplicarse independientemente de cuál sea la finalidad con la que se llevó a cabo la operación de adquisición de valores descrita.

Este Tribunal Central ha de reiterar la que ha sido su postura sobre un tema tan controvertido: ha de admitirse que la norma, como todas las reglas del ordenamiento jurídico, responde a una finalidad, en este caso, evitar las conductas elusorias; no obstante, el hecho de perseguirse con la misma la evitación del fraude no implica en modo alguno que siempre que aquélla se aplique lo sea bajo el entendimiento de su concurrencia. Ciertamente, la finalidad de la ley permite, dentro de los textos legales, servir como criterio interpretativo de la norma. Es decir, que debe tenerse presente el objetivo antielusorio que persigue el artículo 108 LMV, pero no debe irse más allá, pues la interpretación normativa tiene, como auténtico límite, el texto de la ley, de tal manera que la interpretación finalista no puede vulnerar, en modo alguno, la ley vigente. Apelar, como hace la entidad interesada, a la supuesta finalidad de la norma como criterio interpretativo básico, puede llevar a interpretaciones económicas y a verdaderas vulneraciones de la seguridad jurídica. Y, en el caso presente, la normativa es clara y taxativa a la hora de describir bajo qué condiciones, una operación de transmisión de acciones ha de considerarse sujeta y no exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por tanto, dándose las condiciones descritas, la adquisición de valores quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”...

... Aunque sea indiscutible que el artículo 108 LMV nació como consecuencia de tratar la diferente tributación que el ordenamiento jurídico dispensaba a la transmisión directa de inmuebles y a la transmisión de valores,... este Tribunal Central no puede más que considerar que, reuniéndose en la operación descrita los presupuestos para su aplicación, ha de desplegar todas sus consecuencias.

Desde otro punto de vista, para analizar cuáles han de ser las consecuencias jurídicas del precepto, debe admitirse que, habida cuenta que se trata de una norma sustantiva y definidora de un cierto Hecho Imponible, sin remitirse al regulado en otra norma, éste es autónomo e independiente de aquel cuya elusión, ciertamente, se está tratando de evitar. Así, considerando tal y como el artículo 108 LMV aparece configurado, cuando un sujeto pasivo cumpla las condiciones en él expuestas al desarrollar una determinada actuación, surgirá su consecuencia jurídica propia: nacerá la obligación tributaria, que el interesado habrá de liquidar, viniendo obligada, de forma automática, la Administración a aplicarlo, sin tomar en consideración la que fuera la intención de quien realiza el presupuesto de hecho, y así ha de considerarlo este Tribunal Central, sin perjuicio de admitir que, en otras ocasiones, se haya mantenido un criterio ciertamente diferente.

CUARTO. Plantea, también, la entidad recurrente la corrección de la actuación de comprobación realizada por la Administración y, específicamente, de la adecuación del dictamen emitido por el perito...

En este punto, ha de recordarse que, como reiteradamente ha manifestado este Tribunal Central, a los órganos económicos-administrativos les está vedado enjuiciar la valoración de la Administración en su aspecto material, dado su carácter eminentemente técnico, quedando limitada su misión a velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio...

De acuerdo al método valorativo empleado por la Administración Tributaria (“dictamen de perito”, artículo 57.1.e) LGT), las cuestiones a las que puede referirse este Tribunal Central son, por tanto, las vinculadas a la corrección

formal del procedimiento y, especialmente, todo lo referente a la motivación mínima que se le debe exigir como acto administrativo, refiriendo una adecuada justificación de los criterios empleados en base a los datos del bien considerados para que, en definitiva, el interesado al que van dirigidas la tasaciones puedan conocer, completa y adecuadamente, los sustentos, técnicos y prácticos, de la valoración practicada...

En el caso de los informes periciales, es preciso recordar que la jurisprudencia ha señalado qué debe exigírseles a la hora de entender si pueden admitirse como método válido de valoración de un bien inmueble: deben efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo (SSTS de 2-3-89, 3 y 26-5-89, 3-5-89, 2 y 20-1-90, 18-3-91, 23-3-91, 24-2-94 y 11-3-94, entre otras) que considere singularmente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias concurrentes que puedan tener influencia actual o futura en el valor, con el fin de no causar indefensión al sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla y de la posibilidad de conocer las razones que han llevado a la Administración a aumentar la base imponible declarada. En concreto, como ha señalado este Tribunal Central con reiteración, dicha motivación debe contener, en primer lugar, la descripción del soporte físico, en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias particulares, y a partir de ahí exteriorizar los criterios concretos seguidos para la valoración, sin que pueda entenderse cumplida con la mera fijación de una cifra por metro cuadrado, ni con un texto estereotipado, ya que no se trata de emitir una opinión sobre lo que puede valer un bien o derecho, sino de practicar una valoración para conocer el valor real que luego ha de tener trascendencia tributaria en el ámbito, en este caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; pero, dicho esto... no puede aceptarse que un dictamen pericial adolezca de falta de motivación por aplicar pautas de valoración estereotipadas y en serie, pues la imposibilidad fáctica de revisar cada inmueble que ha de ser objeto de valoración a efectos fiscales y la necesidad de objetivar unas normas de actuación al respecto que sirvan de cauce a la intervención pericial implica, necesariamente, la elaboración y aprobación de pautas o criterios con los cuales habrán de relacionarse las circunstancias concurrentes en cada bien a valorar, de suerte que la falta de motivación no derivaría de la utilización de tales criterios generales sino, en su caso, de su falta de singularización en relación con el bien objeto de valoración.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4715/2011 de 5/09/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual. Cuenta vivienda y construcción de vivienda habitual. Plazos. El plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda puede alargarse hasta los ocho años desde su apertura.

El TEAC considera que, en los supuestos en los que los obligados tributarios han invertido cantidades en una cuenta vivienda y deciden destinar las cantidades depositadas a la construcción de su primera vivienda habitual, disponen para ello de un plazo máximo de cuatro años desde la apertura de la cuenta y de otro plazo de 4 años para finalizar las obras.

El recurso, de alzada extraordinario para unificación de criterio, fue interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la RTEAR que, con invocación entre otros argumentos de las consultas vinculantes números V0155-05, V0868-09 y V0260-09, solicitaba que unificase criterio declarando: "que el supuesto del artículo 56.2 b) del RIRPF, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, debe ser interpretado en el sentido de que, para no perder el derecho a la deducción de las cantidades depositadas en cuentas vivienda, dichas cantidades deben ser aplicadas efectivamente a la adquisición o rehabilitación de la vivienda en el plazo de cuatro años, contado a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta".

Fundamentos de derecho

TERCERO... La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos en los que los obligados tributarios hayan invertido cantidades en una cuenta vivienda y deciden destinar las cantidades depositadas a la "construcción" de su primera vivienda habitual, si, para no perder el derecho a la deducción por las cantidades depositadas, es preciso que la totalidad del saldo de dicha cuenta vivienda sea entregado al promotor o invertido todo ello en los gastos derivados de la ejecución de las obras, en el plazo de cuatro años, pero computando este plazo no desde el inicio de las obras, sino desde la apertura de la cuenta.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que, en efecto y como señala el propio Director recurrente, el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, criterio que tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria, no sólo afectará al concreto artículo al que se refiere el caso planteado, sino también a las redacciones anteriores y posteriores que han tenido normas precedentes o ulteriores, pues tanto esa regulación como la interpretación que de la misma se ha hecho por la Dirección General de Tributos, han sido siempre idénticas.

Y señalamos que el criterio vincula a toda la Administración tributaria ya sea estimatorio o desestimatorio el sentido del fallo, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión,

son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación.

CUARTO... Tanto el artículo 56 del Real Decreto 1775/2004, en relación con el artículo 54.1 del mismo Reglamento, como los artículos 56 y 55.1 del Real Decreto 439/2007, entienden que, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya abierto una cuenta vivienda, que ésta se ha destinado a la adquisición de la vivienda, si el contribuyente utiliza las cantidades depositadas en la construcción, la cual a su vez debe finalizar en el plazo de cuatro años desde el comienzo de las obras.

En consecuencia, el contribuyente dispone de cuatro años para finalizar las obras, las cuales, en el caso de una cuenta vivienda, deben iniciarse en el plazo máximo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, debiéndose utilizar la totalidad del saldo en la financiación de la construcción. Pero ello no permite deducir que en todo caso el saldo total de la cuenta vivienda deba ser utilizado en el plazo de cuatro años desde la apertura de ésta, pues en el supuesto de construcción de la vivienda la propia Ley introduce un plazo independiente del anterior. El primer plazo obliga al contribuyente a iniciar las obras de construcción de la que vaya a constituir su primera vivienda habitual en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, y con cargo a dicha cuenta, lo que implica que, si se cumple lo anterior, dicha cuenta se ha destinado a la adquisición de la vivienda en el plazo previsto. Y el segundo, que las obras finalicen en el plazo de cuatro años desde el inicio de la construcción, plazo en el que se deberá invertir el saldo total de la cuenta vivienda.

En conclusión, los preceptos mencionados permiten que el contribuyente realice aportaciones a una cuenta vivienda durante un plazo de cuatro años y a continuación inicie las obras de construcción de la vivienda con cargo a dicha cuenta, para cuya finalización dispondrá de otros cuatro años, pudiendo financiar las obras con cargo a la cuenta vivienda durante este plazo, lo que implica que, en el supuesto de construcción de la vivienda por el contribuyente, el plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda pueda alargarse hasta los ocho años desde su apertura.

El plazo previsto de cuatro años de materialización de la cuenta vivienda, plazo que se computa desde su apertura, es improrrogable, en efecto, pero tal improrrogabilidad debe entenderse referida, de un lado, a la imposibilidad de efectuar fuera de dicho plazo nuevas imposiciones que pretendan otorgar el derecho a la deducción, y, de otro, a la obligación de destinar la totalidad de las cantidades depositadas a las finalidades específicas previstas en la norma: bien la primera adquisición de la vivienda habitual (asimilándose a la misma la construcción), bien la ampliación de la vivienda...

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el presente recurso.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/1683/2010 de 5/09/3013

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Dilación imputable al contribuyente por solicitud de aplazamiento. Duración del aplazamiento, fijación de la siguiente actuación, en atención a las circunstancias concurrentes.

Entre otros muchos asuntos, la Resolución se refiere a la determinación del periodo de tiempo que deba considerarse dilación imputable a un contribuyente por su solicitud de aplazamiento afirmando que a este efecto se deberá ponderar la totalidad de las circunstancias concurrentes de modo que el aplazamiento puede ir más allá del día que el contribuyente proponga para que continúen las actuaciones aplazadas a su solicitud, pero no puede admitirse que las actuaciones se pospongan injustificadamente ya que se pueden deducir efectos sobre la prescripción de las obligaciones en comprobación.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Con carácter previo al análisis del fondo del asunto, efectúa, el interesado, una serie de alegaciones de carácter procedimental conducentes a la declaración de la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de los ejercicios de 1999, 2000 y 2001 por exceso de duración del plazo de doce meses del procedimiento inspector...

... Alega el reclamante lo siguiente:...

En diligencia nº 5, extendida el 18 de julio de 2003, la Inspección de los Tributos suspendió las actuaciones hasta el día 8 de agosto siguiente informando al contribuyente de la no aportación o aportación parcial de la documentación solicitada... Posteriormente, tras el envío, el 31 de julio de 2003, por el representante del reclamante a la actura de un fax en el que solicitó aplazamiento para "cualquier día de la semana del 11 al 15 de agosto", y con fecha 17 de octubre de 2003 compareció ante la Inspección de los Tributos haciéndose constar en la diligencia nº 6, de dicha fecha,... Sin embargo, no se especifica por parte de la Inspección de los Tributos en dicha diligencia nº 6 el motivo por el cual no compareció el día 8 de agosto de 2003 ni tampoco nada acerca de la solicitud de aplazamiento remitida por fax...

En nuestro caso, por tanto, el aplazamiento solicitado no acabaría necesariamente el primer día en que el solicitante se muestra dispuesto a acudir ante a Inspección, el día 11 de agosto, si ésta hubiese fijado la visita en alguno de los días posteriores también propuestos, hasta el 15 de agosto, o si se hubiere fijado en un día posterior, pero cercano, si resultase razonable y justificado en atención al necesario respeto a la previa planificación del trabajo de la Inspección. No se ha cumplido ninguna de esas premisas, ya que ni se ha hecho uso del lapso de días propuesto por el reclamante ni, evidentemente, es razonable demorar la visita aplazada, sin justificación, hasta el 17 de octubre, por lo que debemos considerar que el aplazamiento solicitado concluyó el día 11 de agosto de 2003, debiendo restar 67 días a los computados por la Inspección, manteniendo, por tanto, una dilación por incomparecencia tan solo de 3 días, los que van del 8 al 11 de agosto. En consecuencia, deben eliminarse un total de 68 días de dilaciones imputadas al interesado por el acuerdo de liquidación.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4659/2013 de 28/10/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

LGT. Intereses de demora. Cómputo. Fecha de inicio y fecha final. Supuestos de liquidación de intereses en caso de estimación de recursos y reclamaciones. Unificación de criterio.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio solicitando que se fijase como criterio que *“en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial como consecuencia de haber anulado otra liquidación, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 LGT y la doctrina legal fijada por el TS en la sentencia de 28 de noviembre de 1997. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese 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”*.

El TEAC estima el recurso.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La cuestión controvertida consiste en determinar la fecha final hasta la que se deben calcular intereses de demora en... aquellos casos en los se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación, anulando el acto inicialmente impugnado y ordenando que en ejecución de dicha resolución se dicte otro acto en sustitución de aquel, de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

TERCERO. La Ley 58/2003 General Tributaria establece en el apartado 5 de su artículo 26:...

A efectos de la aplicación del precepto anterior,... deben diferenciarse distintos supuestos... : aquellos **casos en los que un Tribunal estima totalmente** un recurso o reclamación, **subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento**; aquellos **supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones**, casos en los que la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción; y **aquellos supuestos**, como el aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones **estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel** que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Así las cosas, el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en reciente sentencia de 6 de junio de 2013.

“... En los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada...”

En todo caso, la solución que se patrocina es la mantenida también por esta Sala en la Sentencia de 20 de noviembre de 2004 en la que, ... se vino a concluir: “que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, los intereses que procede exigir, al practicar la nueva liquidación, son los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas.”

En la referida sentencia de 20 de noviembre de 2004 (Rec. nº 4021/1999) se analizaba también el supuesto de hecho de una estimación parcial por razones sustantivas por sentencia judicial, formulando el Alto Tribunal las siguientes consideraciones:

“TERCERO. 1. *Conviene distinguir dos conceptos diferentes que no han sido siempre debidamente comprendidos y que esta Sala ha estudiado en sus sentencias de 28 de noviembre de 1997 (rec. casación en interés de ley núm. 9163/1996) y 25 de junio de 2004 (Rec. Casación num. 8564/1999).*

De una parte, el interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (ahora letra c)...

Y de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del art. 58, más las sanciones) objeto de la suspensión...

2. *Por otra parte, la sentencia de 28 de Noviembre de 1997 citada mantiene que si la reclamación económico-administrativa interpuesta es totalmente desestimada se exigirán los intereses suspensivos correspondientes desde el inicio de la suspensión hasta el cese de la misma por ejecución de la resolución, de modo que el contribuyente pagará los “intereses de demora” del art. 58.2.b) LGT incluidos en la deuda tributaria liquidada y suspendida y además los intereses suspensivos que se calculaban según la Administración, en el tiempo de autos, sobre la totalidad de la deuda tributaria.*

Por el contrario, si se estima totalmente la reclamación y se anula la liquidación, obviamente no habrá lugar a exigir ni intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, ni intereses suspensivos.

Los problemas se suscitan cuando la estimación es parcial, es decir, cuando se anula parte de la cuota y/o parte de la sanción.

Esta resolución estimatoria parcial lleva consigo formalmente la anulación total de la liquidación y la práctica de una nueva liquidación que comprenda la cuota y/o la sanción disminuidas.

La Sentencia de 28 de Noviembre de 1997 considera que la resolución estimatoria parcial significa que el contribuyente no estaba obligado a ingresar en plazo voluntario la totalidad de la deuda tributaria, porque ésta era parcialmente

contraria a Derecho, de manera que mantuvo la tesis de que no eran exigibles en su totalidad los intereses suspensivos, pues formalmente había existido la total anulación de la liquidación recurrida, al igual que si se hubiera estimado totalmente la reclamación, pero, al practicarse la nueva liquidación por cuantía inferior, ésta pone de relieve que la cuota así determinada, conforme a Derecho, debió pagarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración-autoliquidación o declaración-liquidación; sin embargo lo cierto es que, por razón de las incidencias procedimentales habidas, se va a pagar años después; por ello mantuvo que procedía exigir los correspondientes intereses de demora del art. 58.2.b), como componente de la deuda tributaria, desde el “dies a quo” inicial hasta la fecha de esta nueva liquidación...

Consecuentemente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe estimarse el presente recurso, fijándose como criterio que en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa...

QUINTO. Sentado lo anterior, como bien señala el Director recurrente, a efectos de la determinación del “dies ad quem” del período de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y período, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.
- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT;

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado...

Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT...

En los casos regulados en los apartados 4 y 5 no hay remisión alguna al artículo 26.5 de la LGT, a diferencia de lo que sucede en el apartado 3. Y ello debe ser así porque en los casos de estimación total, la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción, su ejecución se ciñe a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Esta ha sido la diferenciación que a juicio de este Tribunal Central traza en su más reciente jurisprudencia por el Tribunal Supremo.

Así, en sentencia de 14 de junio de 2012 (Rec. nº 6386/2009) analizó el siguiente supuesto de hecho: no se trataba de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar parcialmente una reclamación, sino de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de una resolución que estimó por causas sustantivas una reclamación, estimación total que no condujo a una nulidad de pleno derecho, quedando abierta, por tanto, la posibilidad de que la Administración corrigiera su yerro mediante una nueva liquidación, iniciando para ello la Administración años después un nuevo procedimiento. En este caso, señala el Tribunal Supremo que por similitud con otros supuestos que ya había resuelto en sentencias anteriores (baste citar por todas la de 23 de mayo de 2011), cabría en principio aplicar lo dicho en esas sentencias y exigir intereses de demora hasta la fecha de la nueva liquidación. Ahora bien (y aquí viene el punto de inflexión de esta sentencia respecto a la doctrina anterior), advierte el Alto Tribunal que esa doctrina fue ya objeto de crítica en diversos votos particulares a dichas sentencias, los cuales sostenían que había que excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, basándose para ello en que las consecuencias que ahora establecen los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003, estaban ya implícitas en la propia naturaleza de la institución de los intereses de demora, que impide exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el retraso es imputable al acreedor, en este caso, la Administración. Inspirándose en este razonamiento, concluye el Tribunal Supremo que aún en los supuestos de autoliquidación, cuando la actividad comprobadora de la Administración dé lugar a una liquidación, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación es anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de la liquidación originaria anulada, indicando que tal doctrina es aplicable también con anterioridad a la vigencia de la Ley 58/2003.

Por su parte, partiendo de un supuesto de estimación de un recurso que dio lugar posteriormente a la retroacción de las actuaciones, en sentencia de fecha 19 de noviembre de 2012 (Rec. nº 1215/2011), el Tribunal Supremo concluye

igualmente que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora, al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del período voluntario hasta que la Administración dicta nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

La mora accipiendi o retraso del acreedor está recogida en el propio artículo 26 de la LGT,... En los casos que aquí estamos analizando, puede que no exista un "incumplimiento" del plazo en sentido estricto, pero lo que sí se da, como nota común, y determinante según el Tribunal Supremo, es el "retraso" (en definitiva, un incumplimiento) por parte de la Administración en liquidar, bien porque ha sido anulado todo un primer procedimiento y debe iniciar otro nuevo, bien porque se ha apreciado un defecto determinante de retroacción, que provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y deban realizarse nuevas actuaciones de instrucción tendentes a su terminación...



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2013

Asunto: C-350/11

Partes: *Argenta Spaarbank NV y Belgische Staat*

Síntesis:

Impuesto sobre Sociedades y Libertad de Establecimiento – Deducción por capital propio (Notional Interest Deduction) – Intereses teóricos/nocionales – Disminución del importe deducible por parte de las sociedades que disponen de establecimientos en el extranjero que generan rentas exentas en virtud de convenios para evitar la doble imposición--Justificación de restricciones basadas en coherencia de régimen fiscal y en el equilibrio del reparto del poder tributario entre Estados miembros

1. Antecedentes

La presente sentencia del TJUE examina la compatibilidad con la libertad de establecimiento del art.49 TFUE de la normativa nacional belga reguladora de la deducción de intereses nocionales creada en el año 2005 para atenuar la diferencia de trato fiscal entre la financiación de las sociedades con capitales tomados a préstamos (cuya remuneración es deducible a efectos fiscales) y la financiación con capitales propios (equity), cuya remuneración estaba íntegramente gravada, e incrementar la ratio de solvencia de las sociedades, dado que la introducción de la deducción por capitales propios se inserta en el marco de un objetivo de carácter general consistente en mejorar la competitividad de la economía belga.

La deducción por capitales propios consiste en una deducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en un porcentaje de los fondos propios de la sociedad de que se trate. Así, la deducción por capital riesgo es igual al capital propio, determinado de acuerdo con la normativa fiscal belga, multiplicado por un tipo fijado en la referida legislación.

En concreto, la normativa belga establece que el capital riesgo que debe tenerse en cuenta corresponde al importe de los capitales propios de la sociedad, al final del período impositivo anterior, determinados de conformidad con la legislación relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales tal como figuran en el balance. Existen supuestos en los que los capitales propios han de ser objeto de correcciones para poder servir de base al cálculo del importe de la deducción por capital riesgo. Así, se restará del capital riesgo el valor neto de los activos de los establecimientos permanentes cuyos ingresos estén exentos en virtud de algún convenio para evitar la doble imposición. También se prevé que si no ha habido beneficios en un período impositivo para el que pueda hacerse la deducción por capital riesgo, la deducción puede trasladarse o escalonarse sucesivamente sobre los beneficios de los siete años siguientes.

El litigio que dio lugar a la cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con la libertad de establecimiento de esta normativa fiscal belga (*notional interest deduction*), se planteó precisamente en relación con una entidad belga (Argenta) que operaba a través de un establecimiento permanente en otro Estado miembro (Países Bajos).

Argenta es una sociedad residente en Bélgica, sujeta al impuesto de sociedades en dicho Estado miembro. Tiene un establecimiento permanente en los Países Bajos, cuyos rendimientos están exentos en Bélgica en virtud del Convenio belgo-neerlandés.

En relación con el ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, Argenta solicitó, con arreglo a la normativa belga, el derecho a la deducción por capital riesgo antes referida.

El 19 de noviembre de 2008, se fijó la cuota tributaria de Argenta en virtud del impuesto de sociedades en relación con dicho ejercicio fiscal. En el marco del cálculo de dicha cuota, la Administración tributaria belga no tuvo en cuenta el valor neto de los activos del establecimiento permanente de Argenta en los Países Bajos a la hora de determinar el capital riesgo que sirve de base para establecer la deducción por capital riesgo.

El recurso administrativo interpuesto por Argenta el 20 de mayo de 2009 contra dicha cuota tributaria fue desestimado por la mencionada administración el 7 de septiembre de 2009.

Al considerar que tal regulación nacional constituía un obstáculo a la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE, en la medida en que las inversiones efectuadas en un establecimiento permanente situado en un Estado miembro con el que Bélgica había celebrado un convenio para evitar la doble imposición no generan un derecho a deducción por capital riesgo, mientras que inversiones similares efectuadas en un establecimiento situado en Bélgica dan derecho a esa deducción, Argenta interpuso el 4 de diciembre de 2009 un recurso contencioso-administrativo contra esta resolución ante el tribunal remitente.

En estas circunstancias, dicho tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo [49 TFUE] a un régimen fiscal nacional en virtud del cual un sujeto pasivo por obligación personal en Bélgica, para el cálculo de su beneficio imponible, no puede aplicar ninguna deducción por capital riesgo al importe de la diferencia positiva entre, por un lado, el valor contable neto de los elementos del activo de los establecimientos que el sujeto pasivo mantiene en otro Estado miembro de la Unión Europea y, por otro lado, el total de los elementos del pasivo que se imputan a estos establecimientos, mientras que sí puede aplicar la deducción por capital riesgo si esta diferencia positiva se imputa a un establecimiento permanente ubicado en Bélgica?»

2. Comentario

Así planteadas las cuestiones prejudiciales, el TJUE centró su pronunciamiento en determinar si el artículo 49 TFUE debía interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, para calcular una deducción concedida a una sociedad sujeto pasivo por obligación personal en un Estado miembro, no se tiene en cuenta el valor contable neto del activo de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, cuando los beneficios de dicho establecimiento permanente están exentos de impuestos en el primer Estado miembro en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, mientras que los activos atribuidos a un establecimiento permanente situado en territorio del primer Estado miembro se tienen en cuenta a tal efecto.

El TJUE, en primer lugar, trajo a colación su reiterada jurisprudencia sobre la libertad de establecimiento, de acuerdo con la cual el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión y que implica para ellos el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 54 TFUE, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia (véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, Rec. p. I-8115, apartado 39 y jurisprudencia citada). A este respecto, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo la libertad de establecimiento tiene por objeto además de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se opone asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación (sentencia *Accor*, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada), de suerte que tales se aplican también cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente (véase la sentencia de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 20).

Una vez expuesto el alcance de la libertad de establecimiento, el TJUE volvió al caso objeto de la cuestión prejudicial donde resultaba que, para el cálculo de la deducción por capital riesgo, la normativa controvertida establece una diferencia de trato entre los activos de establecimientos permanentes situados en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica, cuyos ingresos no están sujetos a impuestos en Bélgica, y los activos de establecimientos permanentes situados en este último Estado miembro. De esta forma, los activos atribuidos a establecimientos permanentes situados en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y cuyos rendimientos no son imponibles en Bélgica no se tienen en cuenta al calcular el capital riesgo que sirve de base para el cálculo de la deducción controvertida en el litigio, mientras que los activos atribuidos a los establecimientos permanentes situados en Bélgica se tienen en cuenta a tal efecto.

Con el objeto de determinar la existencia de un obstáculo a la libertad de establecimiento, el TJUE vino a establecer, en línea con el Abogado General, que el tener en cuenta los activos de un establecimiento permanente a los efectos del cálculo de la deducción por capital riesgo de una sociedad belga sujeta al impuesto de sociedades en Bélgica constituye una “ventaja fiscal”, dado que contribuye a reducir el tipo efectivo del impuesto de sociedades que dicha sociedad ha de abonar en dicho Estado miembro. Tal ventaja fiscal se deniega cuando el establecimiento permanente (EP) de la sociedad residente en Bélgica se sitúa en otro Estado miembro y se beneficia de una exención de sus rentas en virtud de un convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino de Bélgica y dicho Estado miembro.

Frente a tal exclusión de la ventaja fiscal en casos donde se opera a través de un EP en otro Estado miembro cuya base imponible está exenta en Bélgica en virtud de un Convenio de doble imposición, el Gobierno belga alegó que la diferencia de trato que se deriva de la normativa nacional controvertida en el litigio principal no constituye una restricción de la libertad de establecimiento, dado que, por un lado, esta diferencia de trato no entraña consecuencias desfavorables para la sociedad que dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica, y, por otro, que, si se pudiera demostrar la existencia de tales consecuencias desfavorables, éstas se deberían al ejercicio paralelo por parte de varios Estados miembros de su potestad tributaria. De este modo, dicho Gobierno considera que, aun teniendo en cuenta los activos del establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica, los beneficios sujetos a gravamen de la sociedad principal residente no se reducirían.

El TJUE reconoció que en relación con los establecimientos permanentes extranjeros no exentos en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, la deducción por capital riesgo se calculaba separadamente, en relación con los activos atribuidos al establecimiento permanente aplicándose con carácter prioritario a los beneficios de dicho establecimiento. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no aceptó el razonamiento del Gobierno belga en el sentido de que por analogía que si fuera preciso tener en cuenta los activos del establecimiento permanente situados en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y cuyas rentas están exentas en virtud de un convenio, la deducción por capital riesgo debería imputarse a los beneficios atribuidos a dicho establecimiento; tal rechazo se fundamentó en una diferencia sustancial entre un caso y otro: en el caso donde el EP está situado en un Estado miembro con el que media un CDI que establece el método de exención, sus beneficios no están sujetos a gravamen en Bélgica. En último análisis, el TJUE terminó afirmando que la imposibilidad de que una sociedad que tiene un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica se beneficie, para la reducción de su base imponible, de la deducción por capital riesgo calculada teniendo en cuenta los activos de dicho establecimiento es desventajosa para esa sociedad, de suerte que tal trato desventajoso puede disuadir a una sociedad belga de ejercer sus actividades mediante un establecimiento estable situado en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y, por consiguiente, constituye una restricción en principio prohibida por las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

Una vez establecida la existencia de una restricción, el TJUE pasó a analizar si tal restricción podía estar justificada por razones imperiosas de interés general, lo cual requiere que la medida nacional restrictiva sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase la sentencia *Lidl Belgium*, antes citada, apartado 27 y la jurisprudencia citada).

A este respecto, el Gobierno belga invocó razones vinculadas a la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario belga y al reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, considerados como un todo. De este modo, en primer lugar, en opinión del referido gobierno, el régimen de deducción por capital riesgo es perfectamente equilibrado y existe un vínculo directo, personal y material, entre la ventaja fiscal calculada en relación con los activos y la imposición de los beneficios generados por dichos activos, afirmando que este vínculo es comparable al que existe entre los intereses deducibles de un préstamo destinado a la adquisición de un activo y el beneficio imponible generado por dicho activo, ya que la ley que establece la deducción controvertida en el litigio principal tiene por objetivo, como se desprende de su exposición de motivos, tratar, en el plano fiscal, los capitales propios del mismo modo que los capitales tomados en préstamo. Aunque la deducción por capital riesgo se calcula a tanto alzado, en relación con los capitales propios de la sociedad, y no a prorrata de los beneficios imponibles de ésta, se considera que el importe calculado de la deducción representa los intereses que la sociedad habría abonado si hubiera debido tomar dinero en préstamo para constituir los activos adquiridos con la ayuda de

sus capitales propios. En segundo lugar, el Gobierno belga argumentó que al denegar la toma en consideración de los activos de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y cuyos beneficios no están sujetos a tributación en Bélgica, dicho Estado miembro ejerce su competencia en materia tributaria respetando el principio de territorialidad y de modo conforme con el reparto de la potestad tributaria, tal como éste se desprende del Convenio belgo-neerlandés. En opinión del Gobierno belga, la facultad de tener en cuenta los gastos contables o no contables en relación con los activos y los pasivos afectados a un establecimiento permanente y de conceder las deducciones relativas a estos activos o pasivos corresponde al Estado miembro al que el convenio para evitar la doble imposición confiere el derecho de gravar los beneficios del establecimiento permanente. Tal reparto, establecido por el Convenio belgo-neerlandés, es por otro lado conforme con el modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

El TJUE salió al paso frente a la argumentación de justificación de la restricción expuesta por el Gobierno belga. Frente al primer motivo de justificación invocado por el Gobierno belga, el TJUE recordó que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado (sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42; de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 40, y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 43). No obstante, para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, se exige, según reiterada jurisprudencia, que se demuestre una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (sentencias, antes citadas, *Manninen*, apartado 42, y *Keller Holding*, apartado 40), debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (sentencias *Manninen*, antes citada, apartado 43; de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rec. p. I-1129, apartado 39, y *Papillon*, antes citada, apartado 44). Dado que la ventaja fiscal controvertida consiste en la posibilidad de tener en cuenta, para el cálculo de la deducción por capital riesgo, los activos atribuidos a un establecimiento permanente, tal ventaja, que tiene por efecto reducir el tipo efectivo del impuesto sobre sociedades al que está sometida la sociedad principal, no se ve compensado por ninguna exacción fiscal determinada, dado que dicha ventaja sólo se concede cuando los beneficios generados por el establecimiento permanente se someten a imposición en Bélgica, no apreciándose ningún “vínculo directo” entre la ventaja calculada teniendo en cuenta los activos y la imposición del rendimiento generado por éstos. Ello obedece a que la normativa requiere únicamente que los rendimientos que en su caso haya obtenido dicho establecimiento permanente se graven en Bélgica, pero no somete la concesión de la ventaja de que se trata a su realización efectiva, ni a su gravamen real. Por tanto, el régimen belga admite una situación en la cual cuando las rentas de un establecimiento permanente son imponibles en Bélgica, pero dicho establecimiento no ha generado rentas, sus activos se tienen en cuenta para calcular la deducción aplicada a la sociedad a la que corresponden. Por todo ello, el TJUE consideró que la negativa a tener en cuenta los activos de los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y cuyos rendimientos están exentos de impuestos en Bélgica en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, no puede justificarse por razones relacionadas con la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal nacional. Todo parece indicar que el TJUE hubiera aceptado la concurrencia de esta causa de justificación, allí donde se hubiera vinculado la deducción sobre capital propio con el derecho a gravar el retorno de tales activos.

El segundo motivo de justificación alegado por el Gobierno belga corrió la misma suerte. En relación con el mismo, el TJUE comenzó recordando que la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros es un objetivo legítimo reconocido por la jurisprudencia comunitaria y que, a falta de medidas de unificación o

de armonización adoptadas por la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia de 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 29, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, apartado 45). Una vez expuesta tal punto de partida, el Tribunal introdujo su matización habitual en el sentido de que el hecho de que un Estado miembro, en un convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro Estado miembro, haya pactado que los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado miembro sean gravables únicamente en este último y que, por consiguiente, el primer Estado miembro no pueda ejercer su competencia en materia tributaria sobre los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente, *no puede justificar sistemáticamente toda negativa de concesión de una ventaja a la sociedad establecida en territorio del primer Estado miembro* a la que pertenece el mencionado establecimiento permanente. Y ello porque tal negativa equivaldría a justificar un tratamiento diferenciado por el mero motivo de que una sociedad situada en un Estado miembro ha desarrollado una actividad económica transnacional que no pretende generar ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 40, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 43). No obstante, de la propia jurisprudencia comunitaria se desprende que puede admitirse la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, en particular, cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las *actividades desarrolladas en su territorio* (véanse las sentencias Oy AA, antes citada, apartado 54; de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 58; de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado 66; de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, apartado 77, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 47). En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que este objetivo persigue salvaguardar el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas de un establecimiento permanente, en la medida en que la consecuencia de admitir que las pérdidas de un establecimiento permanente no residente puedan ser deducidas de los ingresos de la sociedad principal es permitir a esta última elegir libremente el Estado miembro en el que puede alegar tales pérdidas (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Oy AA, apartado 56, y Lidl Belgium, apartado 34). Una vez fijado el marco de principios, el TJUE procedió a su aplicación al caso declarando que, tal y como señaló el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, conceder la ventaja fiscal controvertida no comprometería en modo alguno ni el derecho del Estado miembro en cuyo territorio está establecida la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente ni el del Estado miembro en el que está situado el establecimiento permanente a ejercer la potestad tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio ni entrañaría el desplazamiento de rendimientos normalmente imponibles en uno de los Estados miembros al otro. Algunos comentaristas han señalado que si se empleara un test de localización de activos en lugar del test de lugar de realización de actividades que emplea el TJUE, se llegaría a otra conclusión, ya que la integración en el cómputo de la deducción por capital propio de los activos asignados al EP en el extranjero cuyo retorno está exento, estaría erosionando el retorno de los activos situados en Bélgica no exentos (Larking, “Argenta—a plea for EU legal certainty”, *EU Tax Centre Kpmg*, August 5, 2013).

Respecto del tercer argumento invocado por el Gobierno belga basada en el trato paralelo que procedería conceder a la deducción fiscal de los intereses de los préstamos utilizados para generar los activos imputables a un EP, por un lado, y al trato de los capitales propios atribuidos a un EP, por otro, el TJUE señaló que tal Gobierno admite el carácter a tanto alzado de la deducción por capital riesgo que se calcula en relación con los capitales propios de la sociedad de que se trate, y no a prorrata de los beneficios imponibles generados por sus activos. En consecuencia, el mencionado Gobierno no puede sostener que el Convenio belgo-neerlandés y, en particular,

las disposiciones relativas a la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente y a la toma en consideración, a tal efecto, de los gastos realizados para alcanzar los fines perseguidos por dicho establecimiento se oponen a la toma en consideración, para el cálculo de la deducción por capital riesgo, de los activos atribuidos a un establecimiento permanente cuyos rendimientos no son gravables en Bélgica en virtud de ese Convenio. Precisamente por esta desconexión entre la fórmula de cálculo ventaja fiscal y los beneficios del EP la restricción instaurada por la normativa controvertida en el litigio principal no puede estar justificada por razones vinculadas a la necesidad de garantizar el reparto equilibrado de la facultad tributaria entre los Estados miembros. El TJUE, por tanto, realiza una interpretación muy estricta de esta causa de justificación (y del propio principio de territorialidad) y la aplica utilizando criterios que podrían ser calificados como formalistas, si se tiene en cuenta que tanto el cálculo de la deducción por capitales propios como el cómputo de la base imponible exenta del EP se construyen a partir de una asignación de activos entre la casa central y el EP que opera de forma simétrica; en este sentido, la exención de la renta extranjera que realiza Bélgica a través del CDI supone una territorialización del impuesto sobre sociedades que opera sobre toda la base imponible atribuible al EP y en particular a todos los activos asignados funcionalmente a tal lugar fijo de negocios, lo cual resulta coherente con el sistema de cálculo articulado en relación con la deducción por capitales propios a partir de los asignados a la casa central.

Por tanto, el mero hecho de que la base de cálculo de la deducción y de la exención no sean coincidentes (unido al hecho de que cuando no opera la exención de los beneficios del EP se toman en cuenta tales activos a efectos de la deducción por capital riesgo) sirvió al TJUE para considerar que tal cálculo asimétrico constituye una restricción contraria al Derecho de la UE, estableciendo así una jurisprudencia de gran alcance y relevancia para configurar cualquier tipo de incentivo o deducción fiscal cuyo cálculo no opere estrictamente sobre los beneficios económicos sino sobre otros elementos como los activos de la empresa. De alguna forma, el Tribunal de Justicia adopta una posición asimétrica respecto de las deducciones relacionadas con los activos del EP que la adoptada respecto de las pérdidas de un EP situado en el extranjero donde se acepta la restricción generada por el Estado de residencia limitando la integración de tales bases imponibles negativas con bases imponibles positivas nacionales, no resultando evidente que no exista en ambos casos una misma lógica de protección del equilibrio en el reparto del poder tributario entre los Estados, aunque es cierto que, con carácter general y algunos matices, los CDI no limitan el poder tributario del Estado de residencia sobre la toma en consideración de pérdidas extranjeras o la aplicación de deducciones relacionadas con activos situados en el extranjero (Larking, “Argenta—a plea for EU legal certainty”, *EU Tax Centre Kpmg*, August 5, 2013).

Por último, cabría destacar que el TJUE, en relación con el IVA, ha declarado que una sociedad cuya sede esté situada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrate de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros (STJUE de 12 de septiembre de 2013, C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declaró que:

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, para calcular una deducción concedida a una sociedad sujeto pasivo por obligación personal en un Estado miembro, no se tiene en cuenta el valor contable neto del activo de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, cuando los beneficios de dicho establecimiento permanente

están exentos de impuestos en el primer Estado miembro en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, mientras que los activos atribuidos a un establecimiento permanente situado en territorio del primer Estado miembro se tienen en cuenta a tal efecto.



Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 18 de Julio de 2013

Asuntos: C-26/12

Partes: *Fiscale eenheid PPG Holdings BC es te Hoogezand/Inspecteur van de Belastingdienst*

Síntesis:

Sexta Directiva IVA 77/388/CEE--Artículos 17 y 13-- Exenciones—Deducción del impuesto soportado y Correlación con actividades sujetas (excepción gastos generales)—Derecho de los Operadores Económicos a la elección de formas jurídicas teniendo en cuenta la reducción cargas fiscales--Fondos de pensiones—Concepto de “gestión de fondos comunes de inversión”.

1. Antecedentes

El pronunciamiento del TJUE da respuesta a una petición de decisión prejudicial referida a la interpretación de los artículos 13, parte B, letra d), número 6, y 17, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, reguladora de la “Sexta Directiva” en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA).

La referida petición se presentó en el marco de un litigio entre una sociedad residente de Países Bajos (fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, en lo sucesivo, «PPG») y la administración tributaria de tal Estado miembro (Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen, en lo sucesivo, «Inspecteur») por una liquidación complementaria relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002.

La sociedad PPG, de conformidad con una obligación legal, integró en favor de sus empleados, planes de pensiones en la Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (en lo sucesivo, «fondo de pensiones»). Según la normativa neerlandesa, dichos fondos de pensiones son autónomos respecto de PPG desde un punto de vista jurídico y fiscal. El grupo PPG Industries, y no los trabajadores, pagaba íntegramente las aportaciones a los planes de pensiones. Como confirmaron PPG y el Gobierno neerlandés en la vista ante el TJUE, la legislación de los Países Bajos en vigor en el momento de los hechos dejaba a los trabajadores la elección de crear ellos mismos tal fondo o de confiar el cumplimiento de sus obligaciones a una compañía aseguradora a la que pagarían sus cotizaciones y que sería responsable del pago de las pensiones al personal jubilado. Sin embargo, no les asistía la opción de retener internamente la provisión de las pensiones. En este contexto, una filial de PPG, PPG Industries Fiber Glass BV celebró con varios prestadores de servicios establecidos en los Países Bajos contratos relativos a la gestión de las pensiones y del capital del fondo de pensiones. Los costes que implicaban estos servicios se sufragaron por dicha filial y no se repercutieron al fondo de pensiones. PPG dedujo las cantidades de IVA correspondientes a dichos costes sufragados durante los ejercicios 2001 y 2002, a saber, 139.304,23 euros, en concepto de impuesto soportado.

Con posterioridad, la administración tributaria neerlandesa practicó a PPG una liquidación complementaria del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002. Después de que la liquidación complementaria fuese objeto de reclamación, el Inspecteur fiscal que conocía de la misma

la confirmó. El tribunal nacional (Rechtbank Leeuwarden) ante el que se presentó la reclamación la desestimó, y PPG interpuso un segundo recurso contra este auto ante el tribunal de apelación (Gerechtshof te Leeuwarden). En el marco de este recurso, las partes discutieron sobre la cuestión de si es acertado que el Inspecteur emitiera una liquidación complementaria respecto del IVA deducido por la interesada. PPG responde negativamente a esta cuestión alegando que los gastos correspondientes a la pensión de los trabajadores, que constituyen sus partícipes, son “gastos generales de empresa” y, por tanto, el IVA que se le facturó puede deducirse con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Ley nacional reguladora del IVA. Con carácter subsidiario, PPG alega que la exención, tal como se establece en el artículo 11, apartado 1, inciso i), punto 3, de la Ley, es de aplicación a los servicios que se prestan a la interesada en relación con las pensiones de los trabajadores. El Inspecteur argumentó que PPG no puede considerarse ella misma destinataria de las prestaciones que ha transferido a los fondos de pensiones sin facturar contraprestación, de modo que no tiene derecho a deducir el IVA que se le ha facturado en dicho marco. Por lo que respecta a la cuestión subsidiaria relativa a la exención del IVA, el Inspecteur concluye que los “fondos de pensiones” no pueden calificarse de «fondos comunes de inversión».

En estas circunstancias, el tribunal de apelación neerlandés (Gerechtshof te Leeuwarden) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Puede un sujeto pasivo, que con arreglo a la legislación nacional en materia de pensiones haya establecido un fondo de pensiones autónomo para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores en calidad de partícipes en el fondo, deducir, en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, el impuesto [pagado] por las prestaciones de servicios efectuadas en su favor en el marco de la aplicación de la medida en materia de pensiones y la gestión empresarial del fondo de pensiones?*
2. *¿Puede un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, ser calificado de “fondo común de inversión” a los efectos del artículo 13, parte B, letra c), número 6, de la [Sexta Directiva]?»*

2. Comentario

El TJUE analizó las dos cuestiones relativas a la interpretación de la Sexta Directiva del IVA de forma separada en los términos que se exponen al punto.

En primer lugar se refirió a la cuestión relativa a si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el IVA pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del fondo de pensiones.

El Tribunal de Justicia antes de dar una respuesta a tal interrogante recordó con carácter previo que el régimen de deducciones establecido en la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. En efecto, el sistema común del IVA lo que pretende es garantizar 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, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35, y de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, apartado 21).

En este mismo orden de cosas, señaló, en línea con su jurisprudencia precedente, que la condición para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir (véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 24, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26). También resulta reconocido un derecho a la deducción del IVA soportado en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los “gastos generales” de dicho sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, apartado 20). En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (véanse las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 60; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 48, y de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, apartado 55).

Una vez expuesto el marco jurídico del IVA aplicable al caso, el Tribunal de Justicia consideró que debía comprobarse si en el caso planteado, pese al hecho de que el fondo establecido por PPG constituye una entidad jurídicamente autónoma de esta última, la existencia del referido vínculo resulta del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata. A este respecto, ha quedado acreditado que PPG adquirió las prestaciones de que se trata para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones establecido para garantizar las referidas pensiones. Al establecer el fondo, PPG ha cumplido una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad en el referido marco forman parte de sus gastos generales, lo que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, son, como tales, elementos integrantes del precio de los productos de PPG (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36). En estas circunstancias, el TJUE entendió que podría considerarse que la adquisición de prestaciones por las que se soporta el IVA se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación y que existe un vínculo directo e inmediato. Razonó el Tribunal que a falta de un derecho a deducir el impuesto soportado, el sujeto pasivo no solamente quedará privado de la ventaja fiscal resultante de la aplicación del régimen de deducciones, debido a elección legislativa de proteger las pensiones por la separación legal entre el empresario y el fondo de pensiones, sino que tampoco quedará garantizada la neutralidad del IVA. El hecho de que PPG hubiera podido cumplir la obligación legal de establecer un régimen de pensiones para los trabajadores del sujeto pasivo por medios distintos del de establecer un fondo en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma no se consideró que desvirtuara tal argumentación, ya que ello restringiría la libertad que se reconoce a los sujetos pasivos de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales (véase, a este respecto, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 53). En este sentido, el TJUE reconoció una vez más la autonomía empresarial y libertad de configuración de sus negocios que poseen los

operadores económicos que les permite elegir la forma y los medios que consideren más adecuados a tal efecto, incluyendo en este análisis la optimización de sus cargas fiscales.

Una vez resuelta la primera cuestión, el TJUE se refirió a la segunda relativa a si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión de jubilación para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, puede ser calificado de «fondo común de inversión» a los efectos de dicha disposición. Como quiera que tal cuestión se planteó de forma que solo procede ser atendida en el caso de que se diera una respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, el TJUE consideró que no procedía responder a tal cuestión. No obstante, puso de manifiesto que una cuestión esencialmente idéntica a la planteada se resolvió en la sentencia de 7 de marzo de 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees y otros* (C-424/11).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declaró que:

El artículo 17 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 un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, como el controvertido en el litigio principal, para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato.



Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 18 de julio de 2013

Asuntos: C-210/11 y C-211/11

Partes: *État belge/Medicom SPRL, Maison Patrice Alard SPRL*

Síntesis:

IVA – Sexta Directiva IVA – Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b) – Derecho a deducción – Bienes de inversión pertenecientes a personas jurídicas y puestos parcialmente a disposición de sus Administradores para las necesidades privadas de éstos – Utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un activo (edificio) afectado en su totalidad a su empresa– Inexistencia de renta en dinero, pero toma en consideración de una gratificación en especie a efectos del impuesto sobre la renta».

1. Antecedentes

El pronunciamiento del TJUE versa sobre la interpretación de varias disposiciones de la Sexta Directiva del IVA, en concreto los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la referida Directiva 77/388/CEE.

El Tribunal de Justicia resuelve, de forma acumulada, dos cuestiones prejudiciales planteadas en el marco de dos litigios entre, por un lado, el État belge y, por otro, respectivamente, Medicom SPRL (en lo sucesivo, «Medicom») (asunto C-210/11) y Maison Patrice Alard SPRL (en lo sucesivo, «MPA») (asunto C-211/11), que son ambas sociedades belgas, en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado con respecto a los bienes inmuebles utilizados, en parte, para las necesidades privadas de los administradores de esas sociedades.

En cuanto a los antecedentes del asunto C-210/11, cabría indicar que Medicom es una sociedad belga dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de estudio, organización y asesoramiento en materia de dactilografía, traducción y edición de informes médicos para empresas farmacéuticas y por la explotación de un alojamiento para caballos. Dicha sociedad ordenó la construcción de un inmueble en el que ejerce su actividad y en el que, además, residen sus administradores con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, Medicom dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción del inmueble.

La administración tributaria belga, a través de un acta de 3 de septiembre de 1997, declaró que dicho inmueble se utilizaba en un 50 % para necesidades privadas de los administradores de Medicom y que «se [reclamaba] a éstos una gratificación en especie» por ese disfrute. Al considerar que sólo podía deducirse la mitad del IVA que había gravado la construcción de ese inmueble, dicha administración notificó a Medicom un requerimiento de pago del IVA indebidamente deducido en la declaración correspondiente al segundo trimestre del año 1997. Posteriormente, los administradores de Medicom reconocieron que, durante los ejercicios fiscales 1997 y 1998, habían utilizado los dos tercios del inmueble de que se trata para necesidades privadas. En tales circunstancias, la administración tributaria competente desestimó, el 16 de noviembre de 2000, la solicitud de deducción del IVA relativo al año 1996 y notificó un nuevo requerimiento de pago a Medicom el 15 de enero de 2001. Habida cuenta de que el recurso interpuesto por Medicom contra los citados requerimientos de pago fue desestimado en primera instancia, ésta recurrió ante la cour d'appel de Liège. Dicho órgano jurisdiccional, mediante sentencia

de 24 de marzo de 2006, anuló los requerimientos de pago controvertidos aplicando al litigio del que conocía la interpretación de la Sexta Directiva mantenida por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101).

Los antecedentes del asunto C-211/11 son muy similares a los del asunto anterior; en este caso MPA es una sociedad belga dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de restauración y de organización de recepciones. En 1991, ordenó la construcción de un edificio en el que ejercía su actividad y en el que, además, residía su administrador con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, MPA dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción y de acondicionamiento de dicho inmueble. Habida cuenta de que el IVA sólo podía deducirse parcialmente, ya que una parte del inmueble estaba afectada al domicilio del administrador, la administración tributaria belga efectuó, el 6 de noviembre de 1995, un requerimiento de pago a MPA. El órgano jurisdiccional de primera instancia, ante el que MPA interpuso un recurso de anulación contra el citado requerimiento, estimó ese recurso. El recurso interpuesto por la administración tributaria contra esa resolución dictada en primera instancia fue desestimado por la cour d'appel de Bruxelles, mediante sentencia de 4 de enero de 2006, por considerar que la puesta a disposición gratuita de la parte del inmueble utilizada como vivienda por el administrador se efectuó en interés predominante de la explotación económica gravada ejercida en ese inmueble por el sujeto pasivo, de modo que podía considerarse que esa parte del inmueble constituía un bien de inversión cuya construcción, mantenimiento, reparación y mejora dan derecho a la deducción del IVA.

En ambos litigios, la administración tributaria belga recurrió en casación alegando, en particular, en primer lugar, que la sentencia Seeling, antes citada, no puede trasladarse a situaciones como las que originaron los presentes litigios. Además, la puesta a disposición de una parte del inmueble para las necesidades privadas de un administrador de una sociedad tiene la consideración, a efectos del impuesto sobre la renta, de gratificación en especie, de modo que no puede entenderse que se trate de una puesta a disposición «gratuita» o de una situación en la que se da una «inexistencia de alquiler». Por último, la relación directa e inmediata que debe existir, en aplicación del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación gravada por la que se repercute el IVA para que se origine el derecho a la deducción no depende del fin perseguido por el sujeto pasivo y en el presente caso no concurre. Además, corresponde al sujeto pasivo demostrar la existencia de su derecho a deducción. Sin embargo, dicha prueba no se aportó. Ante esta situación, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales redactadas en idénticos términos en los dos asuntos C-210/11 y C-211/11:

1. *«¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la [Sexta Directiva] en el sentido de que se oponen a que se considere prestación de servicios exenta, por constituir un arrendamiento o alquiler de un bien inmueble en el sentido del citado artículo 13, parte B, letra b), el uso para fines privados de los administradores, consejeros o socios de una sociedad sujeto pasivo con personalidad jurídica y de sus familias, de la totalidad o parte del inmueble que forma parte del patrimonio de dicha sociedad y que está afectado en su totalidad a la actividad empresarial, cuando no se haya estipulado el pago de una renta en dinero como contraprestación por dicho uso pero éste constituye una gratificación en especie que tributa como tal en el marco del impuesto sobre la renta al que los administradores están sujetos, al considerarse, por tal motivo, que dicho uso es, desde el punto de vista fiscal, la contraprestación de una parte de la prestación profesional realizada por los administradores, consejeros o socios?*
2. *¿Deben interpretarse las citadas disposiciones en el sentido de que la exención se aplica en tal supuesto cuando la sociedad no demuestra la existencia de una relación necesaria entre la explotación del negocio y la puesta a*

disposición, total o parcial, de los administradores, consejeros o socios y que, en ese caso, basta con que exista una relación indirecta?»

2. Comentario

El TJUE analizó las dos cuestiones relativas a la interpretación de la Sexta Directiva del IVA de forma separada en los términos que se exponen a continuación.

En primer lugar se refirió a la (primera) cuestión consistente en dilucidar si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituye un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y si puede ser relevante a este respecto el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo.

A efectos de responder a tal cuestión el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia reiterada de acuerdo con la cual un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Sexta Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20, y Seeling, antes citada, apartado 40), de suerte que si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 26, y Seeling, antes citada, apartado 41). Por tanto, el Tribunal de Justicia considera que de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que, cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso y se gravará sobre la base del total de los gastos efectuados para la realización de dicha prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 26, y Seeling, apartado 42). Por consiguiente, un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas o para las su personal tiene, por un lado, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otro, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización privada.

Así las cosas, el Tribunal abordó la cuestión planteada referida a la aplicación cumulativa de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el caso de utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, poniendo de relieve su jurisprudencia en la que ha declarado que esas disposiciones se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica, de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real

inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado (véanse, en este sentido, las sentencias *Seeling*, antes citada, apartado 56, y de 29 de marzo de 2012, BLM, C-436/10, apartado 31).

Por tanto, el TJUE considera que para que haya alquiler de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido 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. (sentencias de 9 de octubre de 2001, *Mirror Group*, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31, y *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21, así como *Seeling*, antes citada, apartado 49). Ello obedece a que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva constituye una excepción al principio general según el cual el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y, por lo tanto, sus términos son de interpretación estricta. En caso de que no concorra uno de los requisitos enunciados, esta disposición no puede ser aplicada por analogía sobre la base de que el uso privativo como vivienda de un bien inmueble atribuido a una empresa es lo que más se parece, desde el punto de vista del consumo final, a un alquiler en el sentido de esa disposición (véase, en este sentido, la sentencia *Seeling*, antes citada, apartados 44 y 45). Más concretamente en relación con el requisito del pago de una renta el TJUE aclaró -sin cuestionar la jurisprudencia según la cual el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Astra Zeneca UK*, C- 40/09, Rec. p. I-7505, apartado 27)--- que basta con señalar que la falta de ese pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien inmueble afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien inmueble de que se trata. Tal posición resulta de la propia sentencia *Seeling* que interpreta el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que no puede aplicarse por analogía asimilando la gratificación en especie, evaluada para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado, a un alquiler a los efectos del IVA, como proponía el Gobierno belga.

A mayor abundamiento, el TJUE añadió que las situaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden compararse, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga, a los hechos del asunto en el que recayó la sentencia *Astra Zeneca UK*, ya que en este último asunto constaba que existía una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trataba por *Astra Zeneca Ltd* a sus empleados y la parte precisa de la retribución en dinero a la que estos debían renunciar expresamente como contrapartida de la entrega de vales; mientras que en los casos *Medicom* y *Maison Patrice*, no parece ni demostrado que los administradores sufran una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del inmueble en cuestión ni cierto que pueda considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos administradores constituye una contrapartida por la puesta a disposición del inmueble (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartados 15 y 16).

Una vez resuelta la primera cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia abordó la segunda donde se pregunta si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es pertinente para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.

El Tribunal de Justicia enfocó la respuesta a tal cuestión a partir de la jurisprudencia comunitaria con arreglo a la cual resulta que la adquisición de un bien por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia Lennartz, antes citada, apartado 15). En cambio, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo en el sentido de esta Directiva (sentencia de 6 de mayo de 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 17). La propia jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el total de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización. Por tanto, contrariamente a la confusa posición que mantenía el Gobierno belga, en este tipo de situaciones, el sujeto pasivo no tiene la obligación de probar que la puesta a disposición de sus administradores, consejeros o socios de la totalidad o parte del inmueble íntegramente afectado a la empresa se efectúa «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas» en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. El Tribunal considera que en estos casos una vez que un sujeto pasivo ha decidido afectar la totalidad del inmueble a su empresa, puede, como resulta del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, usarlo para fines ajenos a su empresa y no puede ser obligado a demostrar que dicho uso se efectúa para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por lo tanto, el sujeto pasivo no debe probar la existencia de una relación directa e inmediata entre el uso para fines privativos del inmueble en cuestión y sus actividades económicas imposables.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declaró que:

1. Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y que el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo es irrelevante a este respecto.
2. Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o

socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es irrelevante para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.



Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 18 de julio de 2013

Asunto: C-124/12

Partes: AES-3C Maritza East 1 EOOD/Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv

Síntesis:

Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 168, letra a), y 176 – Derecho a deducción – Gastos relativos a la adquisición de bienes y de prestación de servicios destinados al personal – Personal cedido al sujeto pasivo que alega el derecho a deducir, pero que está empleado por otro sujeto pasivo—Derecho a deducción de gastos generales incurridos como “empleador económico”»

1. Antecedentes.

La cuestión prejudicial sobre la que versa la sentencia del TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a) y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al IVA. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre AES-3C Maritza East 1 EOOD (en lo sucesivo, «AES»), sociedad búlgara, y el Direktor na Direktsia (Director de recaudación tributaria de la ciudad de Plovdiv, en lo sucesivo, «Direktor»), por el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de diversos bienes y servicios destinados a trabajadores cedidos a AES por otra sociedad.

El litigio tributario se plantea en relación con el IVA deducible por AES, entidad que posee y explota una central eléctrica en el término municipal de Galabovo (Bulgaria). Tal entidad no disponía de plantilla propia para garantizar la explotación de la referida central, de modo que estaba obligada a contratar personal a jornada completa en virtud de un contrato de cesión de trabajadores celebrado con AES Maritza East 1 Services EOOD (en lo sucesivo, «AES Services»). Conforme a dicho contrato, AES Services seleccionaba y contrataba al personal necesario para la actividad económica de AES. Los contratos de trabajo se celebraron entre los trabajadores y AES Services, que también abonaba la retribución a dichos trabajadores. A continuación, los trabajadores de que se trata eran cedidos a AES. Con arreglo al contrato celebrado entre AES y AES Services, la primera paga a la segunda una remuneración por el servicio de cesión de personal. Esta remuneración incluye los salarios y las cotizaciones a la seguridad social de los trabajadores. La vestimenta de trabajo y el equipamiento personal de protección de los trabajadores, así como el servicio de transporte de ida y vuelta entre la central eléctrica y sus domicilios eran facilitados por AES. Los costes de dichos bienes y servicios no estaban incluidos en el importe de la remuneración pagada a AES Services. Cuando un trabajador realizaba un viaje de trabajo, sus gastos de desplazamiento y de pernoctación también eran asumidos directamente por AES. Entre agosto de 2008 y septiembre de 2010, AES recibió de terceros prestaciones que tuvieron por objeto un servicio de transporte, la puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento personal de protección, así como prestaciones relacionadas con viajes de trabajo de los empleados. AES también garantizó por sí misma un servicio de transporte con arreglo a un horario establecido en función de los turnos de los trabajadores. Y AES, en virtud de lo dispuesto en el Código del Trabajo y en la Ley de salud y seguridad en el trabajo, era la entidad que estaba obligada a proporcionar la vestimenta de trabajo y el equipamiento de protección a las personas que trabajan en la central eléctrica.

En este contexto, la Agencia de recaudación búlgara denegó la deducción del IVA correspondiente a una cantidad de 218.377 leva búlgaros (BGN), relativo a la adquisición por AES de servicios de transporte, de puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento de protección personal, así como a los gastos por viajes de trabajo, por la razón de que los bienes y servicios recibidos estaban destinados a ser entregados o prestados gratuitamente a los empleados de AES Services. La referida Agencia no aceptó que se aplicasen las excepciones a dicha limitación del derecho a deducir el IVA previstas en el artículo 70, apartado 3, números 1, 2 y 7, de la ZDDS, porque la ley búlgara no consideraba que AES fuese la empresaria de los trabajadores, considerando que, en aplicación del Código del Trabajo, la empresaria de dichos trabajadores era AES Services.

Al desestimar el Direktor el recurso administrativo presentado contra la referida liquidación complementaria girada por la administración tributaria, AES interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente. Ante dicho órgano jurisdiccional, AES alegó que es la empresaria «económica» de los trabajadores, puesto que se lucra con su trabajo y carga con los costes de dicho trabajo en la medida en que paga una remuneración a AES Services. Además, AES tiene la condición de empresaria en el sentido de la Ley de salud y seguridad en el trabajo, puesto que le incumbe la obligación de proporcionar la vestimenta de trabajo y de establecer las condiciones que garantizan la seguridad de los trabajadores. El Direktor, por su parte, se reiteró en su postura resultante de la resolución de la inspección fiscal.

El órgano jurisdiccional remitente consideró que la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577) no proporciona la respuesta a las cuestiones de interpretación que se plantean en el litigio principal, puesto que los servicios de transporte controvertidos en el litigio que se encontraba en el origen de dicha sentencia no se ofrecían al personal cedido por un sujeto pasivo distinto del que invocaba el derecho a deducción, sino a los trabajadores propios del sujeto pasivo. En estas circunstancias, el Administrativen sad Plovdiv decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Es conforme con los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112, una norma como la del artículo 70, apartado 1, número 2, de la [ZDDS], en virtud de la cual no se puede reconocer a un sujeto pasivo un derecho a deducir el IVA por los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo y el equipamiento de protección recibidos, así como por los gastos realizados por viajes de trabajo, al ser dichos bienes y servicios puestos de forma gratuita a disposición de personas físicas que trabajan para el sujeto pasivo, si se tienen en cuenta las siguientes circunstancias:*
 - a. *el sujeto pasivo no ha celebrado contratos de trabajo con los trabajadores, sino que los emplea en virtud de una relación contractual de “cesión de trabajadores” con otro sujeto pasivo, que es el empresario de los trabajadores;*
 - b. *los servicios de transporte recibidos se utilizan para el transporte de los trabajadores desde diferentes puntos de recogida en distintas localidades hasta el lugar de trabajo y para el transporte de vuelta, sin que los trabajadores dispongan de un servicio de transporte público que enlace con el centro de trabajo;*
 - c. *la puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento de protección viene exigida por el Código de Trabajo y por la Ley de salud y seguridad en el trabajo;*
 - d. *en lo concerniente a los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo, el equipamiento de protección*

y los gastos por viajes de trabajo, la deducción del impuesto sobre el valor añadido sería indiscutible si el empresario de los trabajadores facilitase dichos bienes y prestase tales servicios. Sin embargo, en el presente asunto, las respectivas adquisiciones las efectúa un sujeto pasivo que, si bien no es el empresario, en virtud de un contrato de cesión de trabajadores se lucra con el trabajo de los asalariados y soporta los gastos relacionados en virtud de un contrato de cesión de personal?

2. *¿Autoriza el artículo 176 de la Directiva 2006/112 a un Estado miembro a introducir, con ocasión de su adhesión a la Unión Europea, una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción como la prevista en el artículo 70, apartado 1, número 2, [de la ZDDS], que tiene por objeto “los bienes o servicios [...] destinados a operaciones a título gratuito”, si la Ley en vigor hasta el día de la adhesión no preveía expresamente tal limitación?*
3. *En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿se deduce de ello que los bienes y servicios recibidos se destinan a “operaciones a título gratuito” si se adquirieron para las necesidades de la actividad económica pero, debido a su naturaleza, su uso exige que sean cedidos a los asalariados que trabajan en la empresa del sujeto pasivo?»*

2. Comentario

El TJUE examinó las tres cuestiones relativas a la interpretación de la Directiva 2006/112 del IVA de forma separada, pero aquí únicamente incluimos la doctrina establecida en relación con la primera cuestión al considerar que es la que posee más relevancia, al referirse la segunda y tercera a cuestiones muy específicas concernientes a las modificaciones realizadas en la legislación búlgara en el momento de la adhesión a la UE.

La primera cuestión planteada tiene por objeto determinar si los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un sujeto pasivo, que incurre en gastos por servicios de transporte, vestimenta de trabajo, equipamientos de protección y viajes de trabajo de personas que trabajan para el referido sujeto pasivo, no dispone de un derecho de deducción del IVA por dichos gastos por la razón de que las referidas personas le son cedidas por otra empresa, de modo que no pueden considerarse, a los efectos de dicha normativa, miembros del personal del sujeto pasivo, si bien puede considerarse que los referidos gastos guardan una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.

En aras de responder a tal cuestión, el TJUE se refirió en primer lugar al alcance del derecho de deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, el cual forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, pudiendo ejercitarse inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 55). Ello es debido a 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. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia SKF, antes citada, apartado 56 y jurisprudencia citada).

Ahora bien, el TJUE matizó tal principio trayendo a colación su jurisprudencia sobre el derecho a la deducción en el IVA de acuerdo con la cual resulta, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia SKF, antes citada, apartado 57 y jurisprudencia citada). Prosiguió el Tribunal de Justicia indicando que el derecho a la deducción en favor del sujeto pasivo resulta admisible, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los “gastos generales” de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase, en particular, la sentencia SKF, antes citada, apartado 58 y jurisprudencia citada). En este mismo orden de cosas, se puso de manifiesto la flexibilización realizada por el propio TJUE en relación con el servicio de transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa, de suerte que teniendo en cuenta determinadas circunstancias especiales, como la dificultad de recurrir a otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, que aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, se considera que esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartado 34).

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia se refirió al encaje con estos principios de un caso donde un sujeto pasivo que no es considerado, por la normativa nacional, el empresario de las personas que trabajan en su empresa pone en tela de juicio la existencia del vínculo directo e inmediato entre los gastos soportados por el trabajo de dichas personas y los gastos generales vinculados a la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. El TJUE indicó que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 únicamente supedita la existencia del derecho a la deducción a la condición de que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo que se beneficie de ellos, de suerte que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el vínculo que debe existir ha de ser de naturaleza puramente económica.

El Tribunal de Justicia aplicó al caso estos principios, considerando acreditado en el caso de autos que los gastos de que se trata tienen un vínculo económico con la actividad económica de AES en su conjunto. Asimismo, añadió otra regla derivada de la jurisprudencia comunitaria que tiene incidencia en el caso objeto de análisis, en el sentido de que se considera que el hecho de que el “personal” (lato sensu) pueda obtener una ventaja de una prestación de servicios ofrecida por el empresario, pero que se efectúa en interés de la empresa, ha de considerarse accesoria en relación con las necesidades de la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartado 30).

En el mismo orden de cosas, apeló al principio de neutralidad del IVA, para establecer que resultaría contrario al mismo hacer cargar a un sujeto pasivo con el IVA relativo a gastos, como los controvertidos en el litigio principal, de los que consta que se han efectuado para las necesidades de una actividad económica sujeta, ella misma, al IVA, porque el sujeto pasivo no es el empresario, en el sentido de la normativa nacional, de las personas que trabajan para su empresa y para cuyo trabajo se han efectuado dichos gastos. El TJUE reforzó tal conclusión declarando que la interpretación según la cual, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el sujeto pasivo puede beneficiarse, en aplicación de los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112, de un derecho a deducir los gastos efectuados para satisfacer

las necesidades de su empresa, es también la más conforme con los objetivos del sistema del IVA de garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y simple de las disposiciones de la referida Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33), en la medida en que al disociar el derecho a deducir el IVA soportado relativo a gastos efectuados para las necesidades de la actividad económica de un sujeto pasivo de la relación jurídica que vincula el sujeto pasivo a las personas que trabajan para su empresa y para cuyo trabajo se efectúan dichos gastos, la referida interpretación permite una gestión simple del régimen de deducciones establecido por el régimen común del IVA y contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 2011, Stoppelkamp, C-421/10, apartado 34, y de 26 de enero de 2012, ADV Allround, C-218/10, apartado 31).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declaró que:

1. Los artículos 168, letra a), y 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en aplicación de la cual un sujeto pasivo, que efectúa gastos por los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo y el equipamiento personal de protección y los viajes de trabajo de las personas que trabajan para el referido sujeto pasivo, no dispone de un derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido relativo a dichos gastos, por el hecho de que las referidas personas le son cedidas por otra entidad, de modo que no pueden considerarse, en el sentido de la referida normativa, miembros del personal del sujeto pasivo, si bien cabe considerar que dichos gastos mantienen una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.
2. El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el momento de su adhesión a la Unión, un Estado miembro introduzca una limitación al derecho a deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establece la exclusión del derecho a deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tal exclusión no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión.

Incumbe al órgano jurisdiccional nacional interpretar las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal, en la medida de lo posible, de conformidad con el Derecho de la Unión. En el supuesto de que tal interpretación resultara ser imposible, el órgano jurisdiccional nacional deberá dejar sin aplicación dichas disposiciones por ser incompatibles con el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

Sentencia del TJUE (Sala tercera) de 12 de septiembre de 2013

Asunto: C-49/12

Partes: HMRC & Sunico

Síntesis:

Cooperación judicial en materia civil – Competencia judicial, reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil – Reglamento (CE) nº 44/2001 – Artículo 1, apartado 1 – Ámbito de aplicación – Concepto de “materia civil y mercantil” – Acción ejercitada por una autoridad pública – Indemnización de daños y perjuicios por la participación de un tercero que no es sujeto pasivo del IVA en un fraude fiscal- Fraude carrusel de IVA

1. Antecedentes

El pronunciamiento del TJUE tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada por un tribunal danés que preguntó si el art.1 del Reglamento CE nº 44/2001 de cooperación judicial en materia civil y mercantil comprendía en su ámbito de aplicación una demanda por daños y perjuicios interpuesta por las autoridades de un Estado miembro contra empresas y personas físicas establecidas en otro Estado miembro y basada en la alegación de una conspiración para defraudar –en el sentido del Derecho del primer Estado miembro– consistente en la participación en una evasión del IVA adeudado al primer Estado miembro.

El escenario fáctico en el marco del cual se planteó la referida cuestión prejudicial vendría a ser el siguiente:

A raíz de un supuesto fraude de tipo «carrusel» en el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), que había permitido una evasión de IVA repercutido, en perjuicio de la Hacienda inglesa, los Commissioners entablaron procedimientos judiciales tanto en el Reino Unido como en Dinamarca. Por una parte, en lo que respecta al procedimiento entablado en el Reino Unido, el 17 de mayo de 2010 los Commissioners presentaron una demanda ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, contra varias empresas y personas físicas establecidas en Dinamarca, entre ellas Sunico.

La cuestión debatida ante este órgano jurisdiccional inglés era si los Commissioners podían reclamar a no residentes, como Sunico, en el marco de una acción de indemnización («*claim for damages*»), unos daños y perjuicios correspondientes al importe del IVA no abonado por un sujeto pasivo de este impuesto en el Reino Unido, dado que, según los Commissioners, dichos no residentes habían intervenido en una conspiración para defraudar («*tortious conspiracy to defraud*»), en el sentido del Derecho inglés. Más concretamente, los Commissioners alegaban que esos no residentes eran responsables de un fraude del IVA de tipo «carrusel» en el territorio del Reino Unido.

Los Commissioners alegaban igualmente que los referidos no residentes, que no eran sujetos pasivos del IVA en el Reino Unido, habían sido los auténticos beneficiarios de las cantidades obtenidas por este mecanismo de evasión fiscal. El sujeto pasivo del IVA en el Reino Unido implicado en este carrusel del IVA no es parte ni en el procedimiento ante la High Court of Justice ni en el litigio principal. Dado que los no residentes mencionados no habían incurrido en ningún tipo de responsabilidad con arreglo a la legislación del IVA en el Reino Unido, los

Commissioners fundamentaron su demanda ante la High Court of Justice en las disposiciones de la legislación de este Estado miembro relativas a la responsabilidad civil delictual o cuasidelictual («*tort*»), aplicable a la conspiración con uso de medios ilícitos («*unlawful means conspiracy*»).

En la fecha de la resolución de remisión, el litigio ante la High Court of Justice estaba todavía pendiente. Con anterioridad al ejercicio de esa acción, las autoridades tributarias danesas habían comunicado a los Commissioners, a petición de éstos, datos relativos a los no residentes demandados ante la High Court of Justice, sobre la base del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (DO L 264, p. 1).

Por otra parte, los Commissioners iniciaron también procedimientos judiciales en Dinamarca. El 18 de mayo de 2010, a petición de los Commissioners, el tribunal de ejecución de Copenhague, Dinamarca decretó el embargo preventivo de ciertos bienes propiedad de Sunico situados en territorio danés, a fin de garantizar el cobro del crédito por daños y perjuicios en favor de los Commissioners.

Sunico interpuso recurso de apelación contra los autos de embargo preventivo, recurso que fue desestimado por el Østre Landsret (Dinamarca) el 2 de julio de 2010.

Mediante escrito separado, presentada el 25 de mayo de 2010 ante el tribunal cantonal de Copenhague (Dinamarca)], los Commissioners solicitaron, de conformidad con el artículo 634, apartado 1, de la Ley de enjuiciamiento civil danesa, que este órgano jurisdiccional confirmara el embargo preventivo decretado por el tribunal de ejecución danés y reclamaron el pago de una cantidad de 40.391.100,01 libras esterlinas (GBP), correspondiente al IVA defraudado.

Sunico solicitó, por una parte, que se declarase la inadmisibilidad de la pretensión de pago de los Commissioners o, cuando menos, que se desestimara por infundada y, por otra parte, en lo que atañe a la parte de la demanda relativa al embargo preventivo, que se procediera al alzamiento de esa medida cautelar.

Mediante auto de 8 de septiembre de 2010, el referido tribunal cantonal danés remitió el asunto al órgano jurisdiccional remitente. Este último tribunal ha decidido examinar por separado la cuestión de si el artículo 634, apartado 5, de la Ley de enjuiciamiento civil danesa obliga a suspender el procedimiento seguido ante él hasta la finalización del procedimiento pendiente ante la *High Court of Justice*. El tribunal remitente se pregunta, en particular, si una demanda como la interpuesta el 17 de mayo de 2010 ante los tribunales del Reino Unido está comprendida en el ámbito de aplicación del Reglamento nº 44/2001, en cuyo caso una sentencia dictada por dichos tribunales podría ser reconocida y ejecutada en Dinamarca, de conformidad con este Reglamento y con el Acuerdo CE-Dinamarca y en tal sentido planteó cuestión prejudicial ante el TJUE.

2. Comentario

El TJUE respondió a la referida cuestión prejudicial en sentido positivo confirmando la aplicación del referido Reglamento Comunitario de Cooperación judicial a una acción de reclamación de daños y perjuicios como la ejercitada por la Administración tributaria inglesa frente a un tercero (repercutido) que había participado en un esquema de maquinación defraudatoria.

Los principales argumentos empleados para fundamentar tal posición fueron los siguientes:

El ámbito de aplicación del Reglamento nº 44/2001, al igual que el del Convenio de Bruselas (Convenio de 27 de septiembre de 1968 relativo a la competencia judicial y a la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil), está circunscrito al concepto de «materia civil y mercantil». Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho ámbito de aplicación se determina esencialmente en atención a los rasgos que caracterizan la naturaleza de las relaciones jurídicas entre las partes del litigio o el objeto de éste (véanse, en particular, las sentencias de 18 de octubre de 2011 *Realchemie Nederland*, C-406/09, Rec. p. I-0000, apartado 39, y sentencia de 11 de abril de 2013, C-645/11, *Sapir* y otros, apartado 32).

El Tribunal de Justicia ha considerado así que, si bien determinados litigios surgidos entre una autoridad pública y una persona de Derecho privado pueden estar comprendidos en el ámbito de aplicación del Reglamento nº 44/2001, la situación es distinta cuando la autoridad pública actúa en ejercicio del poder público (véase, en particular, la sentencia *Sapir* y otros, antes citada, apartado 33 y jurisprudencia citada).

Para determinar si concurre esta circunstancia en un litigio como el que se examina en el procedimiento principal, procede examinar la fundamentación y las modalidades de ejercicio de la acción entablada por los Commissioners en el Reino Unido, ante la *High Court of Justice* (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de noviembre de 2002, *Baten*, C-271/00, Rec. p. I-10489, apartado 31, y de 15 de mayo de 2003, *Préservatrice foncière TIARD*, C-266/01, Rec. p. I-4867, apartado 23). A este respecto, procede observar que el fundamento fáctico de la demanda interpuesta ante ese órgano jurisdiccional es el comportamiento pretendidamente fraudulento de Sunico y de los otros no residentes demandados ante él, a quienes se reprocha haber participado, en el territorio del Reino Unido, en una cadena de operaciones de venta de mercancías destinada a organizar un mecanismo de evasión fiscal de tipo «carrusel del IVA», que permitió la evasión del impuesto adeudado, en concepto de IVA repercutido, por un sujeto pasivo de este Estado miembro, y haber sido así los auténticos beneficiarios de las cantidades obtenidas mediante esta evasión fiscal.

En cuanto al fundamento jurídico de la demanda formulada por los Commissioners, la acción ejercitada por éstos contra Sunico se basa, no en la legislación del Reino Unido en materia de IVA, sino en la presunta participación de Sunico en una conspiración para defraudar a la que se aplica el Derecho de ese Estado miembro sobre responsabilidad civil delictual o cuasidelictual. Igualmente, de la resolución de remisión se desprende que Sunico y los demás no residentes demandados ante la *High Court of Justice* no son sujetos pasivos del IVA en el Reino Unido, de manera que no están obligados al pago de este impuesto con arreglo a la legislación de ese Estado miembro. Tal como han señalado la Comisión y el Gobierno del Reino Unido, en el marco de esta relación jurídica los Commissioners no ejercen poderes exorbitantes comparados con las reglas aplicables en las relaciones entre sujetos de derecho privado. En particular, como puso de relieve la Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, los Commissioners no tienen la facultad, como es habitual en el ejercicio de sus prerrogativas como poder público, de emitir ellos mismos el título ejecutivo que les permita reclamar el cobro de sus créditos, sino que, en un contexto como el del presente asunto, deben acudir para ello a la vía jurisdiccional ordinaria. De ello se deduce que la relación jurídica existente entre los Commissioners y Sunico no es una relación jurídica basada en el Derecho público –en este caso, el Derecho tributario– que implique el recurso a prerrogativas de poder público.

El hecho de que la extensión de la responsabilidad civil delictual de Sunico frente a los Commissioners coincida con el importe del crédito tributario que éstos tienen frente a un sujeto pasivo no puede considerarse una prueba de que la demanda presentada por los Commissioners ante la *High Court of Justice* constituya un acto de ejercicio

del poder público por parte de éstos frente a Sunico, ya que consta que la relación jurídica entre los Commissioners y Sunico se rige no por la legislación del Reino Unido en materia de IVA sino por la legislación de este Estado miembro sobre responsabilidad civil delictual o cuasidelictual.

Finalmente, por lo que respecta a la cuestión de si la solicitud de información que los Commissioners dirigieron a las autoridades danesas basándose en el Reglamento nº 1798/2003 antes de interponer su demanda ante la High Court of Justice afecta a la naturaleza de las relaciones jurídicas entre los Commissioners y Sunico, es preciso señalar que no se desprende de los documentos obrantes en autos de que dispone el Tribunal de Justicia que, en el procedimiento pendiente ante la High Court of Justice, los Commissioners hayan hecho uso de medios de prueba obtenidos gracias a sus prerrogativas de poder público. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si no se ha dado tal circunstancia y si, en su caso, los Commissioners se encontraban en la misma posición que una persona de Derecho privado en el marco de la acción ejercitada por ellos contra Sunico y los demás no residentes demandados ante la High Court of Justice.

En suma, el TJUE confirmó que el Reglamento Comunitario nº44/2001 de cooperación judicial civil y mercantil da cobertura a acciones civiles de reclamación de daños a terceros por participación en maquinaciones defraudatorias, allí donde la acción ejercitada no está basada materialmente en una legislación tributaria o de Derecho Público y las autoridades públicas que ejercitan tal acción operan como personas privadas desvestidas de poderes exorbitantes. Con ello, el TJUE abre la puerta a una innovadora fórmula civil de persecución y "recaudación tributaria" de partícipes en determinadas maquinaciones defraudatorias típicamente transfronterizas como los fraudes carrusel de IVA.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala tercera) declaró que:

El concepto de «materia civil y mercantil», en el sentido del artículo 1, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 44/2001 del Consejo, de 22 de diciembre de 2000, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, debe interpretarse en el sentido de que engloba una acción en la que una autoridad pública de un Estado miembro reclama una indemnización de daños y perjuicios a unas personas físicas y jurídicas residentes en otro Estado miembro a fin de reparar el perjuicio causado por una conspiración para defraudar el impuesto sobre el valor añadido adeudado en el primer Estado miembro.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Rafael Pérez Nieto. "Informe sobre Derecho Sancionador Tributario". Ediciones Foro Jurídico. 2013.

Desde una privilegiada posición judicial que no desdeña las aportaciones científicas, el autor examina las cuestiones más relevantes y candentes del Derecho Sancionador Tributario. Lo hace recordando la evolución que algunos principios y derechos (culpabilidad, presunción de inocencia, *non bis in idem*, *nemo tenetur*, inviolabilidad del domicilio, etc.) han tenido hasta hoy, no sólo en la jurisprudencia española, sino también en la doctrina del TEDH.

Sin duda, la obra desentraña y esclarece el marco normativo y el panorama jurisprudencial. Incrementa su interés gracias a las aportaciones personales de su autor, quien analiza los problemas de aplicación en el sector tributario de principios y derechos básicos. Teniendo en cuenta las peculiaridades del Derecho Sancionador Tributario y su innegable componente recaudatorio, indaga las modulaciones y disfunciones de los principios sancionadores en este campo. Y todo ello sin perder de vista la situación en la que queda el administrado, especialmente como consecuencia de la configuración separada del procedimiento sancionador-tributario o en materia de suspensión cautelar de las sanciones.

AAVV. Director: Pablo Chico de la Cámara. "Formularios Tributarios". Tirant lo Blanch. 2013.

Formularios tributarios es una obra eminentemente práctica preparada cuidadosamente por inspectores de Hacienda, profesores universitarios y abogados en ejercicio que recoge los distintos modelos de escritos y formularios que resultan necesarios para la tramitación de todos los procedimientos tributarios. Con el fin de garantizar el éxito de los recursos que hayan de presentarse ante la Administración Tributaria, el libro contiene además la jurisprudencia y doctrina administrativa que resulta aplicable en cada uno de los distintos procedimientos de de aplicación de los tributos (inspección, gestión, recaudación, sancionador administrativo y penal, así como revisión tributaria). Por último, dicha obra habilita el acceso on line de todos los modelos y formularios contenidos en el libro permitiendo una edición personalizada a fin de que tras una fácil impresión pueda presentarse directamente a la Administración Tributaria que resulte competente.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Junta Directiva de la AEDAF

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Presidente

Eduardo Luque Delgado

Vicepresidente

Rodolfo Rodríguez Campos

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Orlando Luján Mascareño

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

Demarcaciones territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21 - Of. 201
29001 Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid-Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Valencia-Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.