

número 109

abril - junio / 2015

Revista Técnica Tributaria



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y maquetación:

M. L. Saura

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

Eduardo Luque Delgado
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Tomás Marcos Sánchez
Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Director

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Presidente del Consejo
para la Defensa del Contribuyente

Diego Martín Abril
Director General de Tributos

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

José Ignacio Ruiz Toledano
Presidente del TEAR de Madrid

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Socio de Garrigues

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda
del Estado

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Revista Técnica Tributaria no comparte
necesariamente las opiniones de los
colaboradores expuestas en sus artículos

Sumario

Presentación:

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

Editorial:

Sentencias recientes y asuntos pendientes ante el Tribunal Constitucional	
Antonio Cayón Galiardo	15

Estudios:

La responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales	
Carlos David Delgado Sancho	31
El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero	
José A. Rozas Valdés	65
La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT	
Carmen Ruiz Hidalgo	97
Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria	
Elena Villar Rubio y Pedro Enrique Barrilao González	121

Jurisprudencia:

STS de 9-02-2015. Impuesto sobre Sociedades. Fraude de Ley. Deducibilidad de gastos financieros	141
STS de 18-02-2015. Procedimiento tributario. Requerimiento de información	143
STS de 22-04-2015. Procedimiento tributario. Requerimiento de información	145
SAN de 18-03-2015. Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Imputación temporal	147
STSJ de Cantabria de 10-11-2014. Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de Empresas de reducida dimensión	148
STSJ de Cataluña de 28-01-2015. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Bonificación del 95% en la donación de participaciones	150
STSJ de Castilla y León de 30-01-2015. Infracciones y sanciones tributarias. Ausencia de culpabilidad	151

STSJ de Madrid de 21-01-2015. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. TPO. Supuestos de no sujeción	152
STCJ de 26-06-2014. Competencias del Juez del concurso	154

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 19/02/2015. LGT. IVA. Base imponible. Partidas a integrar en la base imponible	159
RTEAC de 19/02/2015. IVA. Principio de regularización íntegra	162
RTEAC de 24/03/2015. Procedimiento de recaudación/concurso de acreedores. Deudas de la masa/créditos concursales	164
RTEAC de 09/04/2015. LGT. Actuaciones de la Administración que afectan a un ejercicio distinto de los incluidos en el alcance del procedimiento de comprobación inspectora	166
RTEAC de 07/05/2015. Alcance del principio de la prohibición de la reformatio in peius en relación con la extensión en la vía económico-administrativa	168
RTEAC de 07/05/2015. LGT. Procedimiento inspector. Remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal	170
RTEAC 28/05/2015. Reembolso del coste de las garantías aportadas. Anulación de la deuda por motivos formales con orden de retroacción de actuaciones	173

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 24-02-2015. Procedimiento prejudicial - Libre circulación de los trabajadores - Artículo 45 TFUE - Igualdad de trato entre trabajadores no residentes	177
STJUE de 03-02-2015. Incumplimiento de Estado - Artículo 49 TFUE - Artículo 31 del Acuerdo EEE - Impuesto sobre sociedades - Grupos de sociedades	182
STJUE de 12-03-2015. Procedimiento prejudicial - IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra g) - Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social	187
STJUE de 26-02-2015. Procedimiento prejudicial - Protección de la capa de ozono - Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea	191

Novedades Editoriales	197
--	------------

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

Carlos David Delgado Sancho nos plantea la responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales. La evolución legislativa culminada en la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales y prevención del terrorismo convierte a los obligados a su cumplimiento en guardianes del sistema financiero, obligándoles al empleo de múltiples recursos si no quieren incurrir en infracciones relevantes. El delito de blanqueo afecta a los mecanismos o procedimientos orientados a dar apariencia de legitimidad o legalidad a bienes o activos de origen delictivo, e incluye en su concepto el autoblanqueo, y siendo delito fiscal antecedente hábil para el delito de blanqueo. Las últimas recomendaciones del GAFI, y la Directiva 2015/849, del Parlamento y del Consejo, de 20 de mayo son el hito final de las normas internacionales en la materia. El GAFI define tres fases en el proceso de blanqueo, la primera de introducción del efectivo en el sistema financiero, la segunda de transformación y encubrimiento de los caudales para dificultar el rastro, y la tercera el afloramiento de capitales mediante compraventa de inmuebles, empresas pantalla en paraísos fiscales, etc. El bien jurídico protegido es la protección de la integridad del sistema financiero y otros sectores de la actividad económica, lo que remite indirectamente al sistema económico en su conjunto. El sujeto activo será cualquier persona, y en el autoblanqueo las mismas que protagonizaron la actividad delictiva generadora de los bienes. Es un tipo abierto, que integra todas las conductas encaminadas a encubrir el origen ilícito, incluidas la provocación, conspiración y la proposición para cometer blanqueo, que afecta a todo tipo de activos de origen delictivo susceptible de adquisición, posesión, conversión, transmisión, ocultación y encubrimiento. Puede ser cometido por dolo, (es esencialmente doloso), lo que requiere conocimiento y voluntad, y por imprudencia grave, lo que significa que no es preciso conocer la procedencia ilícita, sino estar en condiciones de conocerla en las circunstancias del caso, observando las cautelas propias de la actividad. No se penalizan actos neutrales como los de mero poseedor de bienes de procedencia ilícita sin ánimo de ocultar o encubrir su origen ilícito. En el caso de autoblanqueo no se pena el mero disfrute o aprovechamiento de la ganancia ilícita, sino que se toma en consideración el "retorno" en cuanto eslabón necesario para introducir los bienes en el ciclo económico. Normalmente está integrado por hechos plurales que no son delito continuado sino una sola infracción penal. Las penas en el tipo básico doloso para las personas físicas son de 6 meses a 6 años y multa del tanto al triple, a parte posibles accesorias, correspondiendo al tipo agravado (organizaciones, cohecho, etc.) la pena superior en grado. En el delito imprudente la pena es de 6 meses a 6 años y multa del tanto al triplo. En caso de personas jurídicas, multa de 2 a 5 años si la

persona física tiene pena de más de 5 años, y de 6 meses a 2 años en otros casos, y, potestativamente, disolución, suspensión de actividad, clausura de locales. El decomiso no es una pena sino una consecuencia accesoria de la pena principal que es obligatorio en la modalidad dolosa, o potestativo, en la imprudente con pena superior a un año. Se ha llegado a calificar la existencia de responsabilidad civil subsidiaria de la entidad financiera donde se blanquearon los capitales. La prueba del dolo es un análisis de la voluntad que comporta la utilización de indicios, mientras que la imprudencia grave es un juicio de valor normativo respecto del cumplimiento o no de la normas de cuidado exigible. La concurrencia con el delito fiscal supone concurso real de delitos, pero puede haber concurso de normas cuanto los ingresos del delito fiscal procedan del blanqueo, objeto de condena que incluya el decomiso de las ganancias. La tributación de las ilícitas en la imposición personal puede regularizarse por la Administración en ausencia de cuantía suficiente para la consumación del delito fiscal, o bien en vía penal, en cuyo caso, la pena por el delito principal, comiso o pérdida del producto del delito, puede absorber todo el desvalor de la conducta y consumir el delito fiscal. En el delito fiscal la regularización voluntaria ha pasado de ser una excusa absolutoria a integrar el tipo penal, pero no afecta al delito de blanqueo, respecto del que integra autodenuncia. Tampoco la declaración tributaria especial, modelo 720, exime del delito de blanqueo. Que se diferencia de la receptación que es, en todo caso delito contra el patrimonio, se prohíbe que un tercero se beneficie del resultado del delito, mientras que en el blanqueo no se exige ánimo de lucro. La responsabilidad administrativa por blanqueo de capitales se extiende a los asesores fiscales, que no tienen deber de guardar secreto profesional al respecto, salvo abogados colegiados en defensa de su cliente. Tienen obligación de adoptar medidas de diligencia e informar al SEPBLAC. Deben identificar a los clientes personas físicas y conocer titulares reales de las personas jurídicas. Absteniéndose de relaciones con quienes no hayan sido identificados. Han de recabar información de su actividad profesional o empresarial y comprobar su veracidad. Han de efectuar un seguimiento continuado de la relación de negocios. Deben adoptar medidas de diligencia, simplificadas o reforzadas (acciones al portador, territorios de riesgo, operaciones no presenciales, personas con responsabilidad pública). Deben comunicar cualquier hecho, operación, incluso tentativa, en que existe indicio o certeza de relación con el blanqueo o financiación del terrorismo, con prohibición de revelar tales comunicaciones, y conservación de los documentos generados en aplicación de la diligencia debida durante diez años. Caso de ocupar más de diez personas y superar los 2 millones de euros de ingresos, tienen que adoptar procedimientos de control interno, disponer de métodos de análisis de riesgos, manuales de prevención, designar un representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión, disponer de un órgano de control interno, soportar revisión anual por experto externo y formar a sus empleados. Los cuales podrán comunicar directamente al Servicio Ejecutivo de la Comisión las operaciones que conocieran y respecto de las que consideren que existen indicios de estar relacionadas con el blanqueo o la financiación del terrorismo. Las infracciones de sus obligaciones, leves, graves y muy graves tienen relevancia y sanciones importantes. Las muy graves de 150.000 euros a 1.500.000 euros o la mayor del duplo de la operación o el 5% del patrimonio neto. Las graves de 60.001 euros a 150.000 euros o la mayor del tanto de la operación o el 1 por ciento del patrimonio neto. Las leves con amonestación privada y alternativamente o simultáneamente multa de 60.000 euros.

José A. Rozas Valdés estudia el régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero. Con el objeto de determinar si una regularización espontánea extemporánea de ellos permite excluir la aplicación del régimen especial. Examinando también la compatibilidad del régimen con el Derecho constitucional y el Derecho de la UE. La Ley 7/2012 estatuye para el patrimonio situado

en el extranjero unos deberes específicos de información, un procedimiento especial de regularización, y un endurecimiento notable del régimen sancionador y penal tributario. Se tipifican infracciones por no presentar en plazo y por presentar de forma incompleta la declaración informativa y por hacerlo por medios distintos a los telemáticos. Al propio tiempo se configura una ganancia de patrimonio no justificada o una presunción de rentas en el IRPF y en el IS, con imputación a períodos y ejercicios posteriores a 2012, incluso para situaciones jurídicas nacidas antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012. El incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero tiene tres consecuencias: (i) liquidación de ganancia no justificada, (ii) agravamiento de la sanción hasta el 150%, (iii) infracción específica por el incumplimiento de la obligación formal. Ante una declaración espontánea extemporánea, la Administración puede o bien liquidar la ganancia no justificada con la sanción del 150%, o bien aceptar la deuda autoliquidada liquidando el recargo por extemporaneidad del artículo 27 LGT, incompatible con las sanciones. La ley no tipifica la infracción por disponer en el extranjero de bienes y derechos, sino por la aplicación del régimen especial relativo a las ganancias de patrimonio no justificadas, por parte de la Administración, cuya actuación es precisa para integrar el tipo. A la vez, el presupuesto de hecho es haber cometido una infracción por incumplimiento de la obligación de informar (*ter in idem*). Se excluye la aplicación del régimen especial cuando el contribuyente acredite que la titularidad de bienes y derechos corresponde con rentas declaradas o con rentas obtenidas en períodos impositivos en que no se tuviese la condición del contribuyente por el impuesto personal. No se exige que se trate de “rentas declaradas” en tiempo y forma. Por rentas declaradas cabe entender la derivada de una actividad económica en régimen de estimación objetiva del IRPF, las declaradas de forma espontánea pero extemporánea, o las sujetas y declaradas a efectos del impuesto sobre sucesiones. Además, el artículo 179.3 LGT excluye la responsabilidad por infracciones tributarias a quienes subsanen sus declaraciones incorrectas de forma voluntaria, lo que impide la aplicación de la sanción del 150% a las declaraciones espontáneas extemporáneas. Las ganancias no justificadas de patrimonio no constituyen un componente imponible más de la renta, susceptible de declaración, sino que se trata de una ficción destinada a ser aplicada por la Administración únicamente. En el ámbito del delito fiscal la regularización de la deuda tributaria se ha configurado como una parte sustancial del tipo, por lo que una declaración espontánea extemporánea impide de por sí la comisión del tipo delictivo, y no es razonable hacer de mejor condición a un delincuente que a un mero infractor tributario. La configuración de la ganancia de patrimonio es función de la forma efectiva en que está materializado tal patrimonio: no se incluyen el oro ni las piedras preciosas, ni los objetos de arte, ni los vehículos, ni los semovientes, ni la propiedad industrial o intelectual, ni los sistemas de previsión social y sus análogos, sobre los que las declaraciones espontáneas extemporáneas no comportan infracción ni régimen especial de ganancias patrimoniales no justificadas. En términos de Derecho Comunitario una aplicación del plazo de prescripción no resulta proporcionada cuando la Administración ha tenido conocimiento del ilícito, el cual procura la declaración del contribuyente, y es incompatible con la imprescriptibilidad de la norma española. En el ámbito constitucional han de considerarse la seguridad jurídica, la capacidad económica, y la no retroactividad de las normas sancionadoras. El artículo 39.2 LIRPF y 134.6 LIS se proyectan sobre realidades jurídicas incontestables y de realidad fehaciente previas a los ejercicios respecto de los que la norma exige la imputación. Se compromete el principio de capacidad económica porque se sujetan a gravamen rentas inexistentes o ficticias, y se puede atentar también contra el principio de no confiscatoriedad. Se comprometen libertades fundamentales de la UE como la libertad de circulación de capitales y la libre prestación de servicios al establecer un régimen sustantivo y procedimental distinto y más gravoso para los bienes situados en el extranjero y para los radicados en España, que,

además, es imprescriptible, lo que no se aplica en el ámbito interno. Las medidas pueden ser idóneas o adecuadas al fin perseguido, pero no es fácil justificar que no pudieran conseguirse los mismos objetivos mediante otros medios, y, desde luego, es imposible superar el juicio de proporcionalidad exigible en este ámbito. El TJUE ha admitido ampliación del plazo de prescripción solo cuando falta el acceso a cauces jurídicos de intercambio de información. Pero la imprescriptibilidad difícilmente será admitida como proporcionada. El volumen de obligaciones formales a cumplimentar por el residente español puede ser un obstáculo a quienes desde el territorio de la UE pretenden ofrecer servicios de inversión en el extranjero a ciudadanos españoles. El artículo 49.3 de la Carta de los derechos fundamentales de la UE establece que la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada, en relación con la infracción, lo que se recoge también en nuestro derecho sancionador administrativo (art. 131 Ley 30/1992) y tributario (art. 178 LGT). Difícilmente se admitirá como base para una condena por delito fiscal una liquidación tributaria construida sobre la ficción e imputación al ejercicio más antiguo entre los no prescritos. Siendo incongruente que quien delinque no se vea penado y quien infringe una norma sin rango penal, sea sancionado. Además, es ontológicamente inviable evaluar la culpabilidad del infractor. El tipo de la infracción, consiste, lisa y llanamente, en la aplicación de unos artículos, y el sujeto responsable de dicha actuación es la propia Administración tributaria. Está en cuestión el principio de no concurrencia, porque es preciso haber cometido infracciones formales, lo que, a su vez, integra el tipo de la segunda infracción, por lo que hay concurso medial. El Tribunal de Luxemburgo por razones de seguridad jurídica y de confianza legítima exige que una norma que entrañe consecuencias desfavorables sea clara y precisa y previsible en su aplicación.

Carmen Ruiz Hidalgo nos discierne la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria y la prescripción, en una interpretación integradora de dicha Ley. Puede calificarse como deficiente a la regulación que nuestra norma tributaria básica efectúa de la derivación al responsable de las sanciones del obligado principal, y de la prescripción de las acciones contra el responsable. Aclarar estos extremos exige reflexionar sobre el nacimiento de la obligación del responsable y la naturaleza jurídica de la declaración de la responsabilidad. El nacimiento de esta obligación del responsable exige que haya un deudor principal, que se haya realizado el hecho imponible, y la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado en la norma. El acto de declaración de responsabilidad tiene carácter declarativo, no constitutivo. En la ley, el nacimiento del procedimiento de derivación de responsabilidad puede ser paralelo al procedimiento inspector. Cuestión diferente es que el inicio del procedimiento de recaudación contra el responsable presuponga el final del período voluntario para el deudor principal. Pero antes puede haber nacido *ex lege* la obligación del responsable, lo que otorga sentido a las posibles medidas cautelares del artículo 41.5 LGT. El presupuesto de hecho que analiza es la realización de actos que impidan o dificulten la acción de la Administración. Los distintos apartados del artículo 42.2 LGT distinguen según los momentos. El apartado a) supone la intervención de un tercero para que nazca la responsabilidad, causando o colaborando en negocios anómalos destinados a ocultar bienes del deudor. Le corresponde a la Administración la prueba de la conciencia de la ocultación y la finalidad de evitar la actuación recaudatoria y que, además, no existen otros bienes que puedan garantizar el pago de la obligación tributaria. Si no existen otros bienes pero la contraprestación de los transmitidos ha sido a valor de mercado, y en efectivo, no parece que pueda surgir responsabilidad, al margen de otras, incluso penales, en que pueda incurrir el vendedor. Lo mismo ocurre si la contraprestación ha sido mediante la entrega de otros bienes o derechos a valor de mercado. Pero si la entrega ha sido en pago de deudas o créditos del deudor principal, habría que probar que la causalidad de la operación no es

falsa o simulada. Distinto es el caso en que se utilice un entramado societario tras las operaciones del tercero destinadas a la ocultación de bienes. No deberían aplicarse las previsiones del 42.2.a) LGT sino las del artículo 43.1.g) y h) LGT. Porque el sujeto pasivo ya no interviene en las siguientes transmisiones, porque es aplicable la técnica del “levantamiento del velo”, porque la pluralidad de transmisiones determinaría gran inseguridad en la determinación del momento del nacimiento del responsable del artículo 42.2.a) LGT, y porque la responsabilidad de éste precepto alcanza al valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar, con lo que la responsabilidad aumentaría en cada transmisión. Sin embargo, la Administración es reacia al tratamiento del artículo 43.1.g) y h) LGT. Seguramente porque quien invoca el levantamiento del velo tiene la carga de la prueba de la existencia de anomalías negociales orientadas a evitar el pago, mediando conceptos mercantiles difíciles de integrar en el plazo de 6 meses que tiene el procedimiento de derivación, insuficientes para una investigación rigurosa. Para el examen de la prescripción del responsable, parte de la existencia de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible realizado por el obligado principal, y el presupuesto de hecho de la responsabilidad. De modo que cuando la administración declara la responsabilidad ejerce acción liquidatoria dado que solo ella cuantifica la obligación del responsable. Existen pues dos acciones. La extinción de la acción liquidatoria contra el responsable será la misma que para cualquier otra, incluida la prescripción. Sin embargo, el artículo 67 LGT se refiere exclusivamente al plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables. No existe otro plazo de prescripción distinto para el responsable. Además el *dies a quo* para el ejercicio de la acción de cobro contra el responsable es posterior a la finalización del período voluntario para el deudor. La jurisprudencia ha venido aplicando este término temporal para el responsable solidario. Lo que no es correcto. La cuantificación de la obligación del responsable exige acto administrativo, previa audiencia, determinando alcance y extensión de la responsabilidad. Y la declaración de responsabilidad es requisito para poder exigir el pago de la obligación. El incumplimiento de la obligación del deudor principal no tiene que ver con la estructura del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Así el artículo 196 RGGI regula la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. La declaración o cuantificación de la obligación del responsable se encuentra sometida al plazo de prescripción general del derecho a liquidar, de cuatro años, con un *dies a quo* distinto del previsto en el art. 66 LGT que tiene, en este aspecto, una laguna legal. De ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario haya de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata*. La declaración de responsabilidad se podrá llevar a cabo en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o de la presentación de la autoliquidación, sin que la Administración tenga que esperar al inicio del procedimiento de recaudación del obligado principal (art. 174 LGT). En la interpretación que hacen los Tribunales, la obligación del responsable nunca se extinguiría por prescripción, porque el plazo se cuenta desde que se produce la acción tendente a la declaración de responsabilidad. Lo que es rechazable en cuanto otorgar carácter constitutivo a la declaración de responsabilidad, confundiendo el devengo de la obligación del responsable con su exigibilidad. Si así fuera, ¿qué plazo de prescripción se interrumpe en el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de acuerdo con el artículo 175 LGT y art. 196 RGGI? El que el legislador no haya previsto expresamente el *dies a quo*, no significa que no se pueda, a través del argumento analógico, aplicar el inicio del plazo de prescripción al procedimiento de derivación o liquidación del responsable. A juicio de la autora, el término inicial para el responsable tiene que ser el mismo que el del deudor principal, vinculado al momento en que es posible el ejercicio de las acciones de las que es titular la Administración. No se puede entender que dicho término se inicie desde la finalización del período voluntario del obligado principal, porque

supone desconocer que la Administración puede derivar, antes de este plazo, la responsabilidad. Así, si el presupuesto de la responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT se realiza antes de haber finalizado el plazo de autoliquidar o declarar para el obligado principal, el término *ad quem* será al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar o declarar. Pero si el presupuesto de la responsabilidad se realiza tras haber finalizado el plazo para autoliquidar o declarar del obligado principal, entonces el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hayan tenido lugar. Como la interrupción de la prescripción exige conocimiento formal del obligado tributario, no debe considerarse realizada la interrupción para un responsable en tanto no exista un acto de derivación. La norma del artículo 68.8 LGT se refiere al supuesto en que haya varios responsables solidarios que hayan realizado el mismo presupuesto de hecho. Solo cabe entender este precepto si se acepta que hay un plazo anterior, de cuantificación y declaración de responsabilidad, que puede ser interrumpido, por las acciones llevadas a cabo por el o con el obligado principal, pero con conocimiento formal del responsable.

Elena Villar Rubio y Pedro Enrique Barrilao González analizan los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria. Constatan la extensión en nuestro entorno de los impuestos medioambientales, como incentivo para procurar tecnologías más respetuosas con el medio ambiente, y mayor recaudación tributaria que permita reducir la presión tributaria sobre el trabajo, el ahorro y el capital. En el ámbito internacional los países nórdicos y centroeuropeos son los de mayor presión fiscal medioambiental. En España las Comunidades Autónomas han sido impulsoras de impuestos ecológicos. Que son impuestos cuyo hecho imponible es una unidad física o equivalente, con impacto negativo demostrado y específico en el medio ambiente. Son tres grandes grupos: impuestos energéticos: gasolina, diésel, fuel, gas natural, carbón y electricidad, impuestos sobre el transporte: propiedad y uso de vehículos a motor, aviones, e impuestos sobre la contaminación o sobre recursos medioambientales: emisiones, gestión de residuos, ruido, extracción o uso de recursos naturales. En la estructura económica del presupuesto de ingresos de la Junta de Andalucía los ingresos tributarios representan el 32% de del total presupuestado en 2010 y el 57% del año 2012. La estrategia presupuestaria en el lado de los ingresos comprende la utilización de la capacidad normativa de la Comunidad Autónoma incluyendo la creación de nuevos tributos propios. Mediante el Decreto Ley 1/2012, de 19 de junio, de medidas fiscales, administrativas y laborales y en materia de Hacienda Pública para el reequilibrio económico de la Junta de Andalucía se pretende aumentar la progresividad de determinados tributos, y la puesta en marcha de figuras de tributación propias. Para el ejercicio 2013 el 32,70% de los ingresos corresponde a Transferencias corrientes, el 26,80% a los impuestos indirectos, y el 14,70% a los impuestos directos. En la serie temporal 2002-2013 los tributos cedidos sujetos a entregas a cuenta (IRPF, IVA, e IIEE), representaron un 70% del total de los ingresos, los tributos cedidos de gestión propia representaron un 20%, y un 56% los tributos en que se cede el rendimiento territorial, correspondiendo el 5% restante al rendimiento de los tributos propios de Andalucía entre los cuales el Impuesto sobre Depósitos Bancarios, el Impuesto sobre el Juego del Bingo y Juegos no Presenciales, diversos impuestos ecológicos, el canon de mejora, y tasas, precios públicos y otros ingresos. Entre los ecológicos, la Ley 18/2003 crea cuatro impuestos: emisión de gases a la atmósfera, vertidos de aguas residuales, depósito de residuos radioactivos, y depósito de residuos peligrosos. A los que se suma el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía, que sin ser ecológico tiene finalidad medioambiental. En 2013 la recaudación de estos cinco impuestos supuso el 1% de total de impuestos ecológicos en Andalucía. El impuesto sobre emisiones de gases a la atmósfera tiene como hecho imponible la emisión de

dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno, u óxidos de azufre desde determinadas instalaciones, cuyos explotadores son sujetos pasivos, por cuantía equivalente a la carga contaminante de las emisiones en el período impositivo. El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales tiene por hecho imponible el vertido a tales aguas que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo terrestre o su zona de servidumbre de protección, a cargo de quien realice el vertido, por la cuantía de la carga contaminante del vertido en el período impositivo. El impuesto sobre el depósito de residuos radioactivos tiene por hecho imponible de los residuos de baja media y muy baja actividad en vertederos públicos y privados sitios en la Comunidad, exentos los procedentes de actividades médicas y científicas, son sujetos pasivos quienes entreguen los depósitos, y la base imponible el volumen de residuos depositados; la ley estatal 15/2012 crea distintos impuestos de ámbito ecológico, entre los cuales uno sobre residuos radioactivos que neutraliza y deja sin efectos el tributo autonómico andaluz. El impuesto sobre depósito de residuos peligrosos tiene por hecho imponible su depósito en vertederos públicos y privados, o el temporal en depósitos del productor que supere los plazos legales sin autorización especial, son sujetos pasivos quienes entreguen los residuos o superen el plazo legal del depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin autorización. El impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía grava el suministro de ellas por los establecimientos comerciales sitios en Andalucía, tiene como sujetos pasivos a los titulares de los establecimientos, supone 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico suministrada (desde 2015, se prevén 10 céntimos). El segundo bloque de los impuestos ecológicos lo integran los cedidos a la Comunidad Autónoma en que se cede el rendimiento territorial (sobre determinados medios de transporte, y sobre ventas minoristas de hidrocarburos), en el año 2013 suponen el 19% del total de los impuestos ecológicos en Andalucía con predominio del IEDMT; desde 2013 el IVMDH se integra en el impuesto especial sobre hidrocarburos, tramos estatal y autonómico. El tercer bloque de impuestos ecológicos se integra por los Impuestos Especiales sujetos a entregas a cuenta: Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre la Electricidad; es la principal fuente de financiación de los impuestos ecológicos, y supone un 80% del total recaudado, con un 60% solo a cargo del Impuesto sobre Hidrocarburos. El progresivo deterioro del medioambiente hace precisa la implantación de límites de diversa naturaleza que permitan compatibilizar el crecimiento y el respecto al medio. Entre ellos los impuestos ecológicos, que pueden sufragar acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas. El conjunto de todas estas figuras representa el 12% del total de los ingresos tributarios de Andalucía y el 5% del total de los ingresos presupuestados. Existe amplio margen de maniobra para incorporar impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas, así como para modificaciones normativas sobre elementos impositivos de otras figuras tributarias, siendo necesario arbitrar una tendencia a la uniformidad para el establecimiento de una política fiscal medioambiental.

Sentencias recientes y asuntos pendientes ante el Tribunal Constitucional

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios de la AEDAF

1. Introducción

En un periodo relativamente reducido de tiempo nos hemos encontrado con un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional –recursos de amparo o de inconstitucionalidad- que, referidas a la materia tributaria o en estrecha relación con ella, no han sido recogidas en números anteriores de la Revista, así como también de algunos autos de tribunales de justicia que han planteado cuestiones de inconstitucionalidad sobre temas fiscales. En todos estos casos, los asuntos tienen suficiente interés para dedicarles un examen detenido de su contenido, aunque sea en forma resumida.

También hemos de advertir que hemos realizado una selección para tratarlas a continuación, pues otras varias se refieren a cuestiones competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas y tienen relevancia en un sentido diferente a las que hemos considerado que se debían mencionar ahora. Nos referimos a las dictadas especialmente en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (Sentencia 30/2015, de 19 de febrero de 2015 -Valencia-; Sentencia 59/2015, de 18 de marzo de 2015 –Cataluña-, Sentencia 73/2015, de 14 de abril de 2015 -Asturias-, y las dictadas en el recurso de inconstitucionalidad núm. 275-2015, interpuesto por el Gobierno del Principado de Asturias contra el art. 124 de la Ley 18/2014, o en el recurso de inconstitucionalidad núm. 7279-2012, interpuesto por el Presidente del Gobierno, contra el Decreto-ley de Cataluña 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito).

Finalmente señalamos que las hemos sistematizado en función de la clase de recurso que resolvían –amparo o inconstitucionalidad- dejando el último apartado para examinar los autos en los que se han planteado dos cuestiones de inconstitucionalidad.

2. Sentencias dictadas en recursos de amparo

2.1. Entrada y registro en el domicilio de una sociedad mercantil: vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio

La sentencia 54/2015 de 16 de marzo, dictada en el recurso de amparo 2603/2013, se pronuncia sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18. 2 CE), así como a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) con ocasión de unas actuaciones inspectoras consistentes en una entrada y registro en el domicilio de una sociedad mercantil.

El interés del pronunciamiento también se manifiesta en que la sentencia ha de pronunciarse al mismo tiempo sobre otras cuestiones previas y relacionadas con las anteriores (consentimiento del contribuyente ante el registro domiciliario, relación de pruebas contaminadas con otras distintas, etc.).

2.1.1. Resumen de los hechos y antecedentes

En junio de 2006 la Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de una entidad mercantil. Dentro de estas actuaciones tuvo lugar la entrada y registro en su domicilio (portando una autorización administrativa que consideraban habilitación suficiente) a las que asistieron los socios administradores permitiendo tanto el registro, como el acceso a los ordenadores de la empresa y copia de los discos duros.

La actuación que motiva el presente amparo culmina con varias liquidaciones y las sanciones que se documentaron en actas, siendo una parte de estas firmadas en conformidad, mientras que otras fueron objeto de reclamación administrativa y posteriormente judicial (STSJ de Navarra de 6 de febrero de 2012), siendo desestimadas en ambos casos con fundamento en que, entre las pruebas aportadas, además de las obtenidas en el registro domiciliario, se encontraban otras entregadas voluntaria y posteriormente a la Administración.

En estas reclamaciones, la contribuyente ya alegaba la vulneración de sus derechos fundamentales (la inviolabilidad del domicilio, ex art. 18 CE) dado que nunca fue informada de su derecho a oponerse a la entrada y registro, lo que daba lugar a la nulidad de pleno derecho lo todo actuado.

Así las cosas, los dos temas que esencialmente se van a debatir en la vía contenciosa son: a) la forma y el momento en que debe prestarse el consentimiento de los contribuyentes ante un registro domiciliario no autorizado judicialmente; y b) en qué medida la vulneración del derecho fundamental provoca la nulidad de todo lo actuado (doctrina de los frutos del árbol envenenado).

Respecto de la primera cuestión, el TSJ de Navarra declararía la violación del derecho fundamental "toda vez que el consentimiento no fue prestado previa información del derecho al que acabamos de referirnos, única forma válida que excusa la necesidad de la autorización judicial, siendo por ende irrelevantes cuantas consideraciones se hacen por la Administración en torno al alcance de la actitud mostrada por los representantes de la empresa que, en su opinión, relevaría a los inspectores actuantes de mostrar la autorización administrativa y de solicitar la judicial".

Respecto de la segunda cuestión, dirá la sentencia "Esto nos sitúa ante la cuestión doctrinal y jurisprudencialmente conocida como la doctrina de los frutos del árbol envenenado, que en su formulación más simple propone que son nulas todas las evidencias o pruebas obtenidas directamente o a consecuencia de un acto nulo, pero que en

su desarrollo ha sido delimitada en su alcance en el sentido de liberar de tal nulidad aquellas pruebas que, aunque posteriores, hayan sido obtenidas con total independencia del acto nulo...

Y justamente eso es lo sucedido en el caso, en el que entre la actuación nula y la finalización del expediente de inspección ha mediado un reconocimiento de hechos por el representante de la inspeccionada ... reconocimiento que está en la base de la conformidad prestada por su representante a las actas levantadas por la Inspección”.

2.1.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Ante la desestimación antes señalada, el recurrente invocaba ante el TC la vulneración de varios derechos fundamentales (la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, el derecho al secreto de las comunicaciones, el derecho a un proceso justo, y el derecho a la presunción de inocencia del art. 24.2 CE), oponiéndose a su pretensión la Comunidad Foral, pero no así el Ministerio Fiscal quien entendió vulnerado, en primer término, el derecho a un proceso con todas las garantías, en relación al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues a pesar de la existencia de pruebas y actuaciones distintas a la entrada y registro domiciliario, era evidente la vinculación de todas ellas con las diligencias reputadas ilícitas; y la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones al no ser válida la forma en que se prestó el consentimiento por el obligado tributario.

2.1.3. La forma en que los contribuyentes deben prestar su consentimiento ante un registro de sus domicilios para no ser exigible la autorización judicial

Como recordatorio previo, diremos que, como se dijo en la STC 69/1999, de 26 de abril, el domicilio de las personas jurídicas goza de protección, aunque con una intensidad menor que el de las personas físicas, pues sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad “sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o servir a la custodia de los documentos de la vida diaria de la sociedad que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

En el caso, al no discutirse que la entrada se efectuó en el domicilio de la sociedad mercantil, la cuestión que se dilucida en la sentencia se circunscribe al cumplimiento de los requisitos del consentimiento del titular, en relación a la cual si bien se ha declarado que no precisa ser expreso, pues se admite también un consentimiento tácito (STC 173/2011), hay que precisar que la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no puede entenderse como un consentimiento tácito, y también que, en cualquier caso, para que el consentimiento sea válido y eficaz ha de tener como presupuesto la garantía formal de la información, expresa y previa, sobre los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización.

Siendo estos los criterios aplicables, la sentencia va a manifestar que la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia al interesado de la posibilidad de oponerse a la entrada en su domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora, por lo que los funcionarios no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario les otorgara legitimación suficiente, razón por la que se aprecia *“en este caso una quiebra esencial de la garantía de información para recabar consentimiento del interesado, que de esta forma resulta viciado, de lo que se concluye que no hay un consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliar en el supuesto contemplado y ello determina la apreciación de la lesión del art. 18.2 CE por la entrada en el domicilio social”*.

2.1.4. La vulneración de la garantía de no autoincriminación

Estrechamente relacionado con lo anterior se suscita seguidamente el debate sobre la posible convalidación del vicio de constitucionalidad que acabamos de señalar. Esta convalidación podría haberse producido a consecuencia del reconocimiento por el interesado, en unas actas de inspección firmadas en conformidad para evitar un proceso penal, de varios hechos indirectamente relacionados (pues se refieren a periodos impositivos distintos) con los que motivan la sentencia dictada por el TSJ de Navarra que se encuentra en la base de este recurso de amparo, pues estos últimos se firmaron en acta inspectora de disconformidad.

En la STSJ de Navarra, la conformidad del contribuyente con aquellos otros hechos, distintos pero relacionados, que no fueron objeto de impugnación en vía contenciosa, tenía eficacia sanadora del vicio de nulidad por inconstitucionalidad que afectaba a otros periodos impositivos cuyas actas fueron firmadas en disconformidad y recurridas ante el TSJ.

En relación a ello, dice la sentencia que comentamos que “se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación del art. 24.2 CE al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto de este recurso de amparo”, y ello porque la posibilidad de valorar en juicio unas pruebas que pudieran estar conectadas con otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, exige analizar, en primer lugar, si existe o no conexión causal entre ambas, y, sólo si existe dicha conexión, procedería examinar la conexión de antijuridicidad.

Ahora bien, rechazado por el Tribunal Constitucional el efecto convalidante de la conformidad prestada por el contribuyente a hechos distintos, la sentencia remite a la jurisdicción contenciosa, por ser cuestiones de prueba y legalidad ordinaria, el examen de si existe o no conexión de antijuridicidad entre todas las diligencias practicadas, así como valorar si las pruebas estaban o no contaminadas y el grado de vinculación entre todas ellas.

2.2. Derecho a la igualdad de una familia numerosa ante el disfrute de un beneficio tributario

La sentencia 77/2015, de 27 de abril de 2015, Sala Primera, se pronuncia sobre el derecho a la igualdad ante la ley tributaria en relación con la protección de la familia, dado que a los recurrentes, que ostentaban la condición de familia numerosa pero no podían acreditarlo formalmente, se les negaba un beneficio fiscal pero, insistimos, por el sólo hecho de no poseer el título administrativo que reconocía esa condición.

Indirectamente, la sentencia se fija en el carácter a veces desproporcionado de los requisitos formales que se imponen en las normas cuando se trata de meras acreditaciones de hechos determinantes de un derecho todavía existente y vivo. Así ocurre cuando el TC entiende que tales documentos se pueden aportar en el plazo en el que es posible revisar la declaración, y que por tanto no deben considerarse determinantes de la eficacia del derecho.

Esta posición se defiende incluso frente al razonamiento de que el documento de acreditación que expide la CAM, exigido en la norma para disfrutar del beneficio fiscal, es un certificado sobre un hecho que manifiesta haber sido comprobado administrativamente.

2.2.1. Resumen de los hechos y antecedentes

Los demandantes de amparo, padres de tres hijos, habían adquirido, en septiembre 2005, mediante escritura pública el inmueble que iba a constituir su vivienda habitual, hecho por el que se les exigió por la Comunidad Autónoma de Madrid el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aplicando el tipo de gravamen del 7 por 100. Los contribuyentes, considerando que lo procedente hubiera sido aplicar el del 4 por 100, en lugar del 7 por 100, por tratarse de la adquisición de una vivienda destinada a ser la habitual de una familia numerosa, interpusieron los correspondientes recursos en vía administrativa y contenciosa.

El debate, que versa sobre el derecho a la igualdad, tiene lugar por la discriminación que provoca la interpretación de la norma que exige un requisito formal a la hora de aplicar el tipo de gravamen reducido al que nos hemos referido, pues la Ley de la CAM, -art. 5 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre- dispone que “la condición de familia numerosa se acreditará mediante título oficial establecido al efecto, que será otorgado cuando concurran los requisitos establecidos en esta ley a petición de cualquiera de los ascendientes, tutor, acogedor, guardador y otro miembro de la unidad familiar con capacidad legal”, añadiendo en el art. 7 que “los beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título original”.

En concreto, la norma dictada por la CAM (Ley 5/2004), en el ejercicio de sus competencias, que había fijado el tipo de gravamen del ITPAJD, modalidad de TP, con carácter general y para la transmisión de bienes inmuebles en el 7 por 100, si se trataba de adquisiciones de un inmuebles que fuesen a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, determinó que se aplicaría en el 4 por 100, disponiendo que la delimitación de esta categoría de familias se haría en función de la definición contenida en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. Ahora bien, fue la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid la que exigiría la acreditación de la condición legal de familia numerosa mediante “la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo”.

En el caso, los recurrentes no disponían, en el momento de la adquisición, del documento acreditativo del título de familia numerosa, si bien reunían las condiciones legales para alcanzar tal condición, situación que fue interpretada por la CAM como el incumplimiento de las exigencias legales que permitían la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Curiosamente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid estimó las pretensiones de los reclamantes en resolución que fue recurrida por la CAM, obteniendo una sentencia favorable y por ello, en el origen de este recurso de amparo.

2.2.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Los demandantes consideraban vulnerado el derecho a la igualdad (art. 14 CE) –derecho a no sufrir un trato desigual y discriminatorio- en relación con el principio de protección social, económica y jurídica de la familia (art. 39.1 CE), entendiendo además que su caso era semejante al juzgado en la STC 199/2004 (denegación de pensión de viudedad por el hecho de que el matrimonio en cuestión no estuviera inscrito en el Registro Civil), y debía aplicarse el mismo criterio.

Por su parte, el Abogado del Estado venía a entender que no existía discriminación alguna, sino simplemente la exigencia de una carga u obligación formal para la obtención de la bonificación tributaria pues la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el correspondiente título es un requisito indispensable para el disfrute del beneficio, de suerte que “quien cumple la obligación formal, obtiene el beneficio, y quien no la cumple, no puede disfrutarlo”.

Además, señala el Abogado del Estado, que la condición de familia numerosa no se obtiene por el hecho de estar incluido en alguno de los supuestos legales, sino por la obtención del título, y ello porque el principio de seguridad jurídica, eficacia administrativa, justicia y buena administración, exigen que esa condición deba acreditarse de modo fehaciente, seguro y cierto mediante la presentación del título.

Por parte del Ministerio Fiscal se solicita la estimación del recurso por vulneración del derecho a la igualdad de trato ya que el requisito formal no está previsto en la norma tributaria sino en la de reenvío -la Ley 40/2003- a la que solo debe acudir para saber qué ha de entenderse por familia numerosa.

2.2.3. El derecho a la igualdad ante la ley tributaria y la protección de la familia

Entre las primeras reflexiones que realiza el TC destacamos la que advierte que, si “la eventual vulneración se articula desde el punto de vista del deber de contribuir, al centrarse en la atribución de un diferente tratamiento fiscal en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a las familias numerosas que adquieren su vivienda habitual, esta diferencia de trato debe situarse también en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad”.

Y ello por cuanto el propio TC considera que la opción por una interpretación formalista de los requisitos exigidos por la ley no solo es “irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE), pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa”.

Es decir, más bien opta la sentencia por argumentar con fundamento en el artículo 31.1 CE -igualdad en el deber de contribuir- que en el art. 39.1 CE, referido a la protección de la familia, y no es menos destacable la forma en la que enfoca una cuestión largamente debatida en materia tributaria: los efectos del incumplimiento de requisitos formales en la existencia y ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Pues, a juicio del TC, debe considerarse principalmente la propia existencia del derecho que continúa vivo y no tanto la falta del correspondiente título o documento acreditativo del mismo, cuestión respecto de la que resaltamos su especial valoración de la circunstancia de que las actuaciones administrativas que hubiesen desconocido lo primero se encontraban en plazo para ser rectificadas. Textualmente dice la sentencia: “la expedición del correspondiente título de familia numerosa... en un momento en el que aún se estaba en disposición, de conformidad con la normativa tributaria, de solicitar la aplicación del beneficio (mediante la solicitud de la rectificación de la autoliquidación presentada), permitía acreditar que, ya al momento del devengo, concurría la exigencia legal para la aplicación del beneficio controvertido, la de tener la condición de familia numerosa acreditada <mediante el título oficial> (art. 5.1 de la Ley 40/2003), momento desde el cual surtían efectos”.

3. Sentencias dictadas en recursos de inconstitucionalidad

3.1. Inexistencia de plazo para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo

La sentencia 52/2014 de 10 abril de 2014, rec. 2918/2005, resuelve una cuestión de inconstitucionalidad núm. 2918-2005, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con el artículo 46.1, segunda frase, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Dicha disposición es la siguiente:

“El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”.

La sentencia vendrá a declarar, en aras al respeto del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo pueden ser impugnadas fuera del plazo de seis meses fijado en dicho artículo pues estas “resoluciones”, no dictadas, no pueden considerarse como verdaderos actos, sino como meras ficciones procesales.

Solo hemos de añadir que, el actual Anteproyecto de Reforma de la LPAC, dice en su artículo 38:

“4. Los actos administrativos producidos por silencio administrativo se podrán hacer valer tanto ante la Administración como ante cualquier persona física o jurídica, pública o privada. Los mismos producen efectos desde el vencimiento del plazo máximo en el que debe dictarse y notificarse la resolución expresa sin que la misma se haya expedido, y su existencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluido el certificado acreditativo del silencio producido de oficio por el órgano competente para resolver, en el plazo de quince días desde que expirara el plazo máximo para resolver el procedimiento o a solicitud del interesado en cualquier momento.”

3.1.1. Resumen de los antecedentes

A la luz de lo ordenado en la disposición de la LCA que motiva este recurso, es importante señalar que el ciudadano, que había sido sancionado, había interpuesto un recurso ordinario el 23 de diciembre de 1998, y antes de que se dictase resolución (desde luego fuera ya del plazo para hacerlo), interpuso recurso contencioso-administrativo en febrero de 2001. Situación ante la cual la Administración opuso la alegación de extemporaneidad del recurso por haberse superado el plazo seis meses previsto para su interposición, periodo que debía contarse desde el vencimiento del plazo que permitía tener por desestimado el recurso ordinario.

La cuestión que suscita el TSJ afecta a la posibilidad constitucional de establecer un plazo de caducidad para la interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos en que la Administración no hubiese resuelto a la petición del administrado, pues pudiera considerarse contraria al derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24.1 CE. Tal conclusión sería, por un lado, excesiva si se compara con los casos en los que la Administración hubiese notificado defectuosamente un acto expreso (por no contener la indicación de los recursos que proceden

contra tal acto), casos en los que no comienza a correr el plazo para interponer el recurso que proceda (LRJyPAC); y por otra parte contradictoria con la posibilidad que se brinda al particular de reclamar a la Administración que cumpla con la obligación de dictar resolución, lo que abriría el acceso al recurso contencioso-administrativo contra la denegación expresa o presunta de su petición.

3.1.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

Durante la tramitación del recurso, el Abogado del Estado considera que el artículo 46.1 LJCA está justificado por exigencias de la seguridad jurídica y por el mandato de eficacia administrativa, siendo que, además, los casos a los que se aplica desbordan el estricto marco de los actos no expresos derivados del silencio administrativo. Tales casos serían aquellos en los que hubiese más de un interesado en el expediente administrativo.

Por su parte, el Ministerio Fiscal considera que el precepto de la LJCA en cuestión se ha quedado sin efecto de cara al caso que motiva el recurso, pues la doctrina constitucional aplicable a estos casos sostiene que el administrado puede impugnar el acto presunto sin sujeción a plazo alguno, si bien resulta lógica la fijación de un plazo de caducidad cuando existan otros sujetos interesados ya que el incumplimiento del deber de resolver en plazo pudo beneficiarles también.

3.1.3. El derecho a la tutela judicial efectiva y su respeto por la interpretación conjunta de la LJCA y de la LPAC

La primera observación sobre el contenido de la sentencia nos lleva a resaltar la afirmación del TC cuando sostiene que este derecho fundamental debe entenderse reforzado en los supuestos, como es el del caso que motiva el recurso, en que el acceso a la justicia sirve para asegurar el control judicial de la actividad administrativa, más aún cuando se trata de un proceso donde se controla el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración.

Señalado lo anterior, el TC recuerda su consolidada doctrina – STC 6/1986– sobre el acceso a la justicia cuando los derechos e intereses legítimos se ven afectados por la inactividad administrativa, si bien advierte que los criterios fijados en estas sentencias se habían elaborado en relación con recursos de amparo por lo que no son trasladables directamente al presente asunto en el que se trata de enjuiciar en abstracto el precepto legal cuestionado, y no solo de proteger los derechos de las personas afectadas por actos concretos de aplicación.

Por otra parte, la sentencia hace un recorrido por la evolución legislativa habida sobre el régimen jurídico del silencio administrativo señalando que la Ley 30/1992, en su primera redacción, consideró al “acto presunto” como un verdadero acto administrativo de carácter estimatorio o desestimatorio, según los casos, que resultaba ser plenamente eficaz a partir de la emisión de la certificación correspondiente (art. 44), y que en la reforma realizada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, se volvió a la configuración tradicional de los efectos del silencio negativo, como mera ficción procesal habilitada por el legislador para dejar abierta la vía al recurso procedente. Es decir, y en armonía con la jurisprudencia del Tribunal supremo, ya no existe ningún acto administrativo que ponga fin al procedimiento, ni un acto administrativo “presunto” basado en una ficción legal, por lo que la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA, por lo que se declara que el inciso legal cuestionado del artículo 46.1 LJCA no vulnera el art. 24.1 CE.

3.1.4. El voto particular de la Magistrada doña Adela Asua Batarrita

En este voto particular se viene a discrepar de la mayoría por entender que la sentencia, no solo entra en una cuestión de interpretación de la legalidad ordinaria, que no sería de su competencia, sino que tampoco es coherente con la jurisprudencia de la jurisdicción contenciosa ni con la propia doctrina dictada en recursos de amparo.

En su argumentación la magistrado señala que la jurisprudencia del Tribunal Supremo –por todas la STS 269/2004, de 23 de enero- ha venido centrando la solución de los problemas que plantea el citado precepto de la LJCA en la determinación del inicio del cómputo del plazo de seis meses, declarando que “en tanto las Administraciones Públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere [art. 42.4, párrafo segundo, LPC] los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr”. En cambio en el actual recurso el problema a resolver es la propia constitucionalidad de una disposición legal que reiteradamente conduce a la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su núcleo más importante, el acceso a la jurisdicción.

Y es que, a su juicio, lo que ordena el citado precepto de la LJCA cuando fija el inicio del plazo de seis meses “a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”, conduce a una situación contraria a la doctrina ya consolidada, según la cual, los plazos de caducidad establecidos por las leyes se han de computar a partir de la fecha en la que la persona haya tenido efectivo conocimiento de las circunstancias que determinan el nacimiento de la acción que se pretende ejercitar, siendo que, en la LJCA, el plazo de acceso a la justicia transcurre inexorablemente por mandato legal, “sin atender en modo alguno a si los interesados han realizado o no actuaciones que supongan conocimiento de la producción de los efectos del silencio y del sentido, estimatorio o desestimatorio, de tales efectos”. Es decir, la sentencia debió estimar la cuestión de inconstitucionalidad.

3.2. Los beneficios fiscales en el ISD aplicables en la comunidad valenciana otorgados en función de la residencia

Desde hace algunos años la doctrina se había ocupado de este tema, siendo casi unánime al destacar la inadmisibilidad de los resultados a que nos estaban conduciendo las normas de las CCAA que condicionaban la aplicación de sus incentivos fiscales, especialmente en el ámbito de los impuestos cedidos, a la residencia de los contribuyentes dentro de su territorio.

Muy particularmente, la Comunidad Valenciana, en la Ley que ahora se “enjuicia”, había sido objeto de atención y estudio, análisis que se han reverdecido tras la sentencia del TJUE, de septiembre de 2014, referida al ISD, de la que nos hemos ocupado en otro número de la Revista.

3.2.1. Resumen de los antecedentes

La sentencia 60/2015, de 18 de marzo de 2015 resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra la redacción que dio al art. 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, la Ley de la misma Comunidad 10/2006, en la medida en que condicionó la aplicación de un beneficio fiscal, consistente en una reducción del 99 % en la cuota del impuesto, a la residencia habitual del causahabiente en la propia Comunidad.

El resultado de esta disposición, ampliamente resaltado por la doctrina, siempre en sentido crítico, lo resume el propio Auto por el que se plantea el recurso cuando describe cómo una misma porción hereditaria individual de 841.999,40 €, da lugar a una cuota de 1.985,96 € para el primer heredero que tenía su residencia habitual en la Comunidad Valenciana mientras que, la cuota es de 202.210,86 € para el tercer heredero, quien no tenía derecho a aplicarse la citada bonificación del 99 por 100 por no tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

Estos datos demuestran, como afirma el Tribunal Supremo, que se introduce una diferencia de trato, en función de la residencia habitual, que ha de ser examinada para determinar si existe una justificación constitucional el art. 139.1 CE y sus resultados son adecuados y proporcionados al fin perseguido, advirtiendo en su planteamiento que “no se está ante un supuesto en el que la comparación se efectúe respecto de leyes de diferentes Comunidades Autónomas, sino en uno en el que se analiza la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en cuanto a la aplicación de una misma bonificación”.

3.2.2. El debate suscitado en el recurso de amparo

En sus correspondientes alegaciones, la Abogada de la Generalitat Valenciana y los Letrados de las Cortes Valencianas, vinieron a defender la constitucionalidad de la medida fundándose en el ejercicio de las competencias que, en relación con los impuestos cedidos, corresponden a las Comunidades Autónomas, lo que provoca necesariamente la existencia de distintos regímenes fiscales de forma que la residencia en uno u otro territorio supone asumir unas diferentes cargas fiscales. Este es el caso también de otras Comunidades como Aragón, La Rioja, Canarias, Castilla y León, Extremadura o Galicia que pretenden también favorecer a sus residentes quienes habitualmente operan con sus bienes en el ámbito de la Comunidad sobre la que normalmente revertirá, por otras vías, el ahorro producido en el contribuyente como consecuencia de la aplicación de la deducción.

Por su parte, el Fiscal General del Estado entendió procedente la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad y la declaración de inconstitucionalidad del precepto cuestionado, pues la residencia no es por sí misma una justificación objetiva y razonable del trato desigual, ya que la medida legal hace contribuir en mayor medida a quien, por no ser residente en la Comunidad Valenciana, no va a resultar beneficiario de sus gastos.

3.1.3. La vulneración de la igualdad y de los principios de justicia tributaria

Según doctrina consolidada del TC el principio de igualdad prohíbe la creación de situaciones desiguales injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados, situaciones que deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, evitándose resultados excesivamente gravosos o desmedidos. A esta doctrina añade la sentencia el hecho de que también el principio de igualdad ante la ley tributaria (art. 31.1 CE) prohíbe la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, siendo destacable que toda exención, al encerrar una quiebra del principio de generalidad tributaria, para ser constitucionalmente válida ha de responder a fines de interés general que la justifiquen.

En consecuencia la sentencia se ocupa del examen de las posibles justificaciones que pudieran legitimar la evidente discriminación introducida por el precepto legal cuestionado, pues resulta indudable, a su juicio, que la residencia en uno u otro territorio no impide la comparabilidad entre las situaciones de los distintos contribuyentes del impuesto sucesorio.

Es decir, ni la residencia, por sí sola, se convierte en justificación del diferente trato dado a los sujetos, ni, en segundo lugar, admite que pueda invocarse como legitimación una finalidad de "política social"- el apoyo a la familia directa del causante-, pues tampoco la Ley se limita a la protección de este objeto ya que también es familia del causante cualquiera de los herederos no residentes en el territorio de la Comunidad.

Por ambos razonamientos, al carecer la medida de cualquier justificación legitimadora, afirma el Tribunal Constitucional, se vulnera tanto el principio de igualdad (art. 14 CE) como la exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), criterio éste que debe presidir el reparto de las cargas públicas.

3.1.4. Los efectos en el tiempo de la sentencia

Como no podía ser de otro modo, según los antecedentes de muchas otras, la sentencia se ocupa también de fijar sus efectos en el tiempo, a cuyo fin reitera, en aplicación del artículo 9 CE –principio de seguridad jurídica–, que debe preservarse en todo caso la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), pero también resultarán intangibles las situaciones jurídicas consolidadas, no sólo las resueltas con fuerza de cosa juzgada ya mencionadas, sino también cualquier otra situación administrativa firme. Doctrina a la que ya nos tiene acostumbrados el Tribunal.

4. Cuestiones de inconstitucionalidad planteadas ante el tribunal

4.1. La equiparación del cónyuge con la pareja de hecho homosexual que, por no estar vigente todavía la Ley 13/2005, no pudo contraer legalmente matrimonio

Auto del TS de 21 de mayo de 2015, Rec. nº 2487/2012, por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debido al tratamiento de las parejas homosexuales que convivían more uxorio cuando no podían contraer legalmente matrimonio por no estar aprobada la Ley 13/2005 (Modificación del Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio).

4.1.1. Resumen de los antecedentes

Estamos ante el caso de dos personas que habían convivido, con carácter homosexual, more uxorio, falleciendo una antes de la modificación del Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, la LISD rechazaba la inserción de la heredera supérstite dentro del Grupo II de parentesco (adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes) por lo que no resultaba aplicable ni la reducción de la base imponible fijada al efecto, ni el coeficiente multiplicador correspondiente, incluyéndola dentro del Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños).

De otra parte, hemos de señalar que la demandante pidió la aplicación retroactiva de la Ley 13/2005 y de otras leyes del Principado de Asturias, aunque no obtuvo satisfacción a sus pretensiones pues la administración consideró que la cuestión estaba resuelta por STS de 8 de febrero de 2002 en la que se declaró que, efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no cabía equiparar esas relaciones con el matrimonio por no ser posible una interpretación analógica de los preceptos legales aplicables.

Ante estos hechos, el Auto del Tribunal viene ahora a afirmar que estas situaciones no estaban prohibidas legalmente, estando para algunos efectos amparadas, razón por la que es factible considerar que existe un fundamento para considerar que la citada LISD ha infringido el derecho a la igualdad, más en este caso, en el que se había de estar a la norma aplicable a la fecha del fallecimiento, cuando no estaba contemplada la situación de la pareja de hecho, ni su equiparación con las personas que contrajeron matrimonio.

Ello en contradicción con lo sostenido en el trámite de audiencia por el Fiscal por la Administración General del Estado, quienes, con distintos fundamentos, consideraban improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

4.1.2. Cuestiones planteadas

Como reconoce el propio TS, la doctrina fijada por el TC en sentencias anteriores no parece favorecer el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad pues, en la STC 92/2014, si bien se consideró incluida en el artículo 14 CE la discriminación por causa de la orientación sexual, también se había declarado en otras sentencias que “en la Constitución española de 1978 el matrimonio y la convivencia extramatrimonial no son realidades equivalentes” y que “la existencia de libertad para contraer matrimonio es un factor que permite justificar, adicionalmente, ese distinto tratamiento”, así como que “no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, sólo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente” (STC 180/2001).

No obstante ello, en el caso va a resultar relevante la causa que limita la libertad de contraer el vínculo matrimonial, por la necesidad de indagar si es una causa que pugne con los principios y reglas constitucionales.

A este efecto, entre otros razonamientos, se pregunta el TS si “es razonable considerar «extraño» al supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, sin poder contraer legalmente matrimonio, y si resulta proporcionado que, siendo idéntica la capacidad económica gravada en ese impuesto, la Ley 29/1987 permitiera que la carga tributaria soportada por el supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, con quien no pudo legalmente contraer matrimonio, acabe siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a un cónyuge supérstite en sus mismas circunstancias”.

Y, conforme a lo anterior suscita ante el TC la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 20.2, letra a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se aplica a las parejas homosexuales que convivían more uxorio y que no pudieron contraer legalmente matrimonio, ya que limita a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el “Grupo II”, pues esta diferencia de trato pudiera estar en contradicción con los artículos 14 y 31.1 CE.

4.2. La tributación retroactiva de las stock options

El Tribunal Supremo, por Auto de 3 de septiembre de 2014 (Ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín) plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el régimen de tributación de las stock options fijado por la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, disp. final 49ª.uno) al modificar la LIRPF en su disposición adicional 31ª.

La modificación que se introducía en 2011, que afectaba a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones en los períodos impositivos finalizados con posterioridad

al 4-8-2004, suscita en el TS la duda de su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica dado su alcance de retroactividad máxima, en relación con el artículo 9 CE.

4.2.1. Resumen de los antecedentes

El régimen de esta figura –stock options– se había fijado en colaboración entre la Ley del Impuesto y su Reglamento General. En concreto, se venía a establecer que los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, se consideran como rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no han sido obtenidos de forma periódica o recurrente, los derivados de la concesión de estos derechos de opción de compra, cuando sean ejercitados transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente.

Ahora bien, fue la norma reglamentaria la que había fijado, como condición para la aplicación de la reducción por irregularidad, la exigencia de que la concesión no fuese anual –último inciso–, exigencia que fue declarada nula de pleno derecho ya que la Ley del impuesto no la recogía, por lo que se trataba de un exceso reglamentario.

Y fue precisamente en forma reactiva a la sentencia anulatoria, cuando la Ley de Economía sostenible vino a dar cobertura legal al inciso cuestionado, siguiendo una mala costumbre de elevar de rango los vicios reglamentarios para alejarlos, al menos, del control de la jurisdicción contencioso-administrativa, pero además, para vaciar al máximo el contenido de la inminente sentencia, dio una eficacia retroactiva a la nueva norma dejándola redactada en la siguiente forma:

“En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley, sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente”.

Y es este efecto retroactivo el que se entiende por la demandante que restringe derechos individuales.

Matizando lo anterior, señala el Auto del TS, el mero hecho de que el contenido de una norma tributaria reglamentaria se hubiese incorporado en una ley posterior con aplicación a supuestos producidos antes de su entrada en vigor, se había entendido que no dañaba la seguridad jurídica, ya que no existía una innovación en el deber de contribuir o en sus elementos determinantes (STS 272/2000), lo que al parecer sucede en el caso que motiva esta duda de constitucionalidad.

4.2.2. Cuestiones planteadas

Aunque la demandante planteaba la posible vulneración no solo de la seguridad jurídica, sino también de la igualdad tributaria y de la prohibición del alcance confiscatorio de las normas fiscales, la cuestión planteada se centra en el hecho de que, al existir una retroactividad de grado máximo, ese efecto requiere, para su legitimación en nuestro sistema jurídico tributario, que concurren exigencias cualificadas del bien común o interés general que puedan prevalecer sobre la seguridad jurídica, razón por la que el TS explora las que se hubiesen invocado como justificación de la medida adoptada en la Ley 2/2011.

A este efecto indicaremos que, tanto la Administración General del Estado como el Fiscal, en sus alegaciones respectivas, postularon que ese interés general se encontraba, en el caso, en la misma justicia tributaria pues la medida solo pretendía sujetar estas rentas al régimen de las restantes o moderar el carácter favorable de su tratamiento, a lo que responde el TS afirmando que este fin – “evitar mediante la exigencia de esos específicos requisitos una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no cupiera atribuir ese carácter” – se lograba simplemente introduciendo la norma legal pro futuro u otorgándole una retroactividad impropia o de grado medio.

A lo que añade, para fundamentar sus dudas de constitucionalidad, que en relación con el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, la STC 176/2011 estableció que, pese a que la finalidad de la norma era la de perseguir una mayor justicia tributaria, evitando la utilización de la figura de los rendimientos irregulares del trabajo como instrumento de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de renta, la eficacia retroactiva atribuida a la norma por la Ley 55/1999 era inconstitucional.



Revista Técnica Tributaria

Estudios

- Carlos David Delgado Sancho
- José A. Rozas Valdés
- Carmen Ruiz Hidalgo
- Elena Villar Rubio / Pedro Enrique Barrilao González



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

La responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales

Carlos David Delgado Sancho
Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

La responsabilidad de los asesores fiscales por blanqueo de capitales puede ser penal o administrativa. El asesor fiscal, como cualquier ciudadano, incurre en responsabilidad criminal cuando, por dolo o imprudencia grave, blanquea capitales. Desde el punto de vista administrativo, la Ley 10/2010, de prevención de blanqueo de capitales, les asigna unas obligaciones específicas, las mismas que a los auditores de cuentas y contables externos, cuyo incumplimiento, además de desprestigio, conlleva la imposición de multas de elevada cuantía.

Abstract

The responsibility of tax advisors for money laundering can be criminal or administrative. The tax advisor, as any citizen, incurs criminal responsibility when, by fraud or serious negligence, money launders. From an administrative point of view, the Law 10/2010, prevention of money laundering, assigned specific liabilities, the same as the auditors and external accountants, whose failure, also smear, carries heavy fines.

Palabras clave

asesor fiscal, auditor, contable externo, blanqueo capitales,

Keywords

tax advisor, auditor, external accountant, money laundering

Sumario

1. Introducción
2. El delito de blanqueo de capitales (CP 301-304)
3. La responsabilidad administrativa del asesor fiscal por blanqueo de capitales
4. Las obligaciones de los empleados del asesor fiscal
5. Régimen sancionador
6. Cuestiones prácticas: dinero blanco, negro u sucio

1. Introducción

Habilitada constitucionalmente la Administración pública para ejercitar la potestad sancionadora (CE 25), ha hecho un uso tan generalizado¹ de la misma que, en determinados sectores, las sanciones se han convertido en auténticos impuestos –se sanciona para recaudar–, siendo el ejemplo más paradigmático, las sanciones de tráfico y las tributarias, donde el automatismo y el *animus recaudandi* han destronado los derechos fundamentales de los administrados, en especial, la presunción de inocencia, ya que como señala González Navarro² la multa es el tipo ideal de sanción, pues constituye un medio, espurio pero real, de allegar ingresos para el poder público. Alonso Timón³ expone la situación actual en estos términos: “Observamos con cierta preocupación que lejos de converger ambas premisas (potestades y garantías) se acrecienta en nuestros días la divergencia, especialmente en algunos ámbitos muy sensibles socialmente, donde, por diversos motivos que se expondrán someramente, se ha incrementado notablemente la intensidad y extensión de la potestad sancionadora de manera directamente proporcional a la minoración de las garantías de los ciudadanos frente al ejercicio de la misma por parte de todas las Administraciones públicas existentes. Dicha intensidad queda reflejada en el mayor número de ámbitos, supuestos regulados y consecuencias punibles recogidas en nuestro ordenamiento y la extensión se refleja en el notable incremento de órganos públicos dotados de potestad sancionadora como consecuencia de la galaxia administrativa en la que vivimos en la actualidad, con la aparición de entes públicos, territoriales y no territoriales, a los que se les ha dotado, en muchos casos, de potestad sancionadora de manera poco justificada”.

Con fines realmente elogiables, la tendencia actual del legislador es involucrar a determinados ciudadanos en un sinfín de obligaciones bajo el apercibimiento de un severo régimen sancionador, si bien, en muchos casos, lo que realmente se penaliza es la propia labor que debería llevar a cabo la Administración responsable del servicio, tal y como sucede, por ejemplo, en el ámbito tributario y en materia de blanqueo de capitales, siendo desproporcionadas no ya las propias sanciones, sino la ingente labor administrativa que realizan los particulares.

Las sanciones tributarias se imponen vulnerando la presunción de inocencia del contribuyente porque, primero, la mera inclusión en plan de inspección asigna –de forma automática y arbitraria– al sujeto inspeccionado una deuda media en función de los objetivos recaudatorios de las áreas de control tributario, y segundo, la prueba inculpativa del procedimiento sancionador se obtiene en los previos procedimientos de aplicación de los tributos⁴, donde el sujeto comprobado debe, en terminología que tomamos de García Berro⁵, “soportar” prueba y

1 No satisfecha la Administración con la extensión de su potestad sancionadora ha propiciado la huida hacia el Derecho penal, penalizando determinados ilícitos administrativos, y, lo que es más grave, se pasa de un estadio a otro con extraordinaria facilidad, sin embargo, esta huida hacia el Derecho penal tiene su camino de retorno, pues la Ley orgánica 1/2015, de 30 de marzo, ha despenalizado las faltas, algunas de las cuales ha transformado en infracciones administrativas.

2 Jesús González Pérez y Francisco González Navarro. *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Tomo II. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1999, página 2648.

3 Antonio J. Alonso Timón. “Algunas reflexiones breves acerca de la potestad sancionadora de la Administración en tres ámbitos ‘sensibles’: urbanismo, tributario y seguridad vial”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIII (2010).

4 Desde la Ley 1/1998 el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de inspección, pero se trata de una mera formalidad (LGT 208.1), pues en palabras de José María Lago Montero (“Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”. *Impuestos*, nº 15-16/ 1999) la pretendida y tan anhelada separación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador resulta más artificial que real, ya que las pruebas del procedimiento sancionador –imputación del ilícito y prueba de la culpabilidad– se obtienen en el procedimiento de inspección (LGT 210.5).

5 Florián García Berro. “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”. *Quincena Fiscal*, nº 19/ 2010.

“aportar” prueba, el primer significativo directamente relacionado con el deber de colaborar con la Inspección de los Tributos, el término “aportar” vinculado a los beneficios fiscales que haya declarado el obligado tributario, así como a las posibles exenciones, deducciones, gastos y bonificaciones. El peso de la gestión y la recaudación de los impuestos –telemática, pues ya no está permitido presentar declaraciones tributarias en papel- corre a cargo del contribuyente que además soporta todo un conjunto de obligaciones accesorias relacionadas en mayor o menor medida con su actividad empresarial, asumiendo las Dependencias de Gestión e Inspección Tributaria el control de las declaraciones tributarias y sancionando el incumplimiento de todo ese conjunto de obligaciones tributarias, principales y accesorias, cualquiera que haya sido el grado de negligencia del contribuyente (LGT 183.1), si bien, un análisis somero de los artículos 191 a 206 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, nos lleva a concluir que “todo” incumplimiento es sancionable. El abuso de poder por parte de la Hacienda pública es evidente, pues no sólo la sanción tributaria es desproporcionada, sino que es inasumible la innumerable carga fiscal, directa e indirecta, que soporta el contribuyente, ya transformado en jurista de reconocido prestigio que anualmente debe conocer e interpretar el ingente número de normas tributarias que publican las diferentes Administraciones tributarias.

En materia de blanqueo de capitales, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, tras describir lo que debe entenderse por blanqueo de capitales, convierte a los sujetos obligados enumerados en el artículo 2 de la misma –entidades financieras, promotoras, abogados, auditores, asesores fiscales, notarios, registradores, etc.- en “guardianes” del sistema financiero, los cuales tendrán que denunciar ante el Servicio de Prevención del Banqueo de Capitales cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto del que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Aunque a fecha actual sólo se ha sancionado a determinadas entidades financieras, lo cierto y verdad es que la labor del Banco de España se encomienda a esos “guardianes” que tendrán que emplear múltiples recursos si no quieren incurrir en las infracciones que se describen en el Capítulo VIII de la Ley 10/2010; pero, es evidente que esa función de “guardián” del sistema financiero puede realizarse por otros medios menos gravosos, por ejemplo, estableciendo los oportunos protocolos de colaboración que ayuden al cumplimiento de las obligaciones, evitando de esta forma la confrontación con los sujetos obligados, en definitiva, imponiendo sanciones sólo de forma residual.

La responsabilidad del asesor fiscal por blanqueo de capitales la vamos a exponer desde un doble punto de vista, preventivo y represivo. El régimen jurídico preventivo está regulado en la Ley 10/2010 y en su reglamento, aprobado por Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo; el régimen jurídico represivo, se regula en los artículos 301 a 304 del Código penal y en el Capítulo VIII de la Ley 10/2010, relativo al régimen sancionador administrativo.

2. El delito de blanqueo de capitales (CP 301-304)

El delito de blanqueo de capitales –lavado de activos, en la terminología anglosajona- requiere necesariamente una actividad delictiva previa que haya generado beneficios, es decir, dinero sucio, pudiendo definirse el blanqueo como el conjunto de mecanismos o procedimientos orientados a dar apariencia de legitimidad o de legalidad a bienes o activos de origen delictivo. El legislador pretende dificultar el agotamiento de dichos delitos en lo que se refiere a la obtención de un beneficio económico extraordinario –auténtica finalidad perseguida con su ejecución- conseguido por no tener que soportar los costes personales, financieros, industriales y tributarios que se exigen a la ganancia obtenida lícitamente, con desestabilización de las condiciones de la competencia y el mercado, de ahí que el blanqueo se ubique sistemáticamente en el Título XIII del Libro II del Código penal,

dedicado a los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico, si bien, no se pretende con la punición de estas conductas castigar directamente el delito base o delito de origen, pues el mismo tiene una respuesta penal

Las sanciones tributarias se imponen vulnerando la presunción de inocencia del contribuyente

distinta y autónoma. El blanqueo es un “delito joven” –se introdujo en el Código penal por Ley orgánica 1/1988, de 24 de marzo-, pero de tremenda actualidad que puede ser cometido por cualquier persona⁶ –es delito común-, sin que la comisión por el asesor fiscal requiera un estudio especial, por ello, vamos a efectuar un análisis general aplicable a cualquier sujeto activo, no sin antes aclarar dos cuestiones que a fecha actual son indubitadas, pero que han tenido diferente tratamiento por la Sala Segunda del Tribunal Supremo, la primera, que el autoblanqueo⁷ también es delito, siempre que lleva dirigido a ocultar o encubrir el origen delictivo de los bienes, la segunda, que el delito fiscal⁸ es antecedente del delito de blanqueo.

Primero. Evolución normativa. Como decíamos, el delito de blanqueo de capitales fue introducido en el ordenamiento penal por la Ley orgánica 1/1988 con el objetivo, dice su exposición de motivos, de hacer posible la intervención del derecho penal en todos los tramos del circuito económico del tráfico de drogas, reformándose a su vez el artículo 526 bis a) que dio nueva redacción al delito de receptación. El Código penal de 1995 amplió el blanqueo de capitales a los productos de cualquier delito grave –ya no sólo tráfico de drogas- e introduce el tipo penal dentro de los delitos contra el orden socioeconómico, aclarando que las ganancias podían proceder de España o de cualquier país extranjero, lo que ya da la nota de delincuencia transfronteriza. Sucesivas reformas han ahondado sobre la caracterización del delito precedente: 1º, la Ley 19/2003, de 4 de julio, modificó la limitación de delitos previos y se amplió el blanqueo a cualquier tipo de delito castigado con pena de prisión superior a tres años; 2º, meses más tarde, la Ley orgánica 15/2003, de 15 noviembre, determinó que los bienes procedieran de cualquier delito, sea o no grave; 3º, la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, introdujo importantes reformas, de una parte, la sanción del denominado autoblanqueo en el que se castiga por blanqueo al autor del delito antecedente cometido por él o por cualquier otra persona, por otro lado, se amplía el origen ilícito de los bienes sustituyendo el término delito por el de actividad delictiva, por último, incorpora nuevas conductas, ya que junto al sujeto que adquiere, convierte o transmite bienes se añade la modalidad de poseer y de utilizar.

Segundo. Normativa internacional. El delito de blanqueo de capitales es un fenómeno global que ha sido tratado en múltiples Convenciones Internacionales y normas de derecho europeo –posteriormente trasplantadas a nuestro derecho interno- con la finalidad de impedir la conversión o transformación de bienes cuya generación se produce extramuros de la legalidad, al ser ilícita la actividad que los genera. La inicial punición del blanqueo seguía esta tendencia internacional, entre otras, las Recomendaciones del Consejo de Europa de 27 de junio de 1980 y del Parlamento Europeo de 9 de octubre de 1996. Asimismo, tras la Convención de las Naciones Unidas hecha en Viena el 20 de diciembre de 1988, cuyo artículo 3 imponía a los Estados firmantes la obligación de introducir en

6 “Este delito puede ser cometido por cualquier ciudadano en la medida en que actúe con falta de cuidado socialmente exigible para evitar el daño al bien jurídico protegido y, por tanto, todos los ciudadanos tienen un deber de diligencia que les obliga a actuar prudentemente para evitar realizar un delito de blanqueo” (STS 2ª, 09.11.2012, recurso 13/2012).

7 La evolución jurisprudencial relativa al autoblanqueo puede verse en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2013, recurso 643/2012.

8 La polémica doctrinal relativa a si el delito contra la Hacienda pública es delito antecedente o no del de blanqueo está magistralmente expuesta en la sentencia 974/2012 del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012, recurso de casación 2216/2011, ponente Berdugo Gómez de la Torre.

sus ordenamientos penales preceptos que castigaran el blanqueo o lavado de dinero procedente del narcotráfico, se incorporaron los artículos 344 bis h) e i) al Código penal. Y, tras la Convención del Consejo de Europa de 9 de noviembre de 1990, se amplía la tipología de delitos de los que puede provenir el dinero ilícito –siguiendo asimismo la Directiva 91/308 del Consejo de la Unión Europea–, dando lugar a los artículos 301 a 304 del Código penal de 1995. Con posterioridad la acción preventiva internacional contra el blanqueo de capitales, continuó con la Declaración política y plan de acción contra el blanqueo de dinero de 10 de junio de 1998, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el Convenio de las Naciones Unidas para la Represión de la Financiación del Terrorismo, de 9 de diciembre de 1999, la Convención de Palermo, o Convención de la ONU contra la delincuencia organizada transnacional, de 15 de noviembre de 2000, las Recomendaciones del GAFI⁹ (Grupo de Acción Financiera Internacional), la Convención de la ONU contra la corrupción de 31 de octubre de 2003 y el Convenio del Consejo de Europa (Convenio de Estrasburgo) de 16 de mayo de 2005, relativo al decomiso de los efectos del delito, entre otros. Y en el ámbito de la Unión Europea, la Decisión Marco del Consejo de 26 de junio de 2001, relativa al blanqueo de capitales, la Decisión Marco del Consejo de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los efectos del delito, el Reglamento 1889, relativo a los controles sobre la entrada y salida de dinero en efectivo de la Comunidad, la Directiva 2005/60/CE, sobre prevención del blanqueo, y más recientemente, precisamente a raíz de las últimas recomendaciones del GAFI, la Directiva 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015 (DOUE 05.06.2015) –ya la cuarta–, que deroga las Directivas 2005/60/CE y 2006/70/CE con efecto a partir del 26 de junio de 2017.

Tercero. Fases del blanqueo de capitales. El GAFI establece tres fases –colocación, conversión e integración– en el proceso de blanqueo de capitales:

- La primera es la fase de introducción, inserción o colocación del efectivo en el sistema financiero con el fin de desvincularlo del delito del que procede, se lleva a cabo mediante el ingreso en depósitos en las entradas financieras, o, entre otros medios, la compra de premios de lotería.
- La segunda fase constituida por la conversión, transformación o encubrimiento, de los caudales mediante la compra de bienes muebles valiosos –obras de arte, joyas, etc– o inmuebles, transferencia de fondos con el objeto de dificultar el rastro del dinero, transferencias bancarias internas entre sociedades ya nacionales como internacionales.
- La tercera fase corresponde a la etapa final del ciclo de blanqueo con el que se pretende el afloramiento de los capitales ya limpios, es decir, la reintegración ya blanqueados los capitales, generalmente a través de compraventa de inmuebles, utilización de empresas pantalla o ficticias situadas por lo general en paraísos fiscales.

Cuarto. Bien jurídico protegido. El artículo 1.1 de la Ley 10/2010 dispone que la presente ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, si bien, como afirma Rodríguez Ramos¹⁰, la introducción en el ámbito penal de bienes jurídicos protegidos de carácter colectivo y procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico, supone que, en ocasiones, se pueda

9 Creado en 1989; sus 40 recomendaciones aprobadas en 1990 –revisadas en 1996 y 2003– constituyen los principios básicos de la lucha contra el blanqueo de capitales.

10 Luis Rodríguez Ramos. *Compendio de Derecho Penal*. Parte General. Editorial Dykinson. Madrid 2006, página 107.

hablar de un bien jurídico inmediato o intermedio y de otro bien jurídico mediato o final, en nuestro caso, se protege de forma directa la integridad del sistema financiero y de otros sectores de la actividad económica y, de forma indirecta, al sistema económico en su conjunto.

Quinto. Sujeto activo. Cualquier persona puede cometer, por dolo o imprudencia grave, este delito, a lo que hay que añadir lo dispuesto en el artículo 300 del Código penal: “Las disposiciones

de este capítulo se aplicarán aun cuando el autor o el cómplice del hecho de que provengan los efectos aprovechados fuera irresponsable o estuviera personalmente exento de pena”. Respecto del autoblanqueo, el artículo 1.2 de la Ley 10/2010 dispone que “existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes”, incriminación que confirma el artículo 301.1 del Código penal cuando utiliza la expresión “cometida por él o por cualquiera tercera persona”, si bien, como luego veremos, en la jurisprudencia se ha abierto una interpretación restrictiva del tipo delictivo, que exige que la finalidad de ocultar o encubrir bienes, o ayuda al responsable de la acción delictiva de la que proceden, esté presente en todo caso para que la conducta integre el tipo delictivo sancionado. En este supuesto la prueba del dolo es esencialmente más fácil, puesto que no existe ninguna duda sobre el conocimiento del autor acerca de la vinculación entre el delito precedente y los bienes que se blanquean (STS 2ª, 13.02.2014, recurso 1729/2013).

El abuso de poder por parte de
la Hacienda pública es evidente,
pues no sólo la sanción tributaria
es desproporcionada, sino que es
inasumible la innumerable carga fiscal,
directa e indirecta, que soporta el
contribuyente

Sexto. Elemento objetivo del tipo. El blanqueo de capitales contiene uno de los tipos más abiertos del Código penal, hasta el punto de que podemos afirmar que cualquier contacto con el dinero sucio o con bienes blanqueados es delito, siempre y cuando tiendan a ocultar o encubrir el origen delictivo de las ganancias. El análisis del elemento objetivo del tipo lo efectuamos en los dos apartados siguientes.

A. Conductas integradoras del tipo objetivo. Las conductas tipificadas en el artículo 301 del Código penal son constitutivas de blanqueo si están encaminadas a ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos:

- Adquirir¹¹, convertir o transmitir bienes sabiendo que tienen su origen en una actividad delictiva. Esta modalidad tipifica comportamientos genuinos de blanqueo que son, como destaca la doctrina, los encaminados a introducir los bienes de ilícita procedencia en el mercado legal, así a través de la adquisición se incorporan bienes al patrimonio propio, ya sea el título de adquisición oneroso o gratuito,

11 Las amnistías fiscales han sido el medio idóneo para blanquear, pues tradicionalmente el déficit del sector público se ha financiado tanto con dinero “sucio” –proveniente de una actividad delictiva– como con dinero “negro”, proveniente del fraude fiscal. Recientemente, la declaración tributaria especial, regulada en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, ha permitido a los defraudadores regularizar su situación tributaria pagando un 10 por ciento del importe de los bienes ocultados al Fisco, si bien al tener dicha cuota la consideración de renta declarada a los efectos previstos en los respectivos impuestos que gravan la renta, la citada regularización sólo exculpa del delito contra la Hacienda pública, en definitiva, la declaración tributaria especial sólo permitió blanquear dinero “negro”. De hecho, la Hacienda pública está comprobando cerca de 1.000 expedientes por blanqueo de capitales originados por la declaración tributaria especial.

la conversión equivale a transformación de bienes en otros distintos, mientras que la transmisión supone lo contrario de la adquisición, es decir, extraer bienes de su patrimonio para integrarlo en el de un tercero.

- Poseer o utilizar bienes que tengan su origen en una actividad delictiva, ya se trate de dinero sucio o de bienes blanqueados, con la finalidad de ocultar o encubrir su origen delictivo, por ejemplo, navegar en el yate prestado por un narcotraficante sólo será delito, si la mera posesión está encaminada a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente.
- Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito. Se trata, en realidad, de una conducta de favorecimiento real propia del encubrimiento (CP 451.2º) con el que entraría en concurso de normas, resolviéndose a favor del principio de especialidad¹² (CP 8.1). La mención “cualquier otro acto” es poco respetuosa con el principio de seguridad jurídica y la certidumbre y taxatividad que demanda la legalidad penal en su cumplimiento de tipicidad. Los actos típicos son autónomos respecto a la modalidad precedente y han de ser idóneos al fin de que se trata. Pueden consistir en un hacer o en una omisión, si bien en este segundo caso el omitente habría de ser destinatario de un deber jurídico de actuar impuesto legal o reglamentariamente.
- Realizar cualquier otro acto para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. De nuevo se tipifica una conducta de encubrimiento, ahora personal, por lo que entra en concurso de normas con el artículo 451.3º del Código penal, a resolver conforme el criterio de la alternatividad (CP 8.4).
- Ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de su procedencia delictiva (CP 301.2). Se tipifica ahora la denominada “receptación del blanqueo” por lo que la conducta no recae sobre los bienes procedentes del previo delito, sino sobre los que ya han sido objeto de alguno de los actos de blanqueo descritos con anterioridad, lo que exige que tales bienes hayan experimentado alguna transformación, en definitiva, el “blanqueo del blanqueo” también es delito. El Tribunal Supremo (STS 2ª, 01.04.2014, recurso 1649/2013) ha señalado que cuando existe una sucesión de operaciones encaminadas a un mismo fin –la incorporación al mercado financiero de fondos con origen delictivo–, estando todas ellas animadas por idéntico objetivo, nos encontramos con el llamado “blanqueo de lo ya blanqueado”, en cuyo caso todas las actuaciones y todos los negocios jurídicos realizados con ese fin, el encubrimiento del origen ilícito de los fondos, son penalmente relevantes.
- La provocación, la conspiración y la proposición para cometer el delito de blanqueo (CP 304).

B. Concepto de bienes. El artículo 1.2 de la Ley 10/2010 dispone: “A los efectos de esta ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la

12 El delito de blanqueo es un delito autónomo que no exige, a diferencia de la receptación, la falta de intervención en el delito antecedente en calidad de autor o cómplice, por tanto, el principio de especialidad excluye el encubrimiento genérico.

cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda pública¹³”. En relación con los bienes debemos significar que no se trata de los que constituyen el objeto material del delito antecedente, sino de aquellos que tienen su origen en el mismo, por ello, los bienes comprenden el dinero o metálico así obtenido, por ejemplo, en los delitos de tráfico de drogas no se trata de las sustancias tóxicas, sino del dinero o bienes entregados a cambio de aquéllas, si bien el Tribunal Supremo (STS 2ª, 09.04.2013, recurso 1247/2012) en un supuesto de aprehensión de cocaína ha declarado: “El artículo 301 del Código penal tipifica unas conductas que se caracterizan

por referirse a un objeto concreto descrito con la genérica denominación de bienes, sin otra especificación que la que deriva de su origen. Pero para que la actividad pueda desarrollarse es ineludible que dichos bienes tengan existencia real actual. En su ausencia podrán llevarse a cabo actividades preparatorias o, si se quiere, incluso de tentativa. Pero no se puede considerar que el delito se ha consumado si el bien, por inexistente no puede ser ni adquirido, ni poseído, ni convertido, ni transmitido, ni cabe ocultar o encubrir su origen. En este caso mal puede decirse que existe cuando se identifica como beneficio obtenido en una operación de tráfico de drogas que se dice concluida con la intervención policial que intervino la droga objeto de dicho tráfico”. Por último, señala el artículo 301.4 del Código penal que “el culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores, hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero”.

El delito de blanqueo de capitales es un fenómeno global que ha sido tratado en múltiples Convenciones Internacionales y normas de derecho europeo –posteriormente trasplantadas a nuestro derecho interno– con la finalidad de impedir la conversión o transformación de bienes cuya generación se produce extramuros de la legalidad, al ser ilícita la actividad que los genera

Séptimo. Elemento subjetivo del tipo. El delito de blanqueo de capitales se puede cometer tanto por dolo como por imprudencia grave; pero es necesario, para que la conducta sea dolosa el conocimiento de que los bienes tengan su origen en una actividad delictiva¹⁴, si bien no es necesaria la condena previa del delito base del que proviene el capital objeto de blanqueo. La reforma del Código penal de 1983 y, por supuesto, el Código de 1995 derogaron de manera clara la presunción de dolo que se contenía en el artículo 1 del antiguo Código penal; actualmente, al introducirse una expresa regulación del error sobre los elementos de la infracción penal y subrayar las exigencias del principio de culpabilidad, el legislador ha dejado claro que el elemento cognitivo del dolo constituye un presupuesto de la responsabilidad penal que debe ser expresamente probado en el proceso.

A. Dolo. Es la expresión máxima de la culpabilidad, pues sabiendo el reo que una conducta está penada por la ley decide ejecutarla, de tal forma que realiza la misma intencionadamente y a sabiendas, por tanto, el dolo es la

13 En el supuesto de concurso real de delitos, blanqueo y contra la Hacienda pública, el bien procedente de la actividad delictiva es únicamente la cuota defraudada a la Hacienda pública; en el supuesto de que se ejerza una actividad lícita, el resto de base liquidable se “blanquea” con la pena imputada.

14 Hay que distinguir entre actividad delictiva y actividad ilícita, la primera, es delito antecedente del delito de blanqueo, la segunda, la actividad ilícita no es antecedente de dicho delito, por ejemplo, el dinero negro obtenido con el fraude fiscal no es antecedente del delito de blanqueo de capitales, pero si el fraude supera 120.000 euros –el negro se transforma en sucio–, el dinero sucio generado con el delito contra la Hacienda pública sí es delito antecedente del de blanqueo.

conciencia y voluntad del sujeto activo de realizar el tipo objetivo, es decir, supone conocimiento del delito y voluntad de infringir la norma, por lo que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo. El dolo requiere la concurrencia de dos elementos: el intelectual o cognitivo (saber lo que se hace) y el volitivo (querer hacerlo):

- Elemento intelectual. El sujeto activo debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos que caracterizan su acción como acción típica. El autor ha de conocer los elementos objetivos integrantes del tipo del injusto, en el caso del blanqueo de capitales, el dolo viene a exigir, no sólo el conocimiento del origen delictivo de los bienes, sino un comportamiento dirigido a ocultar o encubrir los mencionados bienes, si bien la vertiente negativa de este elemento intelectual del dolo es el error de tipo –el acusado habría actuado sin el conocimiento preciso de la antijuridicidad de su conducta, al no conocer el origen concreto del dinero- o de prohibición, cuando el acusado no creía que ocultar y encubrir el dinero procedente de una actividad delictiva y convertirlo después en dinero aparentemente lícito no constituía una conducta prohibida penalmente.
- Elemento volitivo. Para actuar dolosamente es necesario, además, querer realizar los elementos objetivos del tipo. La doctrina penalista distingue entre el dolo directo y el eventual: en el dolo directo el autor quiere realizar el resultado o lo admite como necesariamente unido a éste; en el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización, de forma que “cuenta con él”, “admite su producción” o “acepta el riesgo”. El dolo eventual constituye la frontera entre el dolo y la culpa o imprudencia. La conducta se realizaría con dolo eventual si el autor actuaría aun cuando fuera segura la producción del resultado, mientras que sería imprudencia si hubiera dejado de actuar de haberse representado el resultado como de segura producción¹⁵. En lo atinente al dolo eventual, el Tribunal Supremo (STS 2ª, 06.02.2014, recurso 985/2013) ha declarado que en aquellos supuestos en los que se haya probado que el autor decide la realización de la acción, no obstante haber tenido consistentes y claras sospechas de que se dan en el hecho los elementos del tipo objetivo, manifestando indiferencia respecto de la concurrencia o no de estos, no cabe alegar un error o ignorancia relevantes para la exclusión del dolo en el sentido del artículo 14.1 del Código penal. Esta situación es de apreciar en aquellos casos en los que el autor incumple conscientemente obligaciones legales o reglamentarias de cerciorarse sobre los elementos del hecho, como en el delito de blanqueo de capitales, o en los delitos de tenencia y tráfico de drogas, cuando el autor tuvo razones evidentes para comprobar los hechos y no lo hizo porque le daba igual que concurrieran o no los elementos del tipo, es decir, cuando está acreditado que estaba decidido a actuar cualquiera que fuera la situación en la que lo hacía y que existían razones de peso para sospechar la realización del tipo. En todo caso, la prueba del dolo estará a cargo de la acusación y sometida a las reglas generales que rigen esta materia.

B. Imprudencia grave. El Tribunal Supremo (STS 2ª, 19.12.2013, recurso 854/2013) ha declarado: “El blanqueo por imprudencia no deja de presentar dificultades dogmáticas, por cuanto el blanqueo de capitales es delito esencialmente doloso que incorpora incluso el elemento subjetivo del injusto consistente en conocer la ilícita procedencia de los bienes y la intención de coadyuvar a su ocultación o transformación, y porque la distinción entre culpa grave, en este caso punible, y leve, no punible, participa de la crítica general a la distinción por

15 En ocasiones, el Tribunal Supremo (STS 2ª, 27.12.2004, recurso 307/2004) apela al principio de indiferencia para constatar el dolo eventual, como figura muy próxima a la ignorancia deliberada.

su ‘ambigüedad e inespecificidad’, y por contradecir el criterio de ‘taxatividad’ de los tipos penales. A pesar de ello, recuerda la doctrina que el principio de legalidad, evidentemente, obliga a considerar la comisión imprudente del delito. La imprudencia se exige que sea grave, es decir, temeraria. Así en el tipo subjetivo se sustituye el elemento intelectual del conocimiento por el subjetivo de la imprudencia grave, imprudencia, que por ello recae precisamente sobre aquél elemento intelectual. En este tipo no es exigible que el sujeto sepa la procedencia de los bienes, sino que por las circunstancias del caso esté en condiciones de conocerlas sólo con observar las cautelas propias de su actividad y, sin embargo, haya actuado al margen de tales cautelas o inobservando los deberes de cuidado que le eran exigibles y los que, incluso, en ciertas formas de actuación, le imponían normativamente averiguar la procedencia de los bienes o abstenerse de operar sobre ellos, cuando su procedencia no estuviere claramente establecida. Es claro que la imprudencia recae, no sobre la forma en que se ejecuta el hecho, sino sobre el conocimiento de la naturaleza delictiva de los bienes receptados, de tal modo que debiendo y pudiendo conocer la procedencia delictiva de los bienes, actúe sobre ellos, adoptando una conducta de las que describe el tipo y causando así objetivamente la ocultación de la procedencia de tales bienes –su blanqueo– con un beneficio auxiliador para los autores del delito de que aquellos procedan”. Y respecto de la “ignorancia deliberada” señala: “En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la ignorancia deliberada, como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo – hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del artículo 14.1 del Código penal– o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso. Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del *willful blindness*¹⁶ del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la ignorancia deliberada –cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2006– pueda ser utilizada para eludir la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual, o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo. Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Asimismo tampoco cabe impugnar la aplicación del principio *in dubio pro reo* realizada por los Tribunales de instancia sobre los hechos con apoyo en un supuesto principio de la ignorancia deliberada”.

- C. Elemento subjetivo del injusto.** Ya hemos visto que en el delito imprudente no es exigible que el sujeto activo conozca la procedencia delictiva de los bienes, sin embargo, en el delito doloso el artículo 301 del Código penal utiliza los términos “sabiendo” y “a sabiendas”, que en el lenguaje normal equivale a tener conciencia o estar informado. No implica, pues, saber “en sentido fuerte” como el que podría derivarse de la observación científica de un fenómeno, o de la implicación directa, en calidad de protagonista, en alguna conducta; sino conocimiento práctico, del que se tiene por razón de experiencia y que permite representarse algo como lo más probable en la situación dada. Es el que, normalmente, en las relaciones de la vida diaria permite a un sujeto discriminar, establecer diferencias, orientar su comportamiento, saber a qué atenerse respecto de alguien (STS 2ª, 09.06.2014, recurso 10723/2013). En definitiva, los términos “sabiendo” y “a sabiendas”, en el plano subjetivo no exigen un conocimiento preciso o exacto del delito previo –que, de ordinario, solo se dará

16 La ceguera voluntaria se ha traducido por “ignorancia deliberada”, cuyo postulado teórico afirma: “Quien no quiere saber, aquello que puede y debe conocer, y sin embargo trata de beneficiarse de dicha situación, si es descubierto, no puede alegar ignorancia alguna, y debe responder de las consecuencias de su ilícito actuar” (STS 2ª, 03.07.2012, recurso 2185/2011).

cuando se integren organizaciones criminales amplias con distribución de tareas delictivas-, sino que basta con la conciencia de la anormalidad de la operación a realizar y la razonable inferencia de que procede de una actividad delictiva, por ejemplo, por su cuantía, medidas de protección, contraprestación ofrecida, etc.

D. Actos neutrales. Las acciones neutrales o atípicas son conductas causales desde un punto de vista natural, pero que, en tanto que pueden estar amparadas en su adecuación social, pueden no suponer un peligro –o un aumento del peligro– jurídicamente desaprobado para el bien jurídico, y, en esa medida, no resultar típicas al ser comportamientos cotidianos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa o del mero poseedor de bienes procedentes de una actividad delictiva sin ánimo de ocultar o encubrir su origen ilícito, en el sentir de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2015 que luego comentaremos, por ejemplo, en ningún caso podrá considerarse autoblanqueo la posesión de un cuadro o una joya por el mismo que los ha robado o la utilización de un vehículo de motor por el mismo que lo ha sustraído. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución. La teoría y algunas jurisprudencias europeas han elaborado diversos criterios para establecer las condiciones objetivas en las que un acto “neutral” puede constituir una acción de participación. En este sentido se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc. La distinción entre los actos neutrales y las conductas delictivas de cooperación puede encontrar algunas bases ya en los aspectos objetivos, especialmente en los casos en los que la aparición de los actos, aparentemente neutrales, tiene lugar en un marco de conducta del tercero en el que ya se ha puesto de relieve la finalidad delictiva. Dentro de estos aspectos objetivos se encuentra no solo la conducta del sujeto, aisladamente considerada, sino también el marco en el que se desarrolla. Y a ello ha de añadirse el conocimiento que el sujeto tenga de dicho marco. Pues resulta difícil disociar absolutamente aquellos aspectos objetivos de los elementos subjetivos relativos al conocimiento de que, con la conducta que se ejecuta, que es externamente similar a otras adecuadas socialmente por la profesión o actividad habitual de su autor, se coopera a la acción delictiva de un tercero (STS 2ª, 09.06.2014, recurso 10723/2013).

E. Ausencia de culpa. Si no hay imprudencia grave procede la absolución por el delito de blanqueo de capitales, por ejemplo, el Tribunal Supremo entre otras ha dictado las siguientes sentencias absolutorias:

- Sentencia de 25 de septiembre de 2014, recurso 2345/2013, que señala: “Esta sala requiere, en general, para la valoración de una conducta imprudente como grave, la infracción de un deber de cuidado considerado elemental en el marco propio de la actividad de que se trate. Y resulta que el propio Tribunal de instancia explica en la sentencia que en el presente supuesto, no consta que el acusado se encontrara en una situación desde la que le fuera exigible apurar las comprobaciones sobre la naturaleza de la oferta laboral recibida por correo electrónico o sobre la efectiva procedencia del dinero transferido a la cuenta bancaria por él abierta, ni tampoco que tuviera una cultura o experiencia suficientes como para detectar que la aparente oferta de trabajo aceptada necesariamente debía enmascarar una actividad penalmente ilícita y, menos, una estafa a terceros. Es decir, que el sujeto activo, dadas las particularidades de la puesta en escena de la operación, apreciadas con la óptica que le ofrecían sus limitados recursos culturales, en

realidad, no tuvo motivos para sospechar de la calidad delictiva de la misma. O lo que es igual, desde su representación de las circunstancias del caso, no se le podía pedir que hiciera otra cosa distinta de la que hizo”.

- Sentencia de 22 de noviembre de 2013, recurso 594/2013, que confirmó la de instancia declarando que no es blanqueo de capitales la adquisición de una licencia de taxi con dinero procedente de la droga y su posterior venta diecisiete años después. La Audiencia Provincial de Pontevedra consideró prescrito el delito de blanqueo de capitales, pues se consumó en el momento en que el bien de ilícita procedencia, esto es, el dinero procedente de la venta de droga, quedó integrado en el circuito económico legal, hecho que entiende que se produjo cuando el reo compró la licencia de taxi, el 24 de diciembre de 1990. En ese momento –señala la Audiencia– el delito quedó consumado al invertir el imputado el dinero procedente de la droga en un bien de lícito comercio, como era la licencia de taxi, por lo cual esa fecha del año 1990 habría de computarse como *dies a quo* para iniciar el cómputo del plazo de prescripción, fijado en cinco años.

Octavo. Autoblanqueo. La sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2015 (2ª, recurso 10496/2014), antes citada, ha declarado que la punición autónoma del autoblanqueo, respecto del delito antecedente se justifica, desde el punto de vista legal porque, primero, mientras en la receptación y en el encubrimiento el legislador excluye explícitamente a los partícipes del delito previo, esta exclusión no se ha incorporado nunca a la descripción del tipo del blanqueo, por el contrario desde la reforma de 2010, se sanciona expresamente el blanqueo cometido por el autor del delito previo, segundo, pese a la proximidad del blanqueo con la receptación, la mayor gravedad del blanqueo para el legislador es obvia dada la entidad de las penas que respectivamente les conminan, tercero, la mayor autonomía del blanqueo de capitales frente al delito previo, respecto de la receptación y el encubrimiento, resulta de toda ausencia limitativa de la pena del blanqueo a la del delito previo, como se establece para el encubrimiento y la receptación en los artículos 452 y 298.3 del Código penal, y, desde el punto de vista valorativo hay que tomar en consideración, primero, que la característica principal del blanqueo no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles “salida”, para posibilitar de modo indirecto ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al “retorno”, en cuanto eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico, de modo que el precepto que sanciona el tráfico de drogas no puede comprender íntegramente el desvalor de las actividades posteriores de blanqueo, segundo, el legislador ha decidido expresamente que el blanqueo de las ganancias procedentes de una actividad delictiva por su propio autor, aun cuando puede también considerarse un acto de aprovechamiento o aseguramiento de las ganancias derivadas del delito antecedente ya condenado, o de autoprotección de su autor, debe sin embargo sancionarse autónomamente en atención a la especial protección que requiere el bien jurídico que conculca, que tutela el orden socioeconómico, y dado su carácter pluriofensivo también protege intereses de la Administración de justicia, siendo distinto del que tutela el delito al que subsigue, tercero, y sobre todo por entender, que este bien jurídico no ponderado en la sanción del delito inicial, justifica que el blanqueo deba ser objeto de sanción independizada por razones de política criminal, precisamente por constituir la condena del blanqueo un instrumento idóneo para combatir la criminalidad organizada, que directa o indirectamente se apoya en la generación de riqueza ilícita y en su retorno encubierto al circuito legal de capitales; ha de señalarse, adicionalmente, que la pena establecida para el blanqueo de capitales puede llegar a superar la señalada para el delito antecedente, y no parece congruente que se sancione con mayor gravedad a quien solo blanquea ganancias procedentes de una actividad delictiva que a quien, además de dedicarse a dicha actividad, blanquea las ganancias obtenidas. Pero una vez aclarado esto, la sentencia señala que la acción típica sancionada como delito de blanqueo no consiste en el simple hecho de adquirir, poseer o utilizar los beneficios adquiridos sino, como precisa el tipo, en realizar estos u otros actos cuando

tiendan a ocultar o encubrir el origen ilícito de las ganancias, de manera que superado el proceso de lavado de activos, se puede disfrutar jurídicamente de ellos sin ser sancionado, en definitiva, no basta con adquirir, poseer o utilizar de cualquier modo las ganancias obtenidas ilícitamente para cometer delito de blanqueo, es necesario atender, primero, a la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico, y segundo, a que esta idoneidad sea abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas.

Noveno. Delito continuado. El delito de blanqueo es uno de esos delitos que un sector doctrinal denomina “tipos que incluyen conceptos globales”, es decir, hechos plurales incluidos en una única figura delictiva, lo que obliga a considerar que una variedad de acciones punibles de contenido semejante constituyen, no un delito continuado, sino una sola infracción penal. En la construcción de los correspondientes tipos penales el legislador a veces utiliza conceptos globales, es decir, expresiones que abarcan tanto una sola acción prohibida como varias del mismo tenor, de modo que con una sola de ellas ya queda perfeccionado el delito y su repetición no implica otro delito a añadir. Así ocurre con el delito del artículo 301 del Código penal que se refiere al que “adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes”, o a “la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos”, de tal forma que la utilización en plural del término “actos” presupone que una pluralidad de ellos queda abarcada en el propio tipo penal. En definitiva, actividades plurales que nos obligan a que tengamos forzosamente que considerar integrados en esta figura criminal, como delito único, la pluralidad de conductas homogéneas que, de otro modo, habrían de constituir un delito continuado, salvo que el Tribunal sentenciador explique razonadamente la presencia de una suficiente separación temporal, un plan preconcebido o el aprovechamiento de una idéntica ocasión que justifiquen la apreciación de la continuidad delictiva (STS 2ª, 09.06.2014, recurso 10723/2013).

Décimo. Penas. Del delito de blanqueo de capitales responden criminalmente, además de las personas físicas que cometen los delitos, las organizaciones dedicadas a tal actividad.

A. Penas correspondientes a las personas físicas. Lógicamente, se castiga de forma diferente el delito doloso y el imprudente, si bien dentro del primero hay que distinguir tres subtipos agravados:

- El tipo básico doloso se castiga con prisión de 6 meses a 6 años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes, cuyo impago genera la responsabilidad personal subsidiaria del condenado. Además, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, se podrá imponer la pena de inhabilitación especial por 1 a 3 años, la clausura definitiva del establecimiento o la temporal, por un plazo máximo de 5 años.
- Los subtipos agravados son: 1º, cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, así como cuando provengan de cohecho, tráfico de influencias, malversación, fraudes y exacciones ilegales, negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y de los abusos en el ejercicio de su función y corrupción en las transacciones comerciales internacionales, se impondrá la pena en su mitad superior¹⁷; 2º, cuando las personas pertenezcan a una organización dedicada al blanqueo de capitales, se impondrá la pena privativa de libertad en su mitad superior; 3º, a los jefes, administradores o encargados de la organización se les

17 Prisión de 3 a 6 años. La multa no es pena privativa de libertad, la responsabilidad personal subsidiaria por impago de la misma sí (CP 35).

impondrá la pena superior en grado¹⁸. La organización viene caracterizada por las siguientes notas: a) existencia de una estructura más o menos normalizada y establecida; b) empleo de medios de comunicación no habituales; c) pluralidad de personas previamente concertadas; d) distribución diferenciada de tareas o reparto de funciones; e) existencia de una coordinación; f) debe tener, finalmente, la estabilidad temporal suficiente para la efectividad del resultado jurídico apetecido (STS 2ª, 10.12.2013, recurso 645/2013).

El Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.09.2010, recurso 10035/2010) condenó a un asesor fiscal por delito imprudente de blanqueo de capitales al considerar probado que participó de forma activa en la formación de un entramado societario formado por mercantiles españolas, gibraltareñas y holandesas,

- El delito imprudente se sanciona con prisión de 6 meses a 2 años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes.
- Tanto en el tipo doloso como en el imprudente, la provocación, la conspiración y la proposición para delinquir se castigará con la pena inferior en uno o dos grados.

B. Penas correspondientes a las personas jurídicas. Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis del Código penal sea responsable una persona jurídica, se le impondrán las siguientes penas: multa de 2 a 5 años, si el delito cometido por la persona física tiene una pena de prisión de más de cinco años; en el resto de los casos, multa de 6 meses a 2 años¹⁹. Potestativamente, atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis del Código penal, las recogidas en las letras b) a g) del artículo 33.7 del citado código, esto es: disolución de la persona jurídica, suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de 5 años, clausura de sus locales y establecimientos por el mismo plazo, prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de 15 años e intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de 5 años.

C. Inhabilitación de determinados profesionales. Si los hechos constitutivos de delito de blanqueo fueran cometidos por empresario, intermediario en el sector financiero, facultativo²⁰, funcionario público, trabajador social, docente o educador, en el ejercicio de su cargo, profesión u oficio, se le impondrá, además de la pena correspondiente, la de inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión u oficio, industria o comercio, de 3 a 10 años. Se impondrá la pena de inhabilitación absoluta de 10 a 20 años cuando los referidos hechos fueren realizados por autoridad o agente de la misma (CP 303).

18 Prisión de 6 a 9 años.

19 La multa se traduce en una cuota diaria mínima de 30 euros y máxima de 5.000 euros (CP 50.4).

20 Son facultativos los médicos, psicólogos, las personas en posesión de títulos sanitarios, los veterinarios, los farmacéuticos y sus dependientes.

D. Decomiso. El decomiso no es una pena, sino una consecuencia accesoria de la pena principal que, en el delito de blanqueo, puede tener carácter obligatorio, si el delito es doloso, o potestativo, cuando el delito sea calificado de imprudente y penado con pena privativa de libertad superior a un año (CP 127.2). En el decomiso de las ganancias no se aplica el principio de proporcionalidad, pues el artículo 301.5 del Código penal dispone que “si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este código”, disponiendo la circular 4/2010 de la Fiscalía General del Estado que “las ganancias procedentes de la infracción criminal deberán ser decomisadas cualquiera que sea su cuantía”; tampoco se aplica el principio de proporcionalidad respecto del decomiso de los efectos que provengan del delito y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar, a no ser que pertenezcan a un tercero de buena fe no responsable del delito que los haya adquirido legalmente²¹, si bien no se protege la propiedad de las adquisiciones a título gratuito frente a la acción reivindicatoria y, por tanto, no se genera *ope legis* la adquisición del derecho de propiedad; no obstante, el artículo 128 del Código penal sí recoge el principio de proporcionalidad, pues dispone: “Cuando los referidos efectos e instrumentos sean de lícito comercio y su valor no guarde proporción con la naturaleza o gravedad de la infracción penal, o se hayan satisfecho completamente las responsabilidades civiles, podrá el Juez o Tribunal no decretar el decomiso, o decretarlo parcialmente”. La regulación del decomiso ha sido objeto de una ambiciosa revisión, tanto por la Ley orgánica 5/2010 como por la 1/2015, la primera, en lo atinente al decomiso ampliado, por equivalencia y por subrogación, la Ley 1/2015 por lo que respecta al decomiso sin sentencia y de bienes de terceros, incidiendo nuevamente en el decomiso ampliado.

- **Decomiso ampliado.** La exposición de motivos de la Ley orgánica 5/2010 dispone que para facilitar el decomiso, “se establece una presunción de procedencia de actividades delictivas cuando el valor del patrimonio sea desproporcionado con respecto a los ingresos legales de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal”, añadiendo la Ley orgánica 1/2015 un catálogo abierto de indicios (CP 127 bis 2), entre otros, la ocultación intencionada de su patrimonio mediante la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, o mediante el recurso a paraísos fiscales, o su transferencia mediante operaciones que dificulten su localización o seguimiento, y que carezcan de justificación económica.
- **Decomiso por equivalencia.** Dispone el artículo 127.3 del Código penal que “si por cualquier circunstancia no fuera posible el decomiso de los bienes señalados en los apartados anteriores de este artículo, se acordará el decomiso de otros bienes por una cantidad que corresponda al valor económico de los mismos, y al de las ganancias que se hubieren obtenido de ellos”.
- **Decomiso por subrogación.** La expresión “transformaciones que hubieren podido experimentar” que utiliza el artículo 127.1 del Código penal, no debe entenderse sólo en un sentido exclusivamente fáctico o descriptivo, sino también jurídico, lo que permitirá decomisar los bienes en que se hayan invertido las ganancias procedentes del delito.

21 La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2003, recurso 3501/2001, dispone: “Consecuencia de cuanto antecede es la obligación legal de decretar el comiso cuando se dan las circunstancias legalmente establecidas, que únicamente podrá detenerse ante la titularidad efectiva y material de los bienes por una tercera persona ajena al hecho delictivo, o cuando, siendo de lícito comercio, no guarde proporción su valor con la naturaleza y gravedad de la infracción penal. Por lo demás, el comiso de las ganancias procedentes del delito habrá de decretarse parcialmente en los casos de titularidad compartida con persona ajena al hecho delictivo, por lo que tampoco aparece obstáculo legal alguno para que se disponga tal medida cuando las ilícitas ganancias se invierten en un bien indivisible, parte del cual se ha generado con fondos lícitos y otra parte con dinero procedente del tráfico de drogas”.

- Decomiso sin sentencia (CP 127 ter). Tradicionalmente el decomiso del producto del delito ha estado vinculado a la existencia de una condena previa (penal) por el delito cometido. Con este punto de partida, se había afirmado que un decomiso sin condena es necesariamente contrario al derecho a la presunción de inocencia, pues autoriza el decomiso de efectos procedentes de un delito que no ha sido probado y por el que no se ha impuesto ninguna condena. Sin embargo, tal interpretación solamente viene determinada por un análisis del decomiso apegado a la regulación

Todos los asesores fiscales están obligados a adoptar medidas de diligencia debida –tanto respecto de los clientes existentes como de los nuevos- y a informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de cualquier hecho u operación respecto del que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo

tradicional del mismo, y desconoce que, como ha afirmado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el decomiso sin condena no tiene una naturaleza propiamente penal, pues no tiene como fundamento la imposición de una sanción ajustada a la culpabilidad por el hecho, sino que “es más comparable a la restitución del enriquecimiento injusto que a una multa impuesta bajo la ley penal” pues “dado que el decomiso se limita al enriquecimiento (ilícito) real del beneficiado por la comisión de un delito, ello no pone de manifiesto que se trate de un régimen de sanción” (decisión 696/2005, *Dassa Foundation vs. Liechtenstein*).

- Decomiso de bienes de terceros. La regulación del decomiso de bienes en poder de terceros ya estaba prevista en nuestra legislación, si bien la Ley orgánica 1/2015 introduce algunas mejoras técnicas orientadas a incrementar la eficacia y seguridad jurídica en la aplicación de esta regulación, recogiendo expresamente la posibilidad de que, en todos aquellos supuestos en los que el decomiso de los bienes o efectos procedentes del delito no resulta posible en todo o en parte (porque no es posible localizarlos, se encuentran fuera del alcance de los tribunales, han sido destruidos, se ha disminuido su valor con relación al que tenían cuando fueron incorporados al patrimonio del sujeto, o por cualquier otra circunstancia), el Juez o Tribunal puedan, mediante la estimación y valoración de la actividad desarrollada, determinar una cantidad hasta cuyo importe quedará autorizado el decomiso de bienes.

E. Responsabilidad civil. Lógicamente no es una pena sino una obligación civil que nace, no propiamente del delito, sino de los hechos que lo configuran, en cuanto originan la restitución de la cosa, la reparación del daño o la indemnización de los perjuicios (CP 110); pero, en el blanqueo de capitales –igual que en otros delitos como, por ejemplo, los relativos al tráfico de drogas o la prostitución-, es casi imposible establecer quién es el perjudicado en el sentido penal del término, o bien, esa condición recae en muchas personas, por ello, en tanto en cuanto no haya un perjudicado concreto no se abrirá la pieza de responsabilidad civil. Ahora bien, si hay un perjudicado, se puede declarar la responsabilidad civil subsidiaria de la entidad financiera donde se blanquearon los capitales, como hizo el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de abril de 2012, recurso 531/2011, que dictaminó: “Recordemos, una vez más, que nos hallamos ante una responsabilidad civil, de segundo grado o subsidiaria, derivada de las previsiones del artículo 120.3 del Código penal, que es interpretado por esta Sala con carácter cuasi objetivo y tendente esencialmente a la satisfacción de las víctimas del delito en cuanto a los perjuicios económicos sufridos en los que tuvo intervención el abandono

por parte del titular del establecimiento de sus deberes en orden al cumplimiento por sus dependientes o empleados de los reglamentos o disposiciones relacionados con el hecho punible cometido, de modo que éste no se hubiera producido sin dicha infracción”.

- F. Participación a título lucrativo.** Establece el artículo 122 del Código penal que “el que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación”, por ejemplo, los regalos que haga un narcotraficante deben ser devueltos.

Undécimo. Prueba indiciaria. El dolo es ante todo un fenómeno psicológico que implica analizar la voluntad y conciencia del individuo, mientras que la imprudencia grave es un fenómeno normativo que implica emitir un juicio de valor respecto del cumplimiento o no de las normas de cuidado exigible. Así, pues, la prueba sobre el dolo recae sobre el conocimiento del acusado –extremo no perceptible por los sentidos–, por ello, para acreditarlo se acude a juicios de inferencia a partir de circunstancias externas, a través de la prueba de indicios. La prueba directa resulta de escasa utilidad en el delito de blanqueo de capitales, en general, y en el blanqueo de dinero procedente de tráfico de estupefacientes en particular, dado el hermetismo con que actúan las redes clandestinas de fabricación y distribución de drogas y su capacidad de camuflaje para el lavado del dinero procedente del tráfico, por lo que ordinariamente resulta necesario acudir a la prueba indiciaria, que es la más usual en estos procedimientos. Según reiterada y constante doctrina jurisprudencial tanto del Tribunal Constitucional como de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria, siempre que existan indicios plenamente acreditados, relacionados entre sí y no desvirtuados por otras pruebas o contraindicios y se haya explicitado el juicio de inferencia, de un modo razonable. En los supuestos en que la acusación se formula por delito de blanqueo de capitales procedentes del tráfico de estupefacientes, los indicios más determinantes han de consistir: a) el incremento inusual del patrimonio o el manejo de cantidades de dinero que por su elevada cantidad, dinámica de las transmisiones y tratarse de efectivo pongan de manifiesto operaciones extrañas a las prácticas comerciales ordinarias; b) la inexistencia de negocios lícitos que justifiquen el incremento patrimonial o las transmisiones dinerarias; c) la constatación de algún vínculo o conexión con actividades de tráfico de estupefacientes o con personas o grupos relacionados con las mismas. La doctrina más moderna de la Sala Segunda del Tribunal Supremo sigue el mismo criterio, reiterando una muy consolidada jurisprudencia que ha consagrado un triple pilar indiciario sobre el que puede edificarse una condena por el delito de blanqueo de capitales procedentes de delitos contra la salud pública: a) incrementos patrimoniales injustificados u operaciones financieras anómalas; b) inexistencia de actividades económicas o comerciales legales que justifiquen esos ingresos; c) vinculación con actividades de tráfico ilícito de estupefacientes. Desarrollando este criterio inicial, la sentencia del Tribunal Supremo 801/2010, de 23 de septiembre, resume la doctrina probatoria en esta materia señalando que para el enjuiciamiento de delitos de blanqueo de bienes de procedencia ilegal, como el presente, la prueba indiciaria, a partir de la afirmación inicial de que no es precisa la condena previa del delito base del que proviene el capital objeto de blanqueo²² (entre otras, SSTs 2ª, 27.01.2006, recurso 2076/2004; 04.06.2007, recurso 1931/2006), aparece como el medio más idóneo y, en la mayor parte de las ocasiones, único posible para tener por acreditada su comisión, designándose como indicios más habituales

22 La sentencia del Tribunal Supremo 1504/2003, de 25 de febrero de 2004, recalca que el delito de blanqueo de capitales es un delito autónomo: “Una vez más, hemos de repetir que nos encontramos ante una modalidad autónoma de receptación específica o blanqueo de dinero, que no se puede desconectar causalmente de las afirmaciones previas sobre su procedencia ilícita, pero que, de ningún modo, exigen que se enjuicien de forma conexa e indisoluble, con el delito base que origina el producto ilícito, ya sea este un delito de narcotráfico o cualquier otra modalidad delictiva que genere ganancias o beneficios”.

en esta clase de infracciones: a) la importancia de la cantidad del dinero blanqueado; b) la vinculación de los autores con actividades ilícitas o grupos o personas relacionados con ellas; c) lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial del sujeto; d) la naturaleza y características de las operaciones económicas llevadas a cabo, por ejemplo, con el uso de abundante dinero en metálico; e) la inexistencia de justificación lícita de los ingresos que permiten la realización de esas operaciones; f) la debilidad de las explicaciones acerca del origen lícito de esos capitales; g) la existencia de sociedades “pantalla” o entramados financieros que no se apoyen en actividades económicas acreditadamente lícitas. Ahora bien, esta doctrina no puede ser entendida como una relajación de las exigencias probatorias, sino como otra forma de probanza que puede conducir al siempre exigible grado de certeza objetiva preciso para un pronunciamiento penal condenatorio.

Los asesores fiscales aplicarán medidas de seguimiento continuo a la relación de negocios, incluido el escrutinio de las operaciones efectuadas a lo largo de dicha relación a fin de garantizar que coincidan con el conocimiento que tenga el asesor fiscal del cliente y de su perfil empresarial y de riesgo, incluido el origen de los fondos y garantizar que los documentos, datos e información de que se disponga estén actualizados

Duodécimo. Concurso de delitos. Hoy es incuestionable que el delito de blanqueo es un delito autónomo que debe ser penado de forma independiente²³, por ello, cuando concurra con el delito contra la Hacienda pública o contra la salud pública, estaremos en presencia de un concurso real de delitos, sin embargo, no habrá concurso real de delitos y sí un concurso de normas (CP 8.4) cuando concurran las siguientes circunstancias (STS 2ª, 05.12.2012, recurso 2216/2011): a) que los ingresos que den lugar al delito fiscal procedan del blanqueo, de modo directo e inmediato; b) que el blanqueo sea objeto de condena; y c) que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias objeto del blanqueo o la condena a devolverlas como responsabilidad civil²⁴. Al respecto, es significativa la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012, recurso 10502/2013, que absuelve a los acusados de un delito de blanqueo de capitales, confirmando la condena por delito continuado de robo y contra la salud pública, pues aunque las sustancias tóxicas sustraídas de las dependencias policiales fueron posteriormente vendidas y los acusados formaron un patrimonio con origen en una actividad delictiva, en los casos en los que existe identidad entre las ganancias y beneficios resultantes de un delito de tráfico de drogas y la realización de actos de conversión y transmisión sobre esos mismos bienes, no cabe la doble punición, del mismo hecho, como agotamiento del delito originario y como blanqueo de dinero, pues el mismo patrimonio es objeto de una doble punición penal. Esa doble punición lesionaría el *non bis in idem* y, además, ya aparece contemplado y recogido en la penalidad del delito antecedente como pena de comiso y pena pecuniaria, por lo tanto, ya está penado.

23 Ya el Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda de 18 de julio de 2006 adoptó el siguiente acuerdo: “El artículo 301 del Código penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente”.

24 En cuyo caso el condenado por blanqueo carece de capacidad económica, ya que las ganancias que pudieran haber aumentado su capacidad económica queda anulada por el comiso o la responsabilidad civil.

Decimotercero. Tributación de las ganancias ilícitas. Prescindiendo de la imposición indirecta²⁵, hay que analizar esta cuestión desde el punto de vista administrativo y penal.

- A. Regularización en vía administrativa.** En tanto en cuanto la cuota del acta no supere 120.000 euros ningún problema hay en regularizar en vía administrativa el incremento de patrimonio no justificado, por ejemplo, si una persona física no puede justificar el origen de los fondos con los que adquirió un vehículo de alta gama, la Inspección de Hacienda aplicará el tipo marginal a dicho incremento imponiendo la pertinente sanción por dejar de ingresar y liquidando los oportunos intereses de demora, si bien, a tenor del artículo 48 de la Ley 10/2010, deberá informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión si hay indicios o pruebas de blanqueo de capitales. Lógicamente, si la cuota es superior a 120.000 euros pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal (LGT 180.1).
- B. Regularización en vía penal.** La procedencia ilícita de los bienes no puede constituir un beneficio o privilegio para el defraudador²⁶, por ello, los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener un origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la Hacienda pública, pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones penales. El Tribunal Supremo considera que si el acusado tiene capacidad económica, las ganancias ilícitas deben tributar, por ello, distingue entre; a) ingresos que proceden directa e inmediatamente de un hecho delictivo por el que el autor ha sido condenado y la sentencia condenatoria ha previsto la pérdida del producto del delito, por medio del comiso o de la responsabilidad civil, en cuyo caso no procede condena por delito fiscal, pues la condena por el delito que constituye la fuente directa e indirecta del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal; b) ingresos que proceden indirectamente de un hecho punible y no puede acordarse el comiso de los mismos o cuando el hecho delictivo no ha sido objeto de condena, en cuyo caso debe considerarse que no hay concurso de normas y apreciar rentas gravables que pueden dar lugar a la comisión de delito fiscal. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2007, recurso 364/2003, señala: "Pero en el supuesto presente ocurrió lo contrario, pues aquí existieron ganancias en los condenados derivadas del delito de tráfico de drogas, blanqueadas en las múltiples operaciones descritas en los hechos probados de la sentencia recurrida, a su vez productora de nuevas ganancias en los nuevos negocios, y por estos incrementos de patrimonio y de capacidad de renta han de pagar a Hacienda los beneficiarios de estos hechos".
- C. Delito de prostitución.** La prostitución de menores o incapaces es delito en todo caso (CP 188); la de los mayores de edad sólo es delito cuando se emplee violencia, intimidación o engaño, o se abuse de una situación de superioridad o de necesidad o vulnerabilidad de la víctima (CP 187). Fuera de estos casos, con independencia de la valoración moral que merezca, es una actividad lícita²⁷, tal y como ha confirmado

25 En este ámbito, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia Einberger) ha hecho valer el principio de no discriminación. Se trata de las operaciones ilegales o ilícitas, para las cuales el Tribunal de Luxemburgo ha descartado su sujeción al IVA a condición de que dichas operaciones no entren en competencia con otras operaciones realizadas en cumplimiento de todas las disposiciones que pudieran ser aplicables (STJUE 28.02.1984, asunto 294/1982).

26 "La procedencia ilícita de los ingresos no excluye por sí misma la obligación de declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales de ellos derivados y las dificultades que pueda tener el contribuyente para aforar fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal" (STS 20/2001, de 28 de marzo).

27 Por tanto es errónea la consulta V1441/2009 de la Dirección General de Tributos de fecha 18 de junio de 2009 relativa a prostituta que desarrolla su actividad por cuenta propia.

el Tribunal Supremo (STS 3ª, 09.03.2007, recurso 9887/2003) que en un caso de expulsión de extranjeros ha declarado: “Maticemos, en este sentido, que no es obstáculo para cuanto acabamos de apuntar que la dedicación profesional de la actora fuera el llamado alterne, pues una jurisprudencia consolidada, plasmada en multitud de sentencias, ha declarado que esa es una actividad lícita como medio de vida, por lo que no cabe extraer de la misma ninguna connotación desfavorable de cara a la graduación de la sanción, más aún cuando no consta en el expediente ningún otro dato relativo a las circunstancias del desempeño de esa actividad que pudiera justificar una reconsideración de la cuestión”.

Los asesores fiscales y sus directivos o empleados no revelarán al cliente ni a terceros que se ha comunicado información al Servicio Ejecutivo de la Comisión, o que se está examinando o puede examinarse alguna operación por si pudiera estar relacionada con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo

- D. Delito de cohecho.** El artículo 419 del Código penal dispone: “La autoridad o funcionario público que, en provecho propio o de un tercero, recibiere o solicitare, por sí o por persona interpuesta, dádiva, favor o retribución de cualquier clase o aceptare ofrecimiento o promesa para realizar en el ejercicio de su cargo un acto contrario a los deberes inherentes al mismo o para no realizar o retrasar injustificadamente el que debiera practicar, incurrirá en la pena de prisión de 3 a 6 años, multa de 12 a 24 meses e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de 9 a 12 años, sin perjuicio de la pena correspondiente al acto realizado, omitido o retrasado en razón de la retribución o promesa, si fuera constitutivo de delito”. La jurisprudencia más generalizada (por todas, STS 2ª, 30.12.2013, recurso 434/2012) aplica las reglas del concurso real entre el cohecho y el delito cometido, aunque en algún supuesto se ha considerado que existe un concurso medial o, incluso, un concurso de normas. La descripción del tipo penal de cohecho implica que el mismo, cuando se trata del tipo previsto en el artículo 419 del Código penal, concurre, en concurso real, con el delito al que se ordena funcionalmente. Así deriva del inciso final del citado precepto que, tras establecer la sanción del cohecho añade “sin perjuicio de la pena correspondiente al delito cometido en razón de la dádiva o promesa”. Ya en la sentencia 504/2003, de 2 de abril, tras exponer la doctrina sobre concurso, en referencia concreta al cohecho, el Tribunal Supremo rechaza el recurso de casación, declarando: “Desde la perspectiva expuesta el delito de cohecho del artículo 385, texto refundido de 1.973, cuya estructura típica requiere la aceptación o exigencia de algo económicamente evaluable para la realización de un hecho delictivo no exige para su consumación la efectiva concurrencia de otro delito, basta su proyección. Es decir, nos encontramos ante un elemento subjetivo del injusto, que el autor debe tener como finalidad aunque no es necesario que efectivamente se cometa el delito para el que se pida la dádiva. Si efectivamente concurre ese delito para el cual se lleva a cabo el cohecho, la concurrencia será real y no, como se postula, medial, en la medida en que el tipo penal del cohecho no presente en su estructura típica la exigencia de su realización efectiva”.

Decimocuarto. Regularización voluntaria. La redacción actual del artículo 305.4 del Código penal, tras la redacción dada por la Ley orgánica 7/2012, es del siguiente tenor: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante

procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias". Este precepto nos merece los siguientes comentarios:

- Sólo hay regularización voluntaria si el contribuyente reconoce y paga la deuda tributaria, por lo que el legislador ha terminado con la polémica doctrinal relativa a si la regularización incluía o no el pago de la deuda tributaria.
- La regularización voluntaria ya no es una excusa absolutoria sino un elemento del tipo porque, primero, el apartado 1 del artículo que comentamos emplea la expresión "salvo que hubiere regularizado", y segundo, el apartado 4 del citado precepto, como decíamos, principia diciendo que "se considerará regularizada la situación tributaria", cuando anteriormente decía "quedará exento de responsabilidad penal", por tanto, la regularización actual se configura como una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho²⁸, produciendo el pleno retorno a la legalidad al cesar la lesión provisional previamente consumada.
- La regularización voluntaria, además de suprimir el ilícito penal, conlleva la supresión, en su caso, del delito de falsedad documental y del delito contable.
- La regularización voluntaria ¿suprime el delito de blanqueo de capitales? Si el obligado tributario ejerce una actividad lícita no se le podrá acusar de blanqueo de capitales al no haber delito antecedente; pero si la actividad es delictiva, la regulación voluntaria sólo suprime el delito contra la Hacienda pública, el de falsedad documental y el contable, pero no la propia actividad delictiva, por lo que estaríamos en presencia de una autodenuncia.
- El contribuyente que ejerce una actividad lícita ¿incurre en responsabilidad penal si presenta una declaración complementaria por importe superior a 120.000 euros? Si ingresa, no incurre en ningún tipo de responsabilidad criminal, pero si no ingresa, estaríamos en presencia de una autodenuncia y se tendrían que analizar las posibles responsabilidades por delito contra la Hacienda pública, contable y de falsedad, excluyendo la comisión de un delito de blanqueo, pues ya dijimos que el ejercicio de una actividad lícita no constituye blanqueo de capitales, aunque se defraude a la Hacienda pública.

Decimoquinto. Declaración tributaria especial. Dos normas afectan al deber de informar a la Hacienda pública sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. De una parte, la Ley 7/2012 ha añadido a la Ley general tributaria la disposición adicional decimoctava que obliga a los contribuyentes, bajo un severo régimen sancionador, a informar a la Hacienda pública de la titularidad de cuentas bancarias, títulos valores, seguros –planes de pensiones, no (V1681/2013, de 21 de mayo)- e inmuebles situados en el extranjero²⁹, aclarando que "las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010", modificando la propia Ley 7/2012 el artículo 39 de la Ley 35/2006 del impuesto sobre la renta de las personas físicas³⁰, dándole el siguiente redactado: "En todo caso tendrán

28 Jaime Alonso Gallo. "El delito fiscal tras la Ley orgánica 7/2012". Actualidad Jurídica Uría Menéndez 34/2013

29 En el año 2010 Estados Unidos aprobó la Ley FATCA –*Foreign Account Tax Compliance Act*- que obligaba a las entidades financieras de todo el mundo a dar información de las cuentas que tuviesen los ciudadanos americanos fuera de Estados Unidos, en caso contrario, se retiene un 30 por ciento de los fondos que vayan a cualquier banco de ese país.

30 En similares términos la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley general tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de

los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto". Por otro lado, el Real Decreto-ley 12/2012 permitió a los defraudadores regularizar su situación tributaria pagando un 10 por ciento del importe de los bienes ocultados al Fisco, ya estuvieran situados en España o en el extranjero. Los citados preceptos nos merecen los siguientes comentarios:

Los asesores fiscales que cuentan con un importante volumen de negocio aprobarán por escrito y aplicarán políticas y procedimientos adecuados en materia de diligencia debida, información, conservación de documentos, control interno, evaluación y gestión de riesgos

- La obligación de presentar el modelo 720 no exime al contribuyente de la carga de acreditar el origen de los fondos necesarios para la adquisición de los bienes situados en el extranjero. Si, requerido por la Inspección, no puede probar el origen de los fondos, se liquidarán los incrementos no justificados de patrimonio, ya sea en vía administrativa o penal. Tampoco legitima potenciales actividades delictivas, en concreto, no exime del delito de blanqueo.
- La declaración tributaria especial sólo regulariza los impuestos directos que gravan la renta, en su caso, los indirectos deben ser regularizados presentando declaraciones complementarias.
- La cuota ingresada con la declaración tributaria especial tiene la consideración de renta declarada³¹ a los efectos previstos en las respectivas leyes que gravan la renta de las personas físicas, de las jurídicas y de los no residentes, por lo que también eximen del posible delito contra la Hacienda pública –falsedades y contable, incluidos-, pero no de otros delitos que hubieran podido generar una ganancia ilícita, por ejemplo, blanqueo de capitales.
- Respecto de los bienes situados en el extranjero, vulnera la seguridad jurídica la equiparación legal entre el incumplimiento de la obligación de declarar y el incremento no justificado de patrimonio, sin perjuicio de que restringe la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento. Desde luego, la imprescriptibilidad y la presunción *iuris et de iure* tendrían poca eficacia en el ámbito del derecho penal porque, primero, los delitos prescriben en función de la pena que lleven aparejada –10 años, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión por más de 5 años y que no exceda de 10 (CP 131.1)-, segundo, la prueba de presunciones no desvirtúa la presunción de inocencia, pues como afirma el auto de 16 de diciembre de 1988 del Juzgado de Instrucción nº 28 de Madrid, confirmado en apelación por auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 7 de julio de 1992, "es razonable que la legislación fiscal, en la duda, fije a través de presunciones y ficciones una verdad formal al objeto de proteger al Erario

31 Véase la disposición adicional única de la Ley orgánica 7/2012.

público, pero las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son totalmente diferentes, dado que entra en juego la libertad de la persona, que queda restringida con la imposición de la pena". Al respecto, afirma Oscar Díaz³² que "cuando se funda una causa penal en presunciones de las leyes extrapenales, se observa que el perfil sustancial de la acción penal se basa en un hecho primario al cual se lo asimila como constitutivo de una categoría homogénea dentro de la relación con el Derecho tributario violado, lo cual exige que se haya individualizado por parte de la justicia, una conducta fraudulenta verdadera antes que una prefigurada conducta de dicha entidad".

- La infracción muy grave³³ por no presentar el modelo 720 es compatible con la infracción muy grave derivada del incremento no justificado de patrimonio; esta última asciende al 150 por cien de la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo marginal del impuesto.

Decimosexto. Diferencias con la receptación. Ambos delitos, la receptación y el blanqueo de capitales, se regulan en el Capítulo XIV del Título XIII –"Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico- del Libro II del Código penal, relativo a los delitos y sus penas, pero entre ambos existen relevantes diferencias³⁴ (STS 29.04.2015, ya citada):

- Ambos delitos presuponen un delito precedente que ha producido ganancias a sus autores, si bien la receptación exige que sea en todo caso un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, y el blanqueo puede tener como antecedente cualquier actividad delictiva, no estrictamente patrimonial, por ejemplo el tráfico de estupefacientes o la corrupción urbanística.
- En ambos delitos se exige el conocimiento de la procedencia ilícita de los bienes, pero en la receptación se exige además que el receptor no haya participado en la actividad delictiva previa ni como autor ni como cómplice, mientras que en el blanqueo las ganancias blanqueadas pueden proceder de la propia actividad delictiva del blanqueador.
- Ambos delitos se refieren a una intervención postdelictiva, pero la actividad que se sanciona tiene una finalidad distinta. En la receptación lo que se prohíbe, esencialmente, es que el tercero se beneficie del resultado de la actividad delictiva previa, o ayude al autor a que se aproveche de los efectos del delito, pero en todo caso con ánimo de lucro propio. En el blanqueo lo que se trata de evitar es que los bienes de origen delictivo se integren en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita, sin que se exija necesariamente ánimo de lucro en la operación específica de blanqueo.
- Ambos delitos están sancionados con pena de prisión, con el mismo límite mínimo, seis meses, pero la pena máxima es superior en el blanqueo, seis años frente a dos años, y además la receptación contiene

32 Vicente Oscar Díaz. "Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario". IEF, *Documentos de trabajo*, n.º 19/2001.

33 La calificación legal de "muy grave" contraviene el principio de proporcionalidad, ya que el legislador presume que la conducta del presunto infractor es dolosa en ambas infracciones, por ello, si el sujeto sancionado acredita que sólo incurrió en culpa o negligencia debe anularse la sanción, en otros términos, si el instructor del expediente no prueba el dolo del sujeto infractor no podrá imponer sanción alguna.

34 Recuérdese que la Ley orgánica 1/2015 suprime el Libro III del Código penal relativo a las faltas y sus penas, por lo que ya no es posible la falta de receptación.

una limitación punitiva que no existe en el blanqueo: en ningún caso podrá imponerse una pena privativa de libertad que exceda a la señalada al delito encubierto.

Decimoséptimo. Condena a un asesor fiscal. El Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.09.20101, recurso 10035/2010) condenó a un asesor fiscal por delito imprudente de blanqueo de capitales al considerar probado que participó de forma activa en la formación de un entramado societario formado por mercantiles españolas, gibraltareñas y holandesas, contando con amplios poderes para comprar y vender inmuebles y bajo cuyo asesoramiento las sociedades pantalla eran utilizadas para llevar a cabo la labor de ocultación de los bienes adquiridos con los beneficios del tráfico de drogas.

3. La responsabilidad administrativa del asesor fiscal por blanqueo de capitales

El artículo 2 de la Ley 10/2010³⁵ enumera los sujetos que están obligados a cumplir las obligaciones para prevenir el blanqueo de capitales –en realidad, el artículo más importante de la ley, pues la misma sólo se aplica a los sujetos allí relacionados- y, por tanto, sólo están obligados a colaborar con el Servicio Ejecutivo de la Comisión los sujetos incluidos en la citada lista, entre los cuales se encuentran los asesores fiscales³⁶, junto a los auditores de cuentas y los contables externos (LBC 2.1.m), por ello, lo que digamos para los primeros se puede aplicar sin reservas a los segundos, pues todos ellos tienen las mismas obligaciones. A la hora de analizar las obligaciones por prevención de blanqueo, hay que distinguir entre las que afectan a todos los asesores fiscales y las que se imponen a aquellos que tienen un importante volumen de negocio, pero previamente, hay que aclarar que los asesores fiscales, en lo atinente al blanqueo de capitales, no tienen el deber de guardar secreto profesional, excepto cuando intervengan como peritos a instancia de parte en un proceso penal o administrativo, si bien en este caso el secreto se ciñe estrictamente al derecho de defensa del imputado o denunciado. Al respecto dispone el artículo 23 de la Ley 10/2010 que: “La comunicación de buena fe de información a las autoridades competentes con arreglo a la presente ley por los sujetos obligados o, excepcionalmente, por sus directivos o empleados, no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o por cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa, y no implicará para los sujetos obligados, sus directivos o empleados ningún tipo de responsabilidad”. Cuestión distinta es cuando el asesor fiscal está colegiado como abogado en ejercicio y asume la defensa jurídica de su cliente, en cuyo caso será aplicable el artículo 22 de la Ley 10/2010, estando obligado a guardar secreto de toda la información que haya recibido para defender a su cliente, ya sea antes, durante o después del proceso.

Primero. Obligaciones genéricas de prevención. Todos los asesores fiscales están obligados a adoptar medidas de diligencia debida –tanto respecto de los clientes existentes como de los nuevos- y a informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de cualquier hecho u operación respecto del que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

A. Identificación del cliente. En aquellas operaciones cuyo importe sea igual o superior a 1.000 euros, los asesores fiscales deben identificar a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones

35 La Ley 10/2010 traspone la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre, desarrollada por la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto, ambas derogadas por la Directiva 2015/849, ya citada, con efecto a partir del 26 de junio de 2017.

36 La redacción primitiva de la derogada Ley 19/1993 no los incluyó, situación que modificó la Ley 19/2003 y que se mantiene en la actualidad.

de negocio con ellos (RBC 4.1), distinguiendo la ley entre una identificación formal y otra real, para la primera, si son personas físicas, es documento fehaciente el Documentación Nacional de Identidad, si son personas jurídicas, es suficiente la certificación del Registro Mercantil provincial, para la segunda, tendrán la consideración de titulares reales: a) la persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones; b) la persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica –sociedades cotizadas, no-, o que a través de acuerdos o disposiciones estatutarias o por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica³⁷; c) la persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos³⁸ (RBC 8). Este deber de identificación, formal y real, se extiende a las siguientes obligaciones:

- En ningún caso los asesores fiscales mantendrán relaciones de negocio o realizarán operaciones con personas físicas o jurídicas que no hayan sido debidamente identificadas (LBC 3.1).
- Los asesores fiscales recabarán información de sus clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros (LBC 4.3), en este último supuesto, identificarán a los representados.
- En los casos de representación, legal o voluntaria, comprobarán la identidad del representante y de la persona o entidad representada (RBC 6.2).
- En los fideicomisos anglosajones –trusts- u otros instrumentos jurídicos análogos que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico, los asesores fiscales requerirán el documento constitutivo, sin perjuicio de proceder a la identificación y comprobación de la identidad de la persona que actúe por cuenta de los beneficiarios o de acuerdo con los términos del fideicomiso, o instrumento jurídico (RBC 6.3). Esta obligación es un auténtico brindis al sol pues, con independencia de otros fines nobles, la inmensa mayoría de las fiducias se constituyen en paraísos fiscales –offshore trust- para evadir impuestos, amparadas en la seguridad de poder ocultar la identificación del fideicomitente y del beneficiario, suponiendo que no sean la misma persona.

B. Propósito e índole de la relación de negocios. Los asesores fiscales obtendrán información sobre el propósito e índole prevista de la relación de negocios. En particular, los asesores fiscales recabarán de sus clientes información a fin de conocer la naturaleza de su actividad profesional o empresarial y adoptarán medidas dirigidas a comprobar razonablemente la veracidad de dicha información (LBC 5).

C. Seguimiento continuo de la relación de negocios. Los asesores fiscales aplicarán medidas de seguimiento continuo a la relación de negocios, incluido el escrutinio de las operaciones efectuadas a lo largo de dicha

37 Los asesores fiscales adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas (LBC 4.4).

38 Cuando no exista titular real se entenderá como tal al administrador de la sociedad, al que en última instancia sea responsable de la dirección y gestión del instrumento o persona jurídicas o al miembro del patronato o los miembros de la junta directiva en los casos de fundaciones y asociaciones.

relación a fin de garantizar que coincidan con el conocimiento que tenga el asesor fiscal del cliente y de su perfil empresarial y de riesgo, incluido el origen de los fondos y garantizar que los documentos, datos e información de que se disponga estén actualizados (LBC 6).

Los empleados de los asesores fiscales, aunque no tienen la consideración de sujetos obligados, pueden dirigirse directamente al Servicio Ejecutivo de la Comisión cuando detecten indicios o pruebas de blanqueo de capitales, lo que ya nos indica que no tienen el deber de guardar secreto profesional

D. Medidas simplificadas de diligencia

debida. Las medidas simplificadas de diligencia debida deberán ser ongruentes con el riesgo, distinguiendo el Real Decreto 304/2014 las que se pueden aplicar a determinados clientes y las que afectan a determinados productos u operaciones, entre los primeros se incluyen a las entidades del sector público, a las entidades financieras que sean objeto de supervisión para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de prevención de blanqueo de capitales y a las sociedades cotizadas (RBC 15), pero los productos u operaciones enumerados en el artículo 16 del citado Real Decreto 304/2014 no son típicos de la actividad de asesoramiento fiscal.

E. Medidas reforzadas de diligencia debida. Estas medidas vienen reguladas en el artículo 19 del Decreto 304/2014, si bien las típicas de la actividad del asesoramiento fiscal son las señaladas en los apartados d) y e), del siguiente tenor: d) relaciones de negocios y operaciones con sociedades con acciones al portador, que estén permitidas conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de la Ley 10/2010; e) relaciones de negocio y operaciones con clientes de países, territorios o jurisdicciones de riesgo³⁹, o que supongan transferencia de fondos de o hacia tales países, territorios o jurisdicciones, incluyendo en todo caso, aquellos países para los que el Grupo de Acción Financiera (GAFI) exija la aplicación de medidas de diligencia reforzada. Los asesores fiscales también deben reforzar las medidas de diligencia debida en las siguientes relaciones:

- Las relaciones de negocio y operaciones no presenciales (RBC 21). Los asesores fiscales podrán establecer relaciones de negocio o ejecutar operaciones a través de medios telefónicos, electrónicos o telemáticos con clientes que no se encuentren físicamente presentes, siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) la identidad del cliente quede acreditada de conformidad con lo dispuesto en la normativa aplicable sobre firma electrónica; b) la identidad del cliente quede acreditada mediante copia del documento de identidad, de los establecidos en el artículo 6, que corresponda, siempre que dicha copia esté expedida por un fedatario público; c) el primer ingreso proceda de una cuenta a nombre del mismo cliente abierta en una entidad domiciliada en España, en la Unión Europea o en países terceros equivalentes; d) la identidad del cliente quede acreditada mediante el empleo de otros procedimientos seguros de identificación de clientes en operaciones no presenciales, siempre que tales procedimientos hayan sido previamente autorizados por el Servicio Ejecutivo de la Comisión. En todo caso, en el plazo de un mes desde el establecimiento de la relación de negocio, los asesores fiscales deberán obtener de estos clientes una copia de los documentos necesarios para practicar la diligencia debida.

39 Véase la disposición transitoria segunda y el artículo 22 del Real Decreto 304/2014, así como la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

- Las relaciones con personas con responsabilidad pública (LBC 14). Se considerarán personas con responsabilidad pública las siguientes: a) aquellas que desempeñen o hayan desempeñado funciones públicas importantes por elección, nombramiento o investidura en otros Estados miembros de la Unión Europea o terceros países; b) aquellas que desempeñen o hayan desempeñado funciones públicas importantes en el Estado español; c) aquellas que desempeñen o hayan desempeñado funciones públicas importantes en el ámbito autonómico o local español, o cargos de alta dirección en organizaciones sindicales o empresariales o partidos políticos españoles. También se aplican estas medidas reforzadas de diligencia debida a los familiares y allegados de las personas con responsabilidad pública.

F. Obligación de comunicación. El artículo 17 –“Examen especial”- de la Ley 10/2010 dispone que los asesores fiscales examinarán con especial atención cualquier hecho u operación, con independencia de su cuantía, que, por su naturaleza, pueda estar relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, reseñando por escrito los resultados del examen, en particular, examinarán con especial atención toda operación o pauta de comportamiento compleja, inusual o sin un propósito económico o lícito aparente, o que presente indicios de simulación o fraude. Este examen especial de las operaciones sospechosas⁴⁰ se traduce en el deber de comunicación por indicio (LBC 18) que obliga a los asesores fiscales a comunicar, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que, tras el examen especial antes citado, exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, en particular, se comunicarán al Servicio Ejecutivo de la Comisión las operaciones que, en relación con las actividades señaladas en el artículo 1, muestren una falta de correspondencia ostensible con la naturaleza, volumen de actividad o antecedentes operativos de los clientes, siempre que en el examen especial previsto en el artículo precedente no se aprecie justificación económica, profesional o de negocio para la realización de las operaciones. El apartado 3 del artículo 18 de la Ley 10/2010 dispone: “La comunicación por indicio se efectuará por los sujetos obligados en el soporte y con el formato que determine el Servicio Ejecutivo de la Comisión”; pero, no habiéndose publicado a fecha actual dicho formato, debe utilizarse el formulario F19-1 disponible en la página web del SEPBLAC, debiendo abstenerse de ejecutar cualquier operación de este tipo (LBC 19).

G. Comunicación sistemática. Los sujetos obligados comunicarán mensualmente al Servicio Ejecutivo de la Comisión las operaciones que se detallan en los apartados a) a g) del artículo 27 del Real Decreto 304/2014, si bien los asesores fiscales no deben realizar esta comunicación sistemática al eximirles de dicha obligación el artículo 27.3 del citado reglamento.

H. Deber de colaboración. Los asesores fiscales deben colaborar, previo requerimiento, con el Servicio Ejecutivo de la Comisión, pues el artículo 21.1 de la Ley 10/2010 dispone que los mismos facilitarán la documentación e información que el citado Servicio les requiera para el ejercicio de sus competencias, si bien este deber lo ha ampliado el artículo 30 del Real Decreto 304/2014 a los requerimientos efectuados por cualquier otra autoridad pública o agente de la Policía Judicial de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado legalmente habilitado.

40 El artículo 23 del Real Decreto 304/2014 exige a todos los sujetos obligados –asesores fiscales incluidos- disponer de un sistema de alertas de operaciones sospechosas que serán revisadas a efectos de determinar si procede el examen especial de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 25 del reglamento. En el caso de sujetos obligados cuyo número anual de operaciones exceda de 10.000, será preceptiva la implantación de modelos automatizados de generación y priorización de alertas.

- I. Prohibición de revelación.** Los asesores fiscales y sus directivos o empleados no revelarán al cliente ni a terceros que se ha comunicado información al Servicio Ejecutivo de la Comisión, o que se está examinando o puede examinarse alguna operación por si pudiera estar relacionada con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo (LBC 24.1), no obstante, cuando los asesores fiscales intenten disuadir a un cliente de una actividad ilegal, ello no constituirá revelación (LBC 24.3).
- J. Conservación de documentos.** Los asesores fiscales conservarán toda la documentación obtenida o generada en aplicación de las medidas de diligencia debida, con inclusión, en particular, de las copias de los documentos fehacientes de identificación, las declaraciones del cliente, la documentación e información aportada por el cliente u obtenida de fuentes fiables independientes, la documentación contractual y los resultados de cualquier análisis efectuado, durante un período de diez años desde la terminación de la relación de negocio o la ejecución de la operación ocasional (RBC 28), debiendo almacenar dichas copias en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos, excepto aquellos asesores que ocupen a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supere los 2 millones de euros, que podrán optar por mantener copias físicas de los documentos de identificación.
- K. Ejemplo.** Un asesor fiscal detecta que un cliente suyo ha vendido joyas en efectivo por 300.000 euros. De entrada, tanto el joyero como el asesor fiscal son sujetos obligados. El joyero podrá ser sancionado con 75.000 euros por incumplir la obligación de limitación de pagos en efectivo, a no ser que denuncie a su cliente; al comprador, si es descubierto por los funcionarios aduaneros o policiales, se le requisan los 300.000 euros y se le apertura expediente sancionador por infracción grave imponiéndole una multa cuyo importe mínimo será de 600 euros y cuyo importe máximo podrá ascender hasta el duplo del valor de los medios de pago empleados (LBC 57.3), sin descartar la posible sanción de 75.000 euros por pagar en efectivo. El asesor fiscal sólo está obligado a identificar a su cliente, pero el joyero además de identificar al comprador debe comunicar esta venta al Servicio Ejecutivo de la Comisión y conservar la pertinente documentación. No obstante, podemos plantearnos algunas cuestiones:
- Un sujeto obligado ¿qué ventas en efectivo debe comunicar al Servicio Ejecutivo de la Comisión? Debe identificar al cliente cuando la venta sea igual o superior a 1.000 euros (RBC 4.1) y, tras el examen especial, comunicarlo al Servicio Ejecutivo de la Comisión cuando considere que hay indicios o prueba de blanqueo, pero como la ley no fija un importe concreto, será el propio sujeto obligado el que en cada caso concreto lo cuantifique, si bien determinados importes hablan por sí solos.
 - ¿Qué ventas en efectivo debe comunicar un sujeto no obligado? Debe identificar al cliente cuando la venta supere 15.000 euros (LBC 38) y comunicarlo al Servicio Ejecutivo de la Comisión cuando considere que hay indicios o prueba de blanqueo, si bien, tampoco hay un límite legal.
 - ¿Qué obligaciones tiene un asesor fiscal cuyo cliente regenta una cafetería en módulos para blanquear? Debe identificar formal y realmente a su cliente y comunicar esa información al Servicio Ejecutivo de la Comisión, cuando sea indubitado que el negocio se utiliza para blanquear.

Segundo. Obligaciones de los asesores fiscales que tienen un importante volumen de negocio. El artículo 31 del Real Decreto 304/2014 –en realidad, el artículo más importante del reglamento, pues clasifica a los sujetos obligados en uno u otro grupo– dispone que los asesores fiscales que ocupen a 10 o más personas y cuyo volumen

de negocios anual o cuyo balance general anual supere los 2 millones de euros, deben cumplir, además de las obligaciones antes referidas, las que a continuación se exponen.

- A. Procedimientos de control interno.** Los asesores fiscales que cuentan con un importante volumen de negocio aprobarán por escrito y aplicarán políticas y procedimientos adecuados en materia de diligencia debida, información, conservación de documentos, control interno, evaluación y gestión de riesgos, garantía del cumplimiento de las disposiciones pertinentes y comunicación, con objeto de prevenir e impedir operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (LBC 26.1). Estas políticas y procedimientos de prevención serán aprobados por el órgano de administración de la sociedad profesional, si bien, cuando el volumen de negocios anual supere los 50 millones de euros o su balance general anual supere los 43 millones de euros, podrá el órgano de control interno (RBC 35) aprobar los procedimientos a través de los cuales se implementen las citadas políticas. Los procedimientos de control interno deben permitir efectuar los controles que especifica el artículo 34 del Real Decreto 304/2014.
- B. Análisis de riesgo.** Los citados asesores fiscales deben aprobar por escrito y aplicar una política expresa de admisión de clientes (LBC 26.1), fundamentada en un análisis previo de riesgo. El análisis identificará y evaluará los riesgos por tipos de clientes, países o áreas geográficas, productos, servicios, operaciones y canales de distribución, tomando en consideración variables tales como el propósito de la relación de negocios, el nivel de activos del cliente, el volumen de las operaciones y la regularidad o duración de la relación de negocios.
- C. Manual de prevención.** Los procedimientos de control interno que establezcan estos asesores fiscales serán documentados en un manual de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo que comprenderá, como mínimo, los aspectos relacionados en el artículo 33 del Real Decreto 304/2014.
- D. Representante.** Los asesores fiscales designarán como representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión a una persona que ejerza cargo de administración o dirección de la sociedad (LBC 26.2), el cual será responsable del cumplimiento de las obligaciones de información, para lo que tendrá acceso sin limitación alguna a cualquier información obrante en el sujeto obligado.
- E. Órgano de control interno.** Los asesores fiscales que ocupen a 50 o más personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual supere los 10 millones de euros establecerán un órgano de control interno responsable de la aplicación de los procedimientos de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (RBC 35.2); si no se cumplen estos requisitos, no es preceptiva la constitución del órgano de control interno y sus funciones las desempeña el representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión.
- F. Examen externo.** Las medidas de control interno serán objeto de examen anual por un experto externo (LBC 28.1). Los informes de experto externo describirán y valorarán las medidas de control interno de los asesores fiscales a una fecha de referencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 10/2010 (RBC 38.1).
- G. Formación de empleados.** Los sujetos obligados aprobarán un plan anual de formación en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (RBC 39.1).

4. Las obligaciones de los empleados del asesor fiscal

Los empleados de los asesores fiscales, aunque no tienen la consideración de sujetos obligados, pueden dirigirse directamente al Servicio Ejecutivo de la Comisión cuando detecten indicios o pruebas de blanqueo de capitales, lo que ya nos indica que no tienen el deber de guardar secreto profesional.

Respecto de la primera cuestión, el artículo 2.2 de la Ley 10/2010 dispone que sólo “tienen la consideración de sujetos obligados las personas físicas o jurídicas que desarrollen las actividades mencionadas en el apartado precedente”, añadiendo a continuación “cuando las personas físicas actúen en calidad de empleados de una persona jurídica o le presten servicios permanentes o esporádicos, las obligaciones impuestas por esta ley recaerán sobre dicha persona jurídica respecto de los servicios prestados”; no obstante, para aquellos asesores fiscales que por su volumen de negocio tengan que establecer procedimientos de control interno, el artículo 17 de la Ley 10/2010 dispone: “Al establecer las medidas de control interno a que se refiere el artículo 26, los sujetos obligados concretarán el modo en que se dará cumplimiento a este deber de examen especial, que incluirá la elaboración y difusión entre sus directivos, empleados y agentes de una relación de operaciones susceptibles de estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, la periódica revisión de tal relación y la utilización de aplicaciones informáticas apropiadas, teniendo en cuenta el tipo de operaciones, sector de negocio, ámbito geográfico y volumen de la información”.

El artículo 18.4 de la Ley 10/2010 dispone: “Los directivos o empleados de los sujetos obligados podrán comunicar directamente al Servicio Ejecutivo de la Comisión las operaciones de que conocieran y respecto de las cuales estimen que concurren indicios o certeza de estar relacionadas con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo, en los casos en que, habiendo sido puestas de manifiesto internamente, el sujeto obligado no hubiese informado al directivo o empleado comunicante del curso dado a su comunicación”. En relación con el examen especial de las operaciones sospechosas, el artículo 24.1 del Real Decreto 304/2014 establece que el sistema de alertas se entenderá sin perjuicio de la detección de operaciones de riesgo por parte de los directivos, empleados y agentes, a cuyos efectos los sujetos obligados, como parte de los procedimientos de control interno: a) difundirán internamente una relación de operaciones susceptibles de estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo; b) establecerán un cauce de comunicación con los órganos de control interno, con instrucciones precisas a los directivos, empleados y agentes sobre cómo proceder en caso de detectar cualquier hecho u operación que pudiera estar relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo; c) aprobarán un formulario orientativo del contenido mínimo que deberá incluir la comunicación interna de operaciones; d) garantizarán la confidencialidad de las comunicaciones de operaciones de riesgo realizadas por los empleados, directivos o agentes; e) proporcionarán formación adecuada, de conformidad con lo prevenido en el artículo 39.

5. Régimen sancionador

Como es habitual, se sanciona cualquier incumplimiento de las obligaciones antes referidas, caracterizándose este régimen sancionador por el predominio de las infracciones graves y la elevada cuantía de las multas, si bien, como decíamos, sólo se puede sancionar a los sujetos obligados.

Primero. Calificación de la infracción. El artículo 50 de la Ley 10/2010 clasifica las infracciones en muy graves, graves y leves, afectando a los asesores fiscales los siguientes incumplimientos.

- A. Infracciones muy graves.** Se califican como tales las siguientes conductas (LBC 51): a) el incumplimiento del deber de comunicación por indicio, cuando algún directivo o empleado del sujeto obligado hubiera puesto de manifiesto internamente la existencia de indicios o la certeza de que un hecho u operación estaba relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo; b) el incumplimiento de la obligación de colaboración cuando medie requerimiento escrito; c) el incumplimiento de la prohibición de revelación o del deber de reserva; d) la resistencia u obstrucción a la labor inspectora, siempre que medie requerimiento del personal actuante expreso y por escrito al respecto; e) el incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas correctoras comunicadas por requerimiento cuando concurra una voluntad deliberadamente rebelde al cumplimiento; f) la comisión de una infracción grave cuando durante los cinco años anteriores hubiera sido impuesta al sujeto obligado sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción.
- B. Infracciones graves.** Tienen esta consideración las siguientes conductas (LBC 52): a) el incumplimiento de obligaciones de identificación formal; b) el incumplimiento de obligaciones de identificación del titular real; c) el incumplimiento de la obligación de obtener información sobre el propósito e índole de la relación de negocios; d) el incumplimiento de la obligación de aplicar medidas de seguimiento continuo a la relación de negocios; e) el incumplimiento de la obligación de aplicar medidas de diligencia debida a los clientes existentes; f) el incumplimiento de la obligación de aplicar medidas reforzadas de diligencia debida; g) el incumplimiento de la obligación de examen especial; h) el incumplimiento de la obligación de comunicación por indicio, cuando no deba calificarse como infracción muy grave; i) el incumplimiento de la obligación de abstención de ejecución; k) el incumplimiento de la obligación de colaboración cuando medie requerimiento escrito; l) el incumplimiento de la obligación de conservación de documentos; m) el incumplimiento de la obligación de aprobar por escrito y aplicar políticas y procedimientos adecuados de control interno, incluida la aprobación por escrito y aplicación de una política expresa de admisión de clientes; n) el incumplimiento de la obligación de comunicar al Servicio Ejecutivo de la Comisión la propuesta de nombramiento del representante del sujeto obligado, o la negativa a atender los reparos u observaciones formulados; ñ) el incumplimiento de la obligación de establecer órganos adecuados de control interno; o) el incumplimiento de la obligación de dotar al representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión y al órgano de control interno de los recursos materiales, humanos y técnicos necesarios para el ejercicio de sus funciones; p) el incumplimiento de la obligación de aprobar y mantener a disposición del Servicio Ejecutivo de la Comisión un manual adecuado y actualizado de prevención del blanqueo de capitales; q) el incumplimiento de la obligación de examen externo; r) el incumplimiento de la obligación de formación de empleados; s) el incumplimiento de la obligación de adoptar por parte del sujeto obligado las medidas adecuadas para mantener la confidencialidad sobre la identidad de los empleados, directivos o agentes que hayan realizado una comunicación a los órganos de control interno; t) el incumplimiento de la obligación de aplicar respecto de las sucursales y filiales con participación mayoritaria situadas en terceros países las medidas previstas en el artículo 31; x) el establecimiento o mantenimiento de relaciones de negocio o la ejecución de operaciones prohibidas; y) la resistencia u obstrucción a la labor inspectora cuando no haya mediado requerimiento del personal actuante expreso y por escrito al respecto.
- C. Infracciones leves.** El artículo 53 de la Ley 10/2010 dispone: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, constituirán infracciones leves aquellos incumplimientos de obligaciones establecidas específicamente en la presente Ley que no constituyan infracción muy grave o grave conforme a lo previsto en los dos artículos precedentes”. Por su parte, el citado artículo 52.2 de la Ley 10/2010 establece que salvo que concurran indicios o certeza de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, las infracciones tipificadas como graves en las letras a), b), c), d), e), f) y l) podrán ser calificadas como leves cuando el incumplimiento del sujeto obligado

deba considerarse como meramente ocasional o aislado a la vista del porcentaje de incidencias de la muestra de cumplimiento.

Segundo. Régimen sancionador. Son compatibles las sanciones al sujeto obligado y a sus empleados, si bien estas últimas son potestativas, disponiendo el artículo 54 de la Ley 10/2010 que “además de la responsabilidad que corresponda al sujeto obligado aun a título de simple inobservancia, quienes ejerzan en el mismo cargos de administración o dirección, sean unipersonales o colegiados, serán responsables de las infracciones cuando éstas sean imputables a su conducta dolosa o negligente”.

- A. Sanciones por infracciones muy graves.** Con carácter obligatorio multa mínima de 150.000 euros y máxima, la mayor de las siguientes cifras, el 5 por ciento del patrimonio neto del sujeto obligado, el duplo del contenido económico de la operación o 1.500.000 euros; con carácter potestativo y alternativo entre sí, amonestación pública o revocación de la autorización administrativa cuando se sancione a entidades sujetas a la misma. Además, los administradores o directivos responsables de la infracción, pueden ser sancionados con multa de entre 60.000 y 600.000 euros –tiene carácter obligatorio-, y, con carácter potestativo y alternativo entre sí, separación del cargo, con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en la misma entidad por un plazo máximo de diez años o separación del cargo, con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en cualquier entidad de las sujetas a la Ley 10/2010 por un plazo máximo de diez años (LBC 56).
- B. Sanciones por infracciones graves.** Con carácter obligatorio multa mínima de 60.001 euros y máxima, la mayor de las siguientes cifras, el 1 por ciento del patrimonio neto del sujeto obligado, el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por ciento o 150.000 euros; con carácter potestativo y alternativo entre sí, amonestación pública o privada. Además, los administradores o directivos responsables de la infracción, pueden ser sancionados con multa de entre 3.000 y 60.000 euros –tiene carácter obligatorio-, y, con carácter potestativo y alternativo entre sí, amonestación pública o privada o suspensión temporal en el cargo por plazo no superior a un año (LBC 57).
- C. Sanciones por infracciones leves.** El artículo 58 de la Ley 10/2010 dispone que las infracciones leves se podrán sancionar con una o ambas de las siguientes sanciones: a) amonestación privada; b) multa por importe de hasta 60.000 euros.

6. Cuestiones prácticas: dinero blanco, negro o sucio

Por el sistema financiero circula dinero blanco, negro y sucio. El blanco es el que cualquier ciudadano obtiene lícitamente, ya sea con su trabajo, con su industria o con su patrimonio; negro, el que se obtiene defraudando a la Hacienda pública; y sucio, el proveniente de una actividad delictiva.

Primero. ¿Se pueden pagar las actas de inspección con dinero sucio? No, porque el dinero sucio proviene de una actividad delictiva y se incurriría en delito de blanqueo de capitales. ¿Y la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda pública? El artículo 305.7 del Código penal identifica la responsabilidad civil con el importe de la deuda tributaria, intereses de demora incluidos, por tanto, se “debe” pagar con dinero sucio la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda pública, en cuyo caso, el resto de base liquidable queda blanqueado.

Segundo. ¿Se pueden pagar las actas de inspección con dinero negro? Depende. Si la Administración regulariza ventas ocultas, la cuota del acta debe pagarse con ese dinero negro, proveniente del fraude a la Hacienda pública, ahora blanqueado por mor de la actuación de la Inspección de los Tributos; pero, si la Inspección elimina gastos o deducciones, el pago del acta con dinero negro supondría un incremento no justificado de patrimonio.



El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero¹

José A. Rozas Valdés

Catedrático acreditado de Universidad
Departamento de Derecho financiero y tributario (UB)

Resumen

En el marco de las disposiciones encaminadas a estimular la regularización fiscal aprobada en el 2012 en relación con determinado patrimonio radicado en el extranjero se estableció un régimen especial, tributario y sancionador, respecto de las ganancias no justificadas de patrimonio vinculadas a dichos bienes y derechos que ha venido, en la práctica, a dificultar su declaración extemporánea.

El objeto de este trabajo es analizar las vías interpretativas por las que eventualmente se pudiera defender que una regularización espontánea extemporánea de tales patrimonios permitiría excluir la aplicación de este régimen especial y examinar, en relación con el mismo, su compatibilidad con el Derecho constitucional y con el Derecho de la UE.

Abstract

As part of the provisions passed in 2012 to encourage voluntary disclosure returns of some abroad assets, a special tax and penalty system was established. In practice, this specific scheme about unjustified capital gains taxation have difficult, from then, a late disclosure of these assets.

The purpose of this paper is to analyze the interpretive ways in which eventually could argue that an extemporaneous and spontaneous disclosure of such assets would exclude the application of this special scheme and examine, in connection therewith, its compatibility with the constitutional law and the EU law.

Palabras claves

Principios constitucionales tributarios, Sanciones tributarias, Ganancias no justificadas de patrimonio, Declaración de bienes en el extranjero, Principio de proporcionalidad, libre circulación de capitales.

¹ Este trabajo se enmarca en el proyecto de I+D sobre "Modelos de relaciones tributarias en la UE" DER2012-38519, dirigido por el Prof. Dr. Luis M. Alonso en la UB. En su impulso y elaboración he quedado en deuda con Joan Balaguer y Esaú Alarcón, Profesores de la Universidad Abat Oliba CEU, magníficos asesores fiscales y mejores amigos.

Keywords

Taxation constitutional principles, tax penalties, unjustified capital gains taxation, abroad assets return, proportionality principle, freedom of movement of capital

Sumario

1. Planteamiento
2. El régimen especial del patrimonio ubicado en el extranjero
3. Compatibilidad de la sanción del 150% con los recargos por declaración extemporánea
4. La aplicabilidad de la sanción del 150% en los supuestos de regularización voluntaria
5. La compatibilidad constitucional de este régimen especial
6. La compatibilidad con el Derecho comunitario de este régimen especial
7. Conclusiones

1. Planteamiento

En el horizonte de la ampliación de los intercambios automáticos de información financiera y patrimonial entre Administraciones tributarias –en particular en el marco de la Unión Europea, plenamente operativo desde este año– y de la crisis financiera de las Administraciones públicas padecida durante los últimos ejercicios presupuestarios, el Gobierno de la Nación impulsó durante 2012 varias iniciativas legislativas de política fiscal orientadas a conseguir que los contribuyentes con patrimonio en el extranjero lo declarasen voluntariamente. Lo que en la terminología anglosajona se viene llamando *voluntary disclosure*. Se llevó a cabo, simultáneamente, a tal efecto, una reforma de normativa general tributaria, 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; otra, posterior, de la normativa penal relativa al delito fiscal, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre; y un proceso específico de regularización fiscal, “amnistía fiscal”, plasmado en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Este conjunto de normas ha venido a dar forma a un régimen tributario especial, sustantivo, formal y sancionador, aplicable al patrimonio ubicado en el extranjero. El empeño del legislador del 2012 por atraer al proceso de regularización especial al mayor número posible de contribuyentes, bajo la amenaza de que sería la última oportunidad de hacerlo con costes razonables, ha conducido a una situación más que complicada tanto a quienes, no habiéndose acogido al mismo en su momento, se plantean regularizar su situación en la actualidad, como a la Administración tributaria que, probablemente interesada en seguir estimulando procesos voluntarios en este sentido no acierta a encauzarlos.

El propósito de este trabajo es, desde la descripción de este régimen tributario especial (epígrafe 2), ya abordada por otros autores con particular acierto en estas y otras revistas², abordar la compatibilidad de las sanciones previstas en el mismo con las relativas a las declaraciones extemporáneas (epígrafe 3), su aplicación en procesos de regularización voluntaria (epígrafe 4) y sus carencias en términos de constitucionalidad (epígrafe 5) y de respeto del Derecho comunitario (epígrafe 6), para terminar con unas conclusiones sobre todo lo analizado a lo largo del mismo.

2. El régimen tributario del patrimonio ubicado en el extranjero

Toda la reforma legislativa a la que se ha hecho referencia se construyó sobre tres grandes ejes de actuación:

- a. El establecimiento de deberes específicos de información respecto de determinados bienes y derechos ubicados en el extranjero de titularidad de contribuyentes residentes en España. Que se tradujo en el famoso modelo de declaración 720³, a presentar antes del mes de abril de cada año [la primera declaración, el 2013, el plazo se alargó hasta el 30 de dicho mes];

2 *Vid.*, por todos, el completo trabajo de E. Simón Acosta: “Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, 2014, pp. 39-78 y el no menos meritorio trabajo publicado por H. López López, “Deber de información sobre bienes en el extranjero y límites derivados del Derecho de la UE y de la CE”, en *Contabilidad y Tributación* (CEF), núm. 368, 2013, pp. 5-48.

3 Aprobado mediante la Orden Ministerial HAP/72/2013, de 30 de enero.

- b. La articulación de un procedimiento especial de regularización, “amnistía fiscal”, para los ejercicios 2008 a 2011 mediante el pago de un “gravamen especial” y único del 10%, sin sanciones, que estuvo vigente desde junio hasta noviembre del 2012 y que se articuló a través de “declaraciones especiales” presentadas en los no menos populares, durante aquél período, modelos 750 y D-750⁴.
- c. El endurecimiento notable del régimen sancionador y penal tributario, a partir del 2013, de forma específica por cuanto a las consecuencias de disponer, contribuyentes obligados a contribuir en España por su renta mundial, de cierto tipo de patrimonio en el extranjero.

La política fiscal que se deducía de estas tres disposiciones normativas era muy transparente, aun cuando la secuencialidad –y superposición– de la aprobación de sus diferentes piezas la llegase a difuminar. Hasta entonces, las posibilidades de obtención de información patrimonial en el extranjero por parte de la Administración tributaria española había revestido una cierta dificultad y complejidad. El *Forum for Global Exchange of Tax Information* de la OCDE y las iniciativas del G-20⁵, a nivel internacional, y el desarrollo de las Directivas comunitarias a nivel europeo, en lo relativo a intercambio automático de información patrimonial y financiera entre Administraciones tributarias abre unas posibilidades insospechadas que aventuran un más sencillo y directo acceso a dicha información.

Pues bien, el mensaje que enviaba la Administración tributaria a los contribuyentes, con toda claridad, en el año 2012, era bien directo: antes de que nosotros lleguemos a conocer que usted tiene patrimonio en el extranjero –o rentas obtenidas en el extranjero– cuya existencia haya venido ocultando a la Administración tributaria española durante los últimos años, póngase al día y regularice voluntariamente su situación tributaria, por el módico importe del 10% del valor de dicho patrimonio. Eso sí, en adelante, la tenencia de patrimonio en el extranjero va a quedar sujeta a un régimen de declaración, de tributación y sancionador especial: i) la Administración ha de estar periódicamente informada, antes del mes de abril de cada año, de las variaciones que haya sufrido dicho patrimonio desde la última declaración y ii) en el caso de que se llegue a tener conocimiento de que se es titular de patrimonio en el extranjero que no se haya declarado, el régimen tributario aplicable al mismo será específico, y muy severo, llevando consigo la imposición de una serie de sanciones concomitantes al mismo de una inusitada dureza.

Es en este marco en el que se dicta la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 que establece un **régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas** y de presunción de obtención de rentas con este tenor literal:

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

4 Sobre este proceso y su constitucionalidad *vid.* el trabajo de M. Maiani Lázaro: “**La Amnistía fiscal de 2012. Régimen jurídico y constitucionalidad**”, galardonado con el XIX Premio AEDAF 2013 y publicado en un número especial de esta Revista. Aunque en un análisis pácato de los resultados del mismo se quiso calificar de fracaso el hecho de que de las declaraciones especiales por entonces presentadas, 31.484, se derivase el ingreso de una cuota, modesta para las estimaciones inicialmente efectuadas, de 1,191 millones, lo cierto y verdad es que el efecto verdaderamente trascendente de todo el proceso llevado a cabo fue el afloramiento, a través de las declaraciones informativas presentadas, de más de 100.000 millones de patrimonio en poder de personas físicas y jurídicas residentes en España cuyos rendimientos, a partir de entonces, van a ser objeto de más que previsible declaración y de un más sencillo control.

5 Sobre el marco de regulación e institucional aplicable a las relaciones financieras internacionales en el inicio de siglo *vid.* L.M. Cazorla Prieto: *El Gobierno de la globalización financiera: una aproximación jurídica*, Cizur Menor, Aranzadi/Thomson Reuters, 2010, 217 pp. y T. Rosembuj Erujimovich: *Principios globales de fiscalidad internacional*, 2ª ed., El Fisco, Barcelona, 2013, pp. 45-63.

sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El empeño del legislador del 2012 por atraer al proceso de regularización especial al mayor número posible de contribuyentes, bajo la amenaza de que sería la última oportunidad de hacerlo con costes razonables, ha conducido a una situación más que complicada tanto a quienes, no habiéndose acogido al mismo en su momento, se plantean regularizar su situación en la actualidad, como a la Administración tributaria que, probablemente interesada en seguir estimulando procesos voluntarios en este sentido no acierta a encauzarlos

Mediante la Ley 7/2012 se había modificado, por otra parte, la Ley 58/2003, General tributaria (en adelante, LGT) para añadir, asistémicamente, al elenco de las obligaciones de información de los contribuyentes una nueva y específica⁶, relativa a la mayoría de los bienes y derechos que el contribuyente pudiera tener en el extranjero, la Disposición adicional 18ª de la LGT, que establece el deber de los contribuyentes⁷ de suministrar a la Administración tributaria:

6 Dicho mandato legal es desarrollado mediante Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el cual se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT), incorporando tres nuevos artículos -42 bis y ter y 54 bis- relativos cada uno de ellos a la obligación de informar acerca de cada una de los bienes indicados en el precepto legal aquí reproducido: cuentas por un lado, valores mobiliarios y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

7 La Disp. ad. 18ª LGT, al establecer la susodicha obligación se refiere a "los obligados tributarios". En los arts. 42bis, 42ter y 54bis del RD 105/2007 se ha concretado, entre otras cosas, el ámbito subjetivo de tan vaga expresión legal para entender que afecta a las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica (art.35.4 LGT) residentes en territorio español y a quienes tengan la condición de establecimientos permanentes en dicho territorio. Así como, en cuanto a las cuentas abiertas en el extranjero, a los representantes de aquellos y a quienes tuvieran poder de disposición sobre las mismas. Sin habilitación legal suficiente al respecto.

- a. Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b. Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c. Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos de su titularidad y situados en el extranjero.”

Como corolario de esta obligación formal se aprueba, en la misma Disp. ad. 18ª LGT, un régimen sancionador específico. Se tipifican, al respecto, dos infracciones con la calificación de muy graves:

1. “No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos” la declaración informativa de referencia; y
2. Presentar la declaración informativa “por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios”⁸.

A continuación, el precepto legal detalla el pormenor de las sanciones que llevará aparejado la comisión de las susodichas infracciones, que varían en función de la tipología y volumen de datos que hayan sido objeto de ocultación, o de declaración defectuosa, y se manifiesta su incompatibilidad con las que pudieran corresponder de acuerdo con el régimen general sancionador de los arts. 198 y 199 LGT⁹.

Simultáneamente era objeto de modificación el régimen tributario de las ganancias de patrimonio no justificadas en el IRPF. Se añadía, a tal efecto, a la ley reguladora del impuesto un nuevo párrafo segundo a su art. 39, del siguiente tenor:

“En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo

8 Siendo así que, sin que tal cosa se prevea expresamente en el Real Decreto que desarrolla la obligación legal, ha sido mediante Orden ministerial HAP/72/2013, de 13 de enero –sin expresa habilitación al respecto– como se han establecido las condiciones y formatos, electrónicos, de cumplimentación del deber de informar sobre estos bienes, puede decirse que la tipificación de esta infracción carece de la suficiente cobertura legal (cfr. R. Falcón y Tella, “El modelo 720 (y II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que se apruebe un modelo para la presentación en papel?”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 12, 2013).

9 Aun cuando la obligación de informar abarca a las tres categorías de bienes relacionados, a los efectos del cálculo de la sanción que correspondería imponer en caso de incumplimiento de dicha obligación, la Administración viene entendiendo, inopinada y sorprendentemente, que la omisión de información relativa a cada categoría de bienes comportará la imposición de una sanción mínima diferente y desagregada de la que se hubiera de imponer por la ausencia de información relativa a bienes de las otras dos categorías.

establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto."

El régimen equivalente en el Impuesto sobre Sociedades, de presunción de rentas, era igualmente objeto de una modificación paralela añadiéndose un nuevo apartado sexto al art. 134 de la Ley del Impuesto, RDL 4/2004, en términos en la práctica idénticos al aquí reproducido apartado dos del art. 39 LIRPF.

El marco normativo se completó con una disposición adicional, segunda, en la Ley 7/2012, aprobada en virtud de una enmienda, que pretende –con expresión algo más que tortuosa- acotar el ámbito temporal de aplicación del precepto, tratando de evitar una impugnación del mismo por retroactividad de grado máximo. Se establece en dicha disposición que la imputación de rentas prevista en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS “se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados”. Lo que parece querer decirse con semejante dicción –que un reducido y granado grupo de inspectores que sumaban entre sí más de cien años de servicios se declaraban incapaces de comprender¹⁰- es que la consecuente ganancia no justificada o presunción de rentas derivada de tales preceptos se imputará, siempre, a un ejercicio posterior al 2012. Pretendiéndose con ello evitar que pueda decirse que afecta a situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a dicha fecha. Lo que no deja de ser, francamente, un tanto infantil. Diga lo que diga la reproducida disposición, y aun cuando la liquidación que llegase a girar la Administración tributaria fuese emitida por ejercicios sucesivos al del 2012, lo cierto y verdad es que vendrá referida –en muchos casos- a la adquisición de bienes y derechos realizada de forma efectiva e indubitable con anterioridad a dicha fecha, incluso, en ejercicios más que pretéritos. Se quiera o no, estas disposiciones, en muchos casos, están llamadas a afectar –de un modo u otro- a situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a la entrada en vigor de las mismas.

En definitiva, los regímenes especiales de imputación de rentas por patrimonio radicado en el extranjero únicamente darán lugar a la práctica de liquidaciones relativas al ejercicio 2012 y siguientes. La imputación se hará a aquel ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, a partir de dicha fecha, devengado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012: 31 de octubre de 2012. ¿Es así que no afecta a situaciones jurídicas nacidas, e incluso extinguidas, con anterioridad a dicha fecha? Evidentemente, no. Por cuanto, resulta innegable que va a poder desplegar sus efectos sobre bienes y derechos que llevaban en el patrimonio del contribuyente desde fechas anteriores. Aun cuando el legislador tributario quiera hacernos creer que el convertir dichos bienes y derechos -*ope legis*, por arte de birlibirloque- en renta de un ejercicio posterior al 2012, sana toda tacha de irretroactividad.

La pirueta pretendida por el redactor de la norma de hacer creer que no se está ante la aplicación de una norma a hechos pretéritos, eventualmente prescritos, y que no tiene carácter retroactivo porque, en realidad, describe un nuevo hecho imponible que se devenga al momento de descubrirse la tenencia de los bienes radicados en el

10 Cfr. I. Espejo Poyato: “La recurrente ley de represión del fraude fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 264, 2013, p. 11.

Los regímenes especiales de imputación de rentas por patrimonio radicado en el extranjero únicamente darán lugar a la práctica de liquidaciones relativas al ejercicio 2012 y siguientes

extranjero no deja de ser, ciertamente, tan original como endeble¹¹.

Aparentemente, a juzgar incluso por su ubicación sistemática -y salvo que se afirmase que, sencillamente, este régimen especial es de naturaleza sancionadora¹²- este régimen de imputación de rentas en el IRPF y en el IS tiene naturaleza de norma especial en materia de ganancias no justificadas de patrimonio, de forma

y manera que cuando se aplicase éste -por concurrir todos los presupuestos previstos al respecto con relación a patrimonio ubicado en el extranjero- no se podría aplicar simultáneamente a los mismos hechos el régimen general de ganancias no justificadas de patrimonio.

3. Compatibilidad de la sanción especial con los recargos por declaración extemporánea

Este es, pues, el marco normativo aplicable en la actualidad a la regularización de ciertos bienes y derechos de contenido patrimonial, ubicados en el extranjero, de los que fuese titular un contribuyente llamado a tributar en España por su renta mundial.

Con toda claridad, el precepto en el que se establece la sanción específica que resultaría aplicable a un eventual descubrimiento por parte de la Administración de estos bienes, la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, se declara incompatible con las infracciones reguladas en los arts. 191 a 195 LGT relativas a supuestos en los que se haya producido un perjuicio económico al Erario público. Es decir, siendo aplicable la sanción especial, queda desplazada la general, que no es, pues, acumulable con aquella.

No resulta incompatible, eso sí, con las previstas en los arts. 198-199 LGT, relativas a omisiones de declaración o autoliquidación sin perjuicio económico directo, aun cuando tampoco hayan de ser aplicables en tal caso, por cuanto -tratándose de patrimonio ubicado en el extranjero susceptible de ser objeto de declaración informativa- se habrían de imponer las sanciones especiales previstas en la Disp. ad. 18ª LGT.

Es, por lo tanto, irrefutable, que en el supuesto hipotético de que la Administración tributaria descubriese -cualquiera que fuese el cauce por el que llegase a tal conocimiento- que un contribuyente sujeto a la obligación de informar sobre patrimonio ubicado en el extranjero, es titular de bienes y derechos de dichas características, no habiendo informado previamente a la Administración de la existencia de los mismos, mediante la presentación del correspondiente modelo 720, las consecuencias serían tres:

11 Se ha llegado a calificar a este respecto, atinadamente, esta recreación de la renta para atraerla a un ejercicio posterior al 2012 como un extraño caso de renta "resucitada" que introduce en nuestro ordenamiento "un grado de retroactividad desconocido hasta el momento en la medida en que afecta no ya a hechos consumados o perfeccionados sino a obligaciones extinguidas" (H. López López, "Deber de información...", p. 31).

12 **Cfr.** en este sentido la opinión de E. Simón Acosta ("Arbitrariedades...", p. 61), sobre la que más adelante se volverá.

- a. Liquidación de ganancia no justificada: Se habría de liquidar la cuota de IRPF –o de IS en caso de tratarse de un contribuyente sujeto a dicho Impuesto- a que hubiera lugar, más los correspondientes intereses de demora, en concepto de ganancia no justificada de patrimonio, conforme a lo prescrito en el art. 39.2 LIRPF o, en su caso, 134.6 LIS;
- b. Agravamiento de la infracción por falta de ingreso: Se impondrían las sanciones, del 150% de la cuota íntegra liquidada, a tenor de lo prescrito en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012;
- c. Infracción específica por el incumplimiento de la obligación formal de informar: Se impondrían las sanciones derivadas de lo establecido en la Disp. ad. 18ª LGT –compatibles con las precedentes- por la omisión del deber de suministrar información sobre dichos bienes, atendiendo a su calificación tributaria y al número de datos que se hubieran ocultado.

Llegados a este punto, se ha de abordar lo que constituye el núcleo de la primera cuestión aquí planteada. ¿El régimen descrito es incompatible con el previsto para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo? ¿Pueden acumularse, pues, las sanciones aquí descritas a los llamados recargos únicos recogidos en el art. 27 LGT?

Pues bien, **la respuesta ha de ser negativa**. Sin perjuicio de las consideraciones que más adelante se realizarán sobre qué régimen sancionador se habrá de derivar de la presentación de una declaración espontánea extemporánea –por cuanto a patrimonio ubicado en el extranjero- lo que está fuera de toda duda es que la aplicación de los tradicionalmente llamados recargos únicos “excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse” y, en el caso de que el retraso en la declaración fuera inferior a los 12 meses, “de los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración” (art. 27.2 LGT).

Es decir, y en seguida volveremos sobre ello, la Administración tributaria, ante la presentación de una declaración espontánea extemporánea referida a bienes y derechos ubicados en el extranjero podrá reaccionar de dos modos:

- a. Aplicando la Disp. ad. 18ª LGT y la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/12, en combinación con el régimen de ganancias no justificadas de patrimonio y liquidar, en consecuencia, la cuota íntegra del ejercicio más antiguo del que traigan causa, así como las sanciones específicas aplicables al caso, del 150%, más las formales por omisión de las declaraciones informativas relativas a dichos bienes;
- b. Conformándose con la deuda autoliquidada, liquidar el recargo único por declaración espontánea y extemporánea a que hubiera lugar conforme a lo establecido al respecto en el art. 27.2 LGT.

Lo que no podrá hacer es imponer las sanciones por las ganancias no justificadas de patrimonio relativas a bienes y derechos ubicados en el extranjero –por las infracciones de omisión de ingreso y de omisión de declaración informativa- en paralelo y simultáneamente con los recargos previstos para los supuestos de declaraciones complementarias fuera de plazo.

La naturaleza de estos recargos ha sido objeto de viva polémica jurisprudencial y doctrinal, llegando incluso a provocar –en una versión precedente a la vigente- una declaración de inconstitucionalidad. Lo que no se puede poner en duda es que son del todo incompatibles con “las sanciones que hubieran podido exigirse” (art. 27.2 LGT).

El tenor del precepto es tajante y transparente: los recargos son incompatibles con las sanciones –genéricas o específicas- que respecto de los mismos hechos se hubieran podido exigir. O una cosa o la otra. La norma dice “sanciones”, sin distinguir las características o tipología de las mismas. Luego donde la norma no distingue, el intérprete tampoco puede hacerlo.

4. La aplicabilidad de la sanción especial a los supuestos de regularización voluntaria

Sentado, pues, que la sanción establecida en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 es incompatible con los recargos del art. 27 LGT, queda por ver si en el caso de que el contribuyente presentase una declaración complementaria espontánea, respecto de bienes ubicados en el extranjero, le sería, o no, de aplicación la referida sanción del 150% de la cuota íntegra.

El presupuesto de hecho de comisión de la infracción es nítido, más allá de su extraña formulación: “la aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF (...) y [aunque debiera de haberse dicho “o”, por cuanto ambos supuestos son incompatibles entre sí] en el art. 134.6 LIS”. Si se aplica el régimen de ganancias de patrimonio no justificadas –en su nueva modalidad relativa a las que trajeran causa de patrimonio ubicado en el extranjero- la consecuencia ligada al mismo es la comisión de la infracción especial regulada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012.

Nótese que el texto legal no dice que la infracción se cometa por disponer en el extranjero de bienes y derechos –de entre los sujetos a obligación de información- no declarados, sino por la aplicación del régimen especial relativo a las ganancias de patrimonio no justificadas derivadas de dichos hechos. Si no se aplica por la Administración tributaria dicho régimen, no se ha cometido la infracción. Siendo así que sólo la Administración tributaria puede aplicar dichos preceptos, es precisa –curiosamente- su colaboración para que pueda entenderse integrado el tipo de esta sedicente infracción.

Pero es que, además, el presupuesto de hecho de aplicación del régimen especial del art. 39.2 LIRPF –o del 134.6 LIS- es, nuevamente, la comisión de una infracción: El no haber presentado en plazo la declaración informativa. Así las cosas estaríamos ante un extraño concurso ideal de sanciones –considerando que el régimen de las ganancias no justificadas de patrimonio fuese una sanción impropia¹³- superpuestas entre sí: La omisión de información (sancionable) es el presupuesto de hecho de la aplicación del régimen especial de ganancias no justificadas (en la práctica, de naturaleza sancionadora), que constituye el tipo propio de un tercer ilícito. No ya *bis in idem*, sino *ter in idem*.

¿Cuándo se habrá de aplicar por la Administración tributaria el susodicho régimen especial de ganancias no justificadas por bienes y derechos en el extranjero que no se hubieran declarado en tiempo y forma? “*En todo caso*” cuando se tenga constancia de la “tenencia, declaración, o adquisición de bienes y derechos” en tales condiciones (art. 39.2 LIRPF, la cursiva es mía).

Si el precepto legal no comenzase con el adverbio “en todo caso” y se hubiese omitido en el mismo el sustantivo “declaración” habría base suficiente para afirmar, sin ningún género de dudas, que en los casos de declaraciones

13 En el sentido que a esta expresión se le ha dado en la doctrina italiana por L. Del Federico: *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, Padua, 1993.

complementarias espontáneas no sería de aplicación el régimen especial de ganancias de patrimonio no justificadas y, en consecuencia, que no se habría cometido la infracción que con carácter específico se establece para estos casos en la Ley 7/2012.

Dicho de otro modo, en línea de principio, este régimen especial de liquidación y sanciones sólo sería aplicable a los supuestos derivados de la “tenencia o adquisición” de bienes y derechos en el extranjero de los que no se hubiera previamente informado, pero no a los casos en los que respecto de los mismos se hubiese presentado una “declaración”, por ejemplo, complementaria.

Resulta innegable que va a poder desplegar sus efectos sobre bienes y derechos que llevaban en el patrimonio del contribuyente desde fechas anteriores. Aun cuando el legislador tributario quiera hacernos creer que el convertir dichos bienes y derechos -ope legis, por arte de birlibirloque- en renta de un ejercicio posterior al 2012, sana toda tacha de irretroactividad

Hay dos supuestos, con todo, respecto de los que el precepto legal excluye la aplicación del régimen especial y, con ello, de las sanciones del 150%, que para quienes defienden que la ganancia no justificada de patrimonio no sería un componente imponible más, sino el resultado de la aplicación de una presunción, se trataría de los dos únicos medios de prueba que podrían desarbolar la susodicha presunción:

- a. “cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos “corresponde (sic) con *rentas declaradas*”; o bien
- b. “con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto”. (art. 39.2 § 2º LIRPF).

Prescindiendo, por razones de brevedad, del segundo supuesto de exclusión, conviene fijar la atención en el primero.

Nuevamente aquí, la ley no distingue. Dice “rentas declaradas” y no aclara, por ejemplo, en tiempo y forma oportunos.

¿Qué puede significar “rentas declaradas” como causa de exclusión de la aplicación de este régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio y de su correlativo régimen especial sancionador?

Un primer supuesto que podría amparar esta expresión es que se pudiera demostrar que los bienes y derechos ubicados en el extranjero tuvieran su origen, por ejemplo, en rentas fiscales generadas por una actividad económica en régimen de estimación objetiva. Ese patrimonio habría tenido, pues, su origen en rentas declaradas que tributaron de conformidad con un sistema de estimación de la base imponible en el IRPF que es consustancial a la eventual realización de ganancias patrimoniales –“rentas fiscales”- y que vendrían, en principio, justificadas. La renta se habría declarado por el importe derivado de aplicar los baremos del régimen de estimación objetiva, sin perjuicio de que el beneficio obtenido en el desarrollo de la actividad hubiera sido superior a ese importe. La diferencia no podría calificarse como ganancia de patrimonio no justificada.

Desde el momento en que ese patrimonio ubicado en el extranjero tuviera su origen en una renta derivada de una actividad económica sujeta al régimen de estimación objetiva en el IRPF el contribuyente estaría en condiciones de acreditar que “la titularidad del mismo corresponde con rentas declaradas” (art. 39.2 §2 LIRPF) y, por lo tanto, no se le aplicarían las gravosas consecuencias derivadas del régimen especial previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas procedentes de dichos bienes.

Otra posible interpretación pasaría por entender que la expresión “rentas declaradas” ampararía, también, las declaradas, en el IRPF o IS, de forma espontánea pero extemporánea¹⁴. Aun cuando, ciertamente, no se compadece bien esta interpretación con el hecho de que el art. 39.2 LIRPF se refiera, entre sus presupuestos de aplicación, a la “declaración” de patrimonio ubicado en el extranjero respecto del que no se hubiera informado con carácter previo.

Una tercera acepción de la expresión “rentas declaradas” pasaría por entender que alcanza a las rentas sujetas a gravamen en el ISD y que se hubiesen declarado a tales efectos. Es innegable que en la actual configuración del impuesto sucesorio español lo que viene a gravar el mismo, su objeto imponible, es la renta que se incorpora al patrimonio del contribuyente mediante determinados cauces jurídicos gratuitos *inter vivos* o *mortis causa*. No es el ISD vigente un impuesto sobre el caudal relicto, como el *estate tax* norteamericano, ni sujeta a gravamen la transmisión de bienes y derechos, como el ITPAJD. Es, así se describe en la exposición de motivos de su ley reguladora, 29/1987, y se configura en sus elementos esenciales, como un tributo que grava las adquisiciones, no las transmisiones, de renta, y que tiene como punto de referencia el enriquecimiento gratuito de su adquirente. De hecho, tanto la normativa del IRPF¹⁵, como la del ISD¹⁶ y los autores que se han ocupado del particular¹⁷, proclaman el carácter complementario e incompatible de ambos impuestos.

El presupuesto de aplicación de la ficción o, para quien así lo entienda, la presunción de renta no se aplica en el caso de que el patrimonio traiga causa de “rentas declaradas”, sin que se matice en qué impuesto de entre los que gravan la renta, también el ISD. Por lo tanto, en el caso de que fuera posible probar -¡probar, que no meramente afirmar!- que el patrimonio trae causa de una herencia, donación o cualquier otro de los hechos imposables definidos en el ISD y que, claro está, el mismo se hubiera declarado, en plazo o tardíamente, a mi parecer, no podría aplicarse el régimen especial aquí referido.

En este mismo orden de cosas, lo cierto y verdad es que si se lee con detenimiento la Disp. ad. 18ª.3 LGT -de la que arranca todo este régimen especial- dice con toda claridad que “las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida

14 Cfr. en este sentido E. Simón Acosta, “Arbitrariedades...”, pp. 59 y ss. Este mismo autor, aun cuando lo considera defendible -pues su razonamiento contrario a este régimen especial discurre por otra calificación jurídica- no deja de señalar que “el arrepentimiento espontáneo y la reparación del daño son circunstancias atenuantes de los ilícitos contra el patrimonio que difícilmente se entiende que en este caso hayan sido excluidos de plano” (*ibidem*, p. 66).

15 Art. 6.4 LIRPF: “No estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

16 Art. 4 RISD: “...en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

17 Cfr. por todos, L. Bermúdez, L. Pérez de Ayala y M. Pérez de Ayala, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, 2001, pp. 33 y s. Hasta el punto que se ha llegado a proponer la absorción del ISD por el IRPF, desde el momento que comparten su objeto imponible, la renta (vid. C. Checa González, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons-Idelco, 1996).

en esta disposición adicional" (la cursiva es nuestra). De modo que, las consecuencias específicas derivadas del incumplimiento de la obligación de información en dicha disposición contenidas se prevén en las leyes reguladoras del IRPF y del IS, pero no en la del ISD.

Otra línea argumental que conduce, de forma más sencilla, a que resulte defendible el que no se aplique la sanción del 150% cuando sea el propio contribuyente quien haya puesto en conocimiento de la Administración tributaria la existencia del patrimonio ubicado en el extranjero mediante la presentación de una declaración complementaria pasa por recurrir a lo prescrito con toda rotundidad en el art. 179.3 LGT:

"Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas."

En este mismo sentido, el presupuesto de hecho de la infracción establecida por la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 comienza diciendo "la aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2..." Pues bien, quien aplica dicho artículo es, siempre, la Administración tributaria¹⁸. Un contribuyente que presenta una declaración espontánea extemporánea no aplica nunca el art. 39. 2 LIRPF. Entre otras cosas porque en la misma no hay un casillero específico para declarar "ganancias de patrimonio no justificadas". El contribuyente, en línea de principio, marcaría la casilla 120, como declaración complementaria por motivos genéricos, e incluiría la renta a regularizar como rendimiento o como incorporación patrimonial, en la casilla 242. Pero, en ningún caso, aplicaría el art. 39.2 LIRPF. Las ganancias no justificadas de patrimonio no constituyen un componente imponible más de la renta, susceptible de declaración¹⁹. No son sino el cauce normativo a través del que el legislador permite a la Administración transformar en renta de un determinado ejercicio los bienes y derechos en los que la renta –no declarada- vino a plasmarse.

Si entendemos que el art. 39.2 LIRPF –y su equivalente en el IS- establecen una mera presunción, es consustancial a dicha categoría jurídica el que –tratándose de una norma de regulación de la prueba de los hechos- sea aplicada por quien ve facilitada en virtud de la misma la prueba de los hechos constitutivos de su derecho. En este caso, la Administración, a quien corresponde probar la realización del hecho imponible.

Pero es que, incluso si caracterizamos tal concepto como ficción jurídica –y a esta conclusión se llegará enseguida por lo que se refiere al régimen especial aplicable a las que traigan causa de patrimonio ubicado en el extranjero- las conclusiones en cuanto a su eventual declaración no cambian. Se trata de una ficción, de un componente imponible, destinado a ser aplicado únicamente por la Administración, en absoluto previsto para ser objeto de declaración por el contribuyente.

18 Este palmario defecto de técnica legislativa –atribuir la comisión de la infracción a la propia Administración que "aplica" el precepto- fue tempranamente señalado por quien, como funcionaria en activo, no dejaba de temer que pudiera terminar siendo imputado quien aplicó el artículo (*vid.* I. Espejo Poyato, "La recurrente...", *ob.cit.*, p. 10).

19 Como señala E. Simón Acosta ("Arbitrariedades...", p. 63), respecto del régimen general de las ganancias no justificadas "...no son un elemento más de la renta gravable que el contribuyente deba declarar y autoliquidar..." y continúa, reproduciendo una Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994, "no constituye(n) ontológicamente una categoría de renta «incremento de patrimonio» susceptible de ser declarada como tal".

En otras palabras, constituyendo el presupuesto de hecho de la infracción tipificada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 la aplicación del art. 39.2 LIRPF, o del 134.6 LIS, se trata de una infracción que única y exclusivamente se puede cometer mediante una intervención efectiva de la Administración tributaria en la calificación jurídica de los hechos. Cuando el contribuyente presenta una declaración espontánea extemporánea, por sí solo, no puede “aplicar” dichos artículos, por cuanto no puede calificar las rentas declaradas como ganancia no justificada de patrimonio o renta presunta. Es la Administración, en todo caso, quien podría llegar a aplicar dichos artículos, eventualmente, a partir de lo declarado tardíamente, pero no el contribuyente.

Desde luego, esta es la situación en el territorio histórico de Vizcaya, cuya norma reguladora del particular lo dice expresamente:

En todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto, o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, la obligación de información a que se refiere la Disposición Adicional Vigésimoséptima de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (el subrayado es mío).²⁰

Otro argumento que abona esta interpretación tiene que ver con la comisión eventual de un delito fiscal. Desde la reforma operada en la tipificación del delito fiscal por la LO 7/2012, y prescindiendo a estos efectos de otras consideraciones relacionadas con la misma, es de todo punto indubitable que la no regularización de la deuda tributaria ha pasado a configurarse como una parte sustancial de la configuración del tipo delictivo. Lo que lleva consigo el que, automáticamente, la regularización –la presentación de una declaración espontánea extemporánea– impide de por sí la comisión del tipo delictivo.

Pues bien, carece por completo de lógica –y por lo tanto se estaría ante una interpretación absurda prohibida en Derecho– el que se hiciera de mejor condición al delincuente eventual, respecto de quien hubiera podido llegar a cometer una infracción. No es admisible entender que quien hubiera dejado de ingresar una deuda tributaria superior a 120.000 € fuese inimputable penalmente en el caso de regularizar voluntariamente la misma –por no haber cometido el tipo delictivo– y que, por el contrario, quien presentase una declaración complementaria por un importe inferior a dicha cifra pudiera ser sancionado de forma más que gravosa y desproporcionada, aplicando lo previsto en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012.

Un tercer camino por el que se podría enervar la eventual aplicación del concepto de ganancia no justificada de patrimonio, o presunción de renta, aquí tratados, en relación con el patrimonio ubicado en el extranjero pasa por la forma efectiva en la que se encuentre materializado dicho patrimonio.

De todo lo expuesto se deduce que el régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio examinado arranca de la declaración, o descubrimiento, de bienes y derechos ubicados en el extranjero y de los que fuese titular

20 Art. 50.3 de la Norma foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo mismo se establece para los contribuyentes sujetos al mismo en la Norma foral de Vizcaya 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. No sucede así, en cambio, en las normativas equivalentes de Álava, (Art. 50 de la Norma foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF), Guipúzcoa (arts. 1.2 y 2.7 de la Norma foral 5/2013, de 17 de julio) y Navarra (Art. 44 del Decreto foral legislativo 4/2008, de 2 de junio), que siguen en esta materia el tenor literal de la norma estatal.

el contribuyente residente en España respecto de los que no se hubiese evacuado la correspondiente declaración informativa (720). Qué duda cabe que el listado de los bienes y derechos a los que afecta tal obligación de información resulta prolijo; pero basta enumerarlo para adivinar sus fisuras:

- a. Bienes inmuebles, y derechos sobre los mismos, situados en el extranjero;
- b. Cuentas en entidades financieras abiertas en el extranjero, sobre las que se tenga algún poder de disposición;
- c. Títulos, activos o valores representativos del capital social de cualquier clase de entidad;
- d. Fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades jurídicas;
- e. Cesión a terceros de capitales propios situados en el extranjero;
- f. Seguros de vida o invalidez, de los que sean tomadores;
- g. Rentas vitalicias o temporales de los que se sea beneficiario, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

Lo que está fuera de toda duda es que la aplicación de los tradicionalmente llamados recargos únicos "excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse" y, en el caso de que el retraso en la declaración fuera inferior a los 12 meses, "de los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración"

Este es, en definitiva, el listado completo de las modalidades de patrimonio sito en el extranjero sujetas a la obligación sistemática de información. Por lo tanto, no se ha de informar a la Administración mediante el oportuno 720, no resultando, en consecuencia, de aplicación lo prescrito en el art. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS, ni el régimen especial sancionador concomitante al mismo, respecto de otros bienes y derechos distintos de los enunciados²¹. Como, por ejemplo:

- a. El oro u otros metales o piedras preciosas;
- b. Los objetos de arte y cualquier bien mueble de extraordinario valor;
- c. Los vehículos de tracción mecánica para el transporte terrestre, aéreo o marítimo;
- d. Los semovientes;
- e. Los derechos inmateriales de propiedad intelectual o industrial;

21 Conclusión ésta que no es uniforme en todo el territorio nacional, pues las normativas forales paralelas a la estatal presentan sus variantes al respecto, extendiéndose la obligación de información, en tales casos, a bienes muebles, por ejemplo, y no teniendo necesariamente que cumplimentarse la misma, por otra parte, en formato electrónico.

- f. Otros activos financieros diferentes de los mencionados en la normativa como, por ejemplo, los derechos consolidados en planes de pensiones y sistemas equivalentes de previsión social.

Todos y cada uno de dichos bienes y derechos, no teniendo la relación carácter exhaustivo, no están afectados por las obligaciones de información respecto de bienes patrimoniales ubicados en el extranjero, de ser aplicable la normativa de régimen común que no foral. La presentación de una declaración espontánea extemporánea relacionada con los mismos no podría comportar, en ningún caso, la aplicación del régimen especial de ganancias no justificadas de patrimonio o rentas presuntas. Ni, por tanto, ni la comisión de la infracción tipificada en la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, ni las de las establecidas en la Disp. ad. 18ª.2 de la LGT.

Ni que decir tiene, que este régimen especial sólo se aplica respecto de los bienes y derechos sujetos a la obligación específica de informar –los ubicados en el extranjero– de forma y manera que si, por cualquier vía, los mismos se atrajeran al territorio nacional procediendo a su regularización en el mismo, ninguna de las consecuencias jurídicas aquí descritas entrarían en juego. Presentando la correspondiente complementaria se liquidarían los recargos a que hubiera lugar, quedando regularizada la situación.

Una última derivada en la aplicación del susodicho régimen es el uso de la palabra “tenencia” como presupuesto de hecho determinante de su aplicación. Como bien se ha señalado²², no presentando mayores complicaciones en el caso de titularidades dominicales clásicas y directas, puede generar considerables problemas interpretativos –en particular en cuanto al cálculo de los límites cuantitativos determinantes de la obligación de información– en el caso de que la titularidad de los bienes y derechos, la gestión de los mismos y de sus rentas, venga ordenada por un contrato fiduciario.

El epígrafe quinto de este trabajo se dedicará a examinar detalladamente los flecos que presenta todo este régimen especial aplicable a los patrimonios poseídos en el extranjero desde la perspectiva del Derecho comunitario. Conviene, con todo, avanzar ahora un argumento de Derecho comunitario particularmente relevante para justificar que en el caso de que se haya presentado una declaración complementaria no cabe aplicarse por la Administración los regímenes especiales de ganancias no justificadas de patrimonio y rentas presuntas.

Dos sentencias relativamente recientes del Tribunal de Luxemburgo²³ enjuiciaban la proporcionalidad –y consecuente admisibilidad en Derecho– de dos disposiciones que ampliaban sustancialmente los plazos de prescripción tributaria, distinguiéndose entre aquellos casos en los que la Administración hubiera dispuesto de indicios de un eventual incumplimiento de los deberes tributarios del contribuyente y aquellos en los que esto no fuera así. Si, por cualquier razón –como por ejemplo, la presentación de una declaración del contribuyente, incluso incompleta o tardía– la Administración hubiera tenido de alguna forma cierto conocimiento del ilícito tributario, la ampliación del plazo de prescripción no resultaría proporcionada. En caso contrario, podría o no serlo pero, desde luego, si la Administración hubiera estado en condiciones de actuar, máxime merced a un acto explícito de colaboración del contribuyente, para discernir la realidad de lo ocurrido, no tendría razón de ser –y resultaría desproporcionado– que se ampliasen sustancialmente los plazos de prescripción –en realidad de caducidad–

22 *Vid.* E. Simón Acosta, “Arbitrariedades...”, p. 49.

23 Tanto la STJUE de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, como la de 15 de septiembre de 2011, C-132/10, se refieren a supuestos de hecho parejos a la normativa española aquí examinada, por cuanto en ambos casos las normativas belga y holandesa de referencia ampliaban los plazos de prescripción de las facultades de la Administración tributaria en lo relativo a situaciones jurídicas con ramificaciones en el extranjero. Sobre el particular *vid.* el magnífico trabajo publicado por H. López, “Deber de información...”, pp. 5-48.

establecidos para que se ejercitasen las facultades públicas de investigación, liquidación y recaudación de las deudas tributarias.

De entre toda la información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero que se exige facilitar al contribuyente al menos una parte –la relativa a cuentas corrientes y activos financieros– difícilmente podría alegar la Administración que no la conocía, a la vista de la velocidad de cruce que está alcanzando en los últimos meses el desarrollo del llamado intercambio automático de información. Empieza a tener poco sentido –más bien ninguno– que se obligue al contribuyente a facilitar determinada información que conforme al denominado *Common Reporting Standard* –el modelo estandarizado de intercambio de información– lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por 51 países²⁴ –entre ellos España– el 29 de octubre de 2014, se supone que ya debería de estar en poder de la Administración tributaria. Y, mucho menos, a sancionarle por no haber informado de lo que la Administración tributaria ya se supone que conoce.

Si el Tribunal de Luxemburgo no ve razón alguna para que se amplíen los plazos de prescripción respecto de supuestos en los que la Administración hubiera tenido indicios del incumplimiento tributario gracias a, entre otros casos, la colaboración del contribuyente, ¿cómo enjuiciaría la consecuencia jurídica –imprescriptibilidad del crédito tributario– que, aparentemente, el ordenamiento tributario español pudiera llegar a pensarse que reserva para estos casos?

La lógica es aplastante. Cuando es el propio contribuyente quien pone en conocimiento de la Administración tributaria –aun tardíamente mediante la presentación de una declaración espontánea extemporánea– la existencia de bienes y derechos de su propiedad ubicados en el extranjero no declarados hasta ese momento, se está poniendo a los órganos administrativos en condiciones más que favorables para investigar la realidad de los hechos, de lo acaecido. No tiene, pues, sentido, disponer para estos casos una ampliación de los plazos ordinarios de prescripción.

Si, para el Tribunal de Luxemburgo, no tiene sentido lo menos –ampliar los plazos de prescripción– menos razón de ser tendrá lo más: Establecer la imprescriptibilidad del crédito tributario, disponiendo la calificación caprichosa del patrimonio declarado como ganancia no justificada del ejercicio más antiguo de entre los no prescritos.

Una consecuencia tan gravosa podría llegar a tener alguna justificación, y sin perjuicio de las dudas que incluso en este caso cabría expresar al respecto²⁵, para los casos en los que la Administración no hubiera tenido indicios del incumplimiento, con el objeto de preservar adecuadamente la integridad del crédito tributario puesto en peligro por la ocultación de los hechos de que trae causa su nacimiento.

24 **Albania**, Anguila, Argentina, **Aruba**, **Austria**, Bélgica, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Colombia, Croacia, Curazao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Islas Feroe, Finlandia, Francia, Alemania, Gibraltar, Grecia, Guernsey, Hungría, Islandia, Irlanda, Isla de Man, Italia, Jersey, Corea, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Montserrat, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Rumanía, San Marino, República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, **España**, Suecia, Islas Turcas y Caicos y Reino Unido.

25 Los únicos delitos respecto de los que el Código penal español prevé la imprescriptibilidad de la acción encaminada a su persecución son los de lesa humanidad, genocidio, contra las personas o sus bienes en caso de conflicto armado, y terrorismo con resultado de muerte. No parece razonable, proporcionado, que junto a estos supuestos de hecho se alinee, ahora, un ilícito administrativo, el impago de la deuda tributaria cuando se hubiesen incumplido las obligaciones de información respecto del patrimonio del que se fuera titular en un país extranjero, incluso cuando el mismo fuera otro Estado miembro de la UE o un país con quien España tuviera suscritos acuerdos para el intercambio de información con trascendencia tributaria.

En el caso de que fuera posible probar -¡probar, que no meramente afirmar!- que el patrimonio trae causa de una herencia, donación o cualquier otro de los hechos imposables definidos en el ISD y que, claro está, el mismo se hubiera declarado, en plazo o tardíamente, a mi parecer, no podría aplicarse el régimen especial aquí referido

Pero cuando es el propio contribuyente quien ha puesto a la Administración en la pista de lo acontecido, lo que dicta un juicio de proporcionalidad ajustado a lo que debiera de ser un sistema tributario justo, razonable, no es una sanción de imprescriptibilidad de la deuda tributaria y su imputación al ejercicio más lejano de entre los no prescritos y, de consuno, no se olvide, la correspondiente comisión de una infracción muy grave para la que se prevé una sanción, nada menos, que del 150% de la cuota liquidada.

Lo suyo, en tales casos, sería que la Administración tributaria -conforme a los plazos ordinarios de prescripción de la deuda tributaria- iniciase un

procedimiento de inspección encaminado a esclarecer la realidad de lo ocurrido y practicar las liquidaciones a que hubiese lugar, a tenor de los créditos tributarios que se hubieran dejado de ingresar, y, en su caso, con la exigencia de las sanciones derivadas de las infracciones cuya realización se pudiera probar.

Ya sabemos que no es esto lo que al respecto establece la normativa española. Pues bien, quizás podría considerarse que respeta las exigencias del principio de proporcionalidad, tal y como este se entiende por la jurisprudencia comunitaria, la consecuencia que para las declaraciones espontáneas extemporáneas reserva el ordenamiento tributario español, la aplicación de unos recargos únicos más -en el caso de retrasos superiores al año- de los intereses de demora que correspondiese, junto con la liquidación, naturalmente, de la cuota tributaria.

Lo que no parece que resultaría admisible -habiendo colaborado el contribuyente en el esclarecimiento de los hechos al poner a la Administración en la pista sobre los mismos mediante una declaración, aun extemporánea- en términos de proporcionalidad, sería la calificación de todo el patrimonio ubicado en el extranjero -y, se ha de insistir, cuya existencia se ha evidenciado por el propio contribuyente- como renta del último ejercicio no prescrito (arts. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS), imputable a la base liquidable, luego sujeta a la tarifa progresiva. Y no digamos ya que -al aplicarse tales preceptos- se impusiera una sanción disparatada del 150% de "la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados" (Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012). Que, no se olvide, ya de por sí es una cuota íntegra construida a lomos de una sedicente presunción *iuris et de iure* o ficción de renta respecto de las que las posibilidades de prueba en contrario del contribuyente, en cuanto a su existencia real, están algo más que capitidisminuidas²⁶.

En definitiva, si ya de por sí todo este régimen especial es algo más que endeble, en términos de proporcionalidad, su insostenibilidad es ya algo más que manifiesta en el caso de que se pretendiera aplicarlo, con toda su virtualidad sancionadora, a aquellos casos en los que hubiera sido el propio contribuyente, mediante la presentación de una declaración complementaria extemporánea, quien hubiera puesto a la Administración en condiciones de conocer el patrimonio que el mismo pudiera tener en el extranjero. No digamos nada ya, si el país en el que esos bienes

26 Y, sin embargo, como de forma notoria y reciente ha trascendido en prensa, parece que la AEAT ha comenzado ya a aplicar este régimen especial en todo su esplendor, confiscando a un jubilado la integridad, y más, del patrimonio ubicado en el extranjero que había regularizado de forma espontánea (Cfr. al respecto E. Alarcón, "Una norma inaplicable" en *Iuris&Lex*, 12/06/2015, p. 6).

hubieran estado depositados fuese otro Estado miembro de la Unión Europea o con quien el Estado español tuviese suscritas convenciones encaminadas al intercambio de información y la asistencia mutua en materia tributaria²⁷: “Estas normas suscitan serias dudas desde la perspectiva de la libre circulación de capitales, pues probablemente exceden con mucho lo razonablemente necesario para evitar fraudes o abusos, especialmente cuando los bienes están situados en países o territorios con los que existe un adecuado nivel de intercambio de información (aunque ésta sea sólo previa solicitud)”²⁸.

5. La compatibilidad constitucional del régimen especial

Son diversos los preceptos constitucionales que se ha venido considerando que el conjunto de normas de referencia vendría a vulnerar, desde distintos puntos de vista. Por una parte habría que referirse a los directamente vinculados con la ordenación legal de un sistema tributario que obedeciese a las premisas de justicia que respecto del mismo se establecen en nuestra Constitución –seguridad jurídica y capacidad económica– y, por otra, las que se predicen respecto de cualquier régimen jurídico sancionador.

Un primer flanco de debilidad que presenta todo este régimen jurídico deriva de su carácter retroactivo. Es bien sabido que, por sí misma, la retroactividad no está proscrita en Derecho tributario. Aun cuando la regla general es que las normas tributarias referidas a impuestos periódicos se aplicarán respecto de los ejercicios devengados a partir de su entrada en vigor, su aplicación se puede excepcionar, justificadamente. No obstante lo cual, dicha retroactividad no puede extenderse a disposiciones sancionadoras ni entrar en conflicto con otros principios basilares del Derecho tributario, como el de seguridad jurídica o el de capacidad económica. No puede resultar, en definitiva, arbitraria, no razonable²⁹.

Ya se ha señalado más arriba que, aparentemente, el régimen especial de imputación de rentas coligado a la falta de presentación de declaraciones informativas sobre bienes y derechos poseídos en el extranjero no afectaría sino a ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la Ley 7/2012 en la que se establece. Respetaría, pues, en principio, lo prescrito en el art. 10.2 LGT –por otra parte, ley ordinaria– y, lo que es más trascendente, si cabe, los principios constitucionales que presiden nuestro ordenamiento tributario.

Y, sin embargo, esta irretroactividad es, a todas luces, más aparente que real. Lo cierto y verdad es que en virtud de lo establecido en el régimen especial aquí descrito, la Administración tributaria va a practicar unas liquidaciones por obtención de rentas –más allá y con independencia de que se quiera ver en las mismas la aplicación de una

27 El Tribunal de Luxemburgo tiene declarado que las disposiciones comunitarias relativas a la preservación de la libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE) son aplicables –con los debidos matices– a aquellos terceros Estados cuyo régimen jurídico fuese parejo, a estos efectos, al de los Estados miembros de la UE. **Cfr.** por todas, las SSTJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* (C-101/05) y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04). El carácter desproporcionado del régimen especial aquí estudiado no vendría alterado, pues, por el hecho de que los bienes y derechos del contribuyente respecto de los que se hubiera incumplido la obligación de informar estuvieran ubicados en un tercer Estado con el que España tuviera suscritos acuerdos de intercambio de información tributaria. **Sobre esta cuestión, vid.** P. Pistone, “The impact of the European Law on the relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, en *Intertax*, 2006, vol. 34, n. 5, pp. 236 y ss.

28 R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10/2012, p. 11.

29 **Vid.** por todas, las SSTC 116/2009, de 18 de mayo y la 176/2011, de 8 de noviembre.

No es admisible entender que quien hubiera dejado de ingresar una deuda tributaria superior a 120.000 € fuese inimputable penalmente en el caso de regularizar voluntariamente la misma –por no haber cometido el tipo delictivo- y que, por el contrario, quien presentase una declaración complementaria por un importe inferior a dicha cifra pudiera ser sancionado de forma más que gravosa y desproporcionada, aplicando lo previsto en la Disp. ad. 1ª de la Ley

7/2012

presunción³⁰ o el desarrollo de una ficción³¹- cuyo origen, fundamento, base real se asentará, en muchos casos, sobre situaciones jurídicas anteriores al año 2012.

Probablemente la Administración tributaria trate de hacer valer que el contribuyente siempre tuvo la posibilidad de evitar la producción de tales efectos –respecto de situaciones nacidas con anterioridad al 31 de octubre de 2012- presentando antes del 30 de noviembre de dicho año la declaración especial de regularización –“amnistía fiscal”- articulada en el RDL 12/2012, de 30 de marzo del mismo año, o/y la declaración informativa relativa a los mismos, antes del 30 de abril de 2013. Pero semejante circunstancia no modifica en absoluto lo que es una realidad incontestable: Se quiera, o no, los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS están encaminados a producir efectos respecto de bienes y derechos adquiridos

por el contribuyente con anterioridad –en algunos casos en ejercicios más que pretéritos- al 2012. Seguramente se querrá afirmar que no es así porque, para la ley tributaria, esos bienes y derechos serán renta de ejercicios posteriores a dicha fecha. Bien, pero la calificación tributaria que conforme a los meritados preceptos proceda no podrá tener nunca la virtualidad de alterar los hechos sobre los que se proyecta, que son tozudos: Las presuntas o ficticias ganancias no justificadas estarán construidas sobre realidades jurídicas incontestables y de realidad fehaciente previas a los ejercicios respecto de los que son objeto de imputación. Le guste o no a la Administración, hay vida jurídica más allá del Derecho tributario español, y mucha.

Estaríamos, pues, ante un grado de retroactividad máxima de la ley tributaria –afectaría a situaciones jurídicas pretéritas, ya consolidadas- que el Tribunal Constitucional podría considerar contraria a las exigencias propias

30 Se puede decir que es predominante la opinión de los autores que ven en los arts. 39 LIRPF y 134 LIS –en sus versiones clásicas- sendas presunciones legales en cuya aplicación e interpretación se ha de atender a su naturaleza procesal, de ordenación de la prueba de los hechos. **Vid.** por todos, I. Jiménez Compaired, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 1996 y P. Chico de la Cámara, *Las ganancias no justificadas de patrimonio*, Marcial Pons, 1999. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, por otra parte, también ve, en este sentido, en estos preceptos, dos presunciones concatenadas: Una sustantiva –el patrimonio cuya adquisición no resulte justificada se califica como incremento de patrimonio- y una segunda temporal, imputándolo al ejercicio respecto del que se descubran. **Cfr.** SSTs de 29 de marzo de 1996, 19 de junio de 2008, 8 de septiembre de 2011, 8 de marzo de 2012, 5 de octubre de 2012, y 18 de octubre de 2012..

31 Una minoría de la doctrina científica –entre la que destaca D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas*, McGraw-Hill, 1996, p. 162- y cierta jurisprudencia aislada (SSTS de 25 de enero, 13 y 19 de octubre de 1992, 29 de noviembre y 1 de diciembre de 1993), vienen defendiendo que el concepto de ganancia de patrimonio no justificada, o su equivalente de renta presunta en el IS, constituyen una categoría más de renta –como los rendimientos del trabajo, del capital, o las ganancias patrimoniales-, eso sí, configurada por el legislador de modo singular. En cuanto a estos artículos específicamente incorporados a nuestro ordenamiento en el marco de la reforma del 2012 no falta quien relativiza el problema de su naturaleza jurídica al referirse a lo dispuesto en los mismos como “ficción legal o, si se prefiere, por presunción *iuris et de iure*” (E. Simón Acosta: “Arbitrariedades y excesos...”, p. 45) afirmando, con todo, que “nos encontramos más cerca de un nuevo elemento del hecho imponible del impuesto que de una presunción...” *Ibidem*, p. 51.

del principio de seguridad jurídica³² por cuanto la original creatividad con la que el redactor de la norma ha pretendido que las cosas no son lo que son sino lo que la Administración quiere que sean y que lo que es renta acreditadamente obtenida en ejercicios prescritos no es sino un “nuevo” hecho imponible realizado en “el periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos” (art. 39.2 LIRPF) sitúa a los ciudadanos, como tempranamente señaló Alarcón, “en un estado de latencia tributaria eterna, que arrostraríamos toda nuestra existencia...”³³ Lo que, por mucho que se empeñe el redactor de la norma en afirmar lo contrario, se traduce en una imprescriptibilidad *de facto* de las obligaciones tributarias.

En otro orden de cosas, conviene examinar si la aplicación de este novedoso régimen especial aplicable a determinados bienes y derechos radicados en el extranjero es o no respetuoso con el principio de capacidad económica como límite y criterio de ordenación de los tributos. En este sentido, el Tribunal Constitucional³⁴ viene admitiendo que el Derecho tributario haga uso de presunciones y reglas especiales de valoración o calificación de los hechos, siempre y cuando su aplicación no conduzca a la sujeción a gravamen de rentas inexistentes o ficticias.

¿Las nuevas disposiciones aquí examinadas –los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS– son de naturaleza presuntiva o establecen una ficción jurídica incompatible con el principio de capacidad económica? En el caso de que se trate de patrimonio ubicado en España la presunción legal se puede desarbolar, sin limitación alguna, siempre que “el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción” (art. 39.1 LIRPF). En el supuesto de que ese patrimonio radicase en el extranjero, por el contrario, no se permite al contribuyente la práctica de semejante prueba. Se aplica la imputación de renta al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos “en todo caso”.

En realidad, en estos nuevos párrafos de los arts. 39 LIRPF y 134 LIS, no se está propiamente ante una presunción *iuris tantum* quedando restringida la posibilidad de prueba en contra a dos extremos –la demostración de que se trata de “rentas declaradas” o que cuando se obtuvieron no se tenía la condición de contribuyente del IRPF ó IS– sino que se está ante una ficción jurídica, que prescinde por completo de la realidad; ni siquiera pretende acercarse a la misma mediante una prueba por indicios basada en las reglas de la probabilidad, simplemente, lo que haya ocurrido o dejado de ocurrir resulta, a efectos tributarios, intrascendente. La realidad del hecho base –cierto patrimonio oculto en el extranjero que no traiga causa de rentas declaradas o de períodos en los que no se era contribuyente– lleva consigo la afirmación de una consecuencia taxativa, “en todo caso”, que no guarda relación de causalidad con el hecho del que deriva: Imputación “...en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos...” (art. 39.2 LIRPF). Independientemente de que se tenga la constancia de que trajera causa, por ejemplo, de rentas exentas o de períodos prescritos. Estos nuevos preceptos no son reglas presuntivas –disposiciones encaminadas a ordenar, facilitar, la prueba de los hechos– sino, simplemente, ficciones, disposiciones de Derecho sustantivo que prescinden, por completo, de la realidad fáctica.

Desde el momento en que el legislador pasa por encima de la realidad, se está creando una renta ficticia, imputable a un ejercicio con el que lo más seguro no tenga nada que ver y que, por lo tanto, incide sobre una capacidad

32 En el mismo sentido, si el Tribunal de Luxemburgo tiene dicho que “un plazo de prescripción (su restricción para el contribuyente) debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica” (STJUE, de 12 de diciembre de 2013, **Test Claimants in the Franked Investments Income Group Litigation**, C-362/12 § 33), ¿qué diría del establecimiento retroactivo de la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para determinados supuestos?

33 E. Alarcón: “Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?”, en *Juris & Lex*, 14/12/2012, p. 18.

34 Cfr. por todas las SSTC 146/1994, de 12 de mayo y 194/2000, de 19 de julio.

económica inexistente³⁵. La tacha de inconstitucionalidad, en este sentido, es bastante más que probable, en el caso de que se llegase a plantear la oportuna cuestión por algún juez o de que –insospechadamente– el Tribunal Constitucional llegase a admitir un recurso de amparo al respecto por entender vulnerados los arts. 14 o 24 Ce –es sabido que el art. 31 Ce no goza de tal amparo– y considerarse el particular de trascendencia suficiente.

Un último frente constitucional que podría abrirse al respecto, aun cuando el Tribunal Constitucional no viene siendo muy receptivo al respecto³⁶, sería en relación al principio de no confiscatoriedad (art. 31.1 Ce) si se advierte –como más adelante se verá– que con gran facilidad se puede alcanzar –de aplicarse en toda su virulencia este régimen especial– lo que parecía imposible cuando así lo afirmó nuestra Corte constitucional, “un tipo medio de gravamen (sic) del 100% de la renta” (STC 150/1990, FJ 9º).

Si, por el contrario, como defiende Simón Acosta, este régimen especial no fuese de naturaleza tributaria sino sancionadora, el juicio de inconstitucionalidad sería idéntico, aunque la argumentación discurriría en este caso por la vulneración del art. 25 Ce y de los principios que rigen, en razón del mismo, el Derecho sancionador tributario.

En lo que se me alcanza, a la fecha, existen recursos de inconstitucionalidad planteados contra las disposiciones reguladoras de la llamada “amnistía fiscal”, pero ninguno por lo que concierne a las disposiciones que establecen el régimen de obligaciones de información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero, la imprescriptibilidad de la deuda tributaria relativa a los mismos y sus concomitantes regímenes sancionadores. Pero de seguir así la AEAT, no es difícil predecir que se llegará a residenciar el particular en el TC.

6. La compatibilidad con el Derecho comunitario del régimen especial

En este orden de cosas, dos son los principios fundamentales de la Unión que pueden verse afectados por la norma española: la libre circulación de capitales, regulada en el artículo 63 TFUE –“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”– y la libre prestación de servicios, garantizada por el artículo 56 del propio texto fundamental comunitario.

El régimen jurídico aquí expuesto evidencia –de forma fehaciente e indubitada– un tratamiento tributario sustantivo y procedimental completamente diferente para los bienes y derechos ubicados en el extranjero –sin distinción alguna por lo que a otros Estados miembros de la UE se refiere– respecto del que se dispensa a los radicados en España. Como se ha señalado, este diferente régimen jurídico se proyecta en tres direcciones, las tres, por cierto, abierta o solapadamente sancionadoras:

35 E. Simón Acosta en un comentario de urgencia sobre el particular (“Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 847/2012) advirtió rápidamente la naturaleza de ficción de esta disposición que, *ope legis*, transforma un patrimonio en renta, arbitrariamente imputada a un determinado ejercicio y prescindiendo, por completo, de la realidad. “...la consideración como ganancia no justificada se configura por el anteproyecto como una mera consecuencia automática del incumplimiento de la obligación de declarar, con total independencia de que se haya defraudado o eludido algún impuesto.” R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto...”, ob. cit., p. 11. Como viene afirmando el Tribunal Constitucional, el principio constitucional de capacidad económica “quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, de 11 de febrero).

36 Cfr. lo escrito por el autor en “De la confiscación”, en F. Adame y J. Ramos (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Prof. Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 3221-3240.

- a. Un régimen especial de imputación de rentas, considerablemente gravoso;
- b. Un régimen especial sancionador para los supuestos en los que se aplique aquél, que prevé la imposición de una multa mínima de, nada menos, que del 150% de la cuota liquidada;
- c. Unos deberes de información sustancialmente onerosos cuyo cumplimiento se previene con un régimen específico sancionador algo más que severo.

La diferencia de régimen jurídico aplicable en cada caso es más que llamativa y trascendente. En la práctica, en el segundo caso se le otorga a la deuda tributaria derivada de la aplicación de la referida normativa el carácter de imprescriptible, sin posibilidad alguna –como sí se prevé para el patrimonio radicado en España- de probar que el patrimonio ocultado trae causa de ejercicios ya prescritos.

Ciertamente, no toda medida tributaria que establezca un trato diferenciado en razón de la ubicación de los capitales en el territorio comunitario ha de considerarse, de por sí, una disposición que vulnere la libre circulación de los mismos. Para evaluar dicho extremo el Tribunal de Luxemburgo viene aplicando lo que se conoce como test de proporcionalidad³⁷. En definitiva, el primer filtro que ha de superar la norma en entredicho es el de idoneidad al objeto perseguido. El segundo, la eventualidad de que el mismo fin se pudiera obtener mediante otra disposición que produjera un menor perjuicio al ciudadano. Y el tercer eslabón de proporcionalidad, en sentido estricto, consiste en examinar si hay una relación de equilibrio razonable entre los costes y los beneficios de la medida puesta en cuestión³⁸.

Este juicio de proporcionalidad, más que frecuentemente utilizado por el Tribunal de Luxemburgo para resolver conflictos entre disposiciones nacionales y el Derecho comunitario, se ha utilizado también –como no podía ser menos- para enjuiciar si resultaban o no compatibles con el Derecho europeo –con las libertades fundamentales por el mismo protegidas- normas tributarias de los Estados miembros que –en aras de supuestos intereses superiores- establecían regímenes especiales diferenciados, más gravosos, para las realidades jurídicas que trascendiesen las fronteras de los susodichos Estados. En ocasiones para declararlas contrarias al Derecho

37 *Vid.*, por todos, J. A. Rozas y M. Villar, “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, pp. 73-92; así como M. Ruiz Garijo, “El principio de proporcionalidad como límite en la configuración de las medidas antiabuso por parte de los Estados miembros”, en F. Fernández Marín (dir.) y A. Fornieles Gil (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010, pp. 163-176. En lengua italiana vid. la documentadísima monografía de G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, *Aracne*, 2015, 250pp.

38 “Para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de resultar adecuada para garantizar el objetivo que persigue, y no debe de ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo” STJUE, de 11 de junio de 2009, C-155/08 y C-157/08, §47. En idéntico sentido, *cfr.* también las SSTJUE de 15 de septiembre de 2011, C-132-10, § 31, y 28 de octubre de 2010, C-72/09, §33. El mismo juicio de proporcionalidad se ha utilizado con frecuencia por nuestro Tribunal Constitucional que ya en su sentencia de 16 de diciembre de 1996 (STC 207/1996) señalaba que para comprobar si una medida supera el juicio de proporcionalidad es necesario comprobar si cumple los tres siguientes requisitos: “si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)”. Citada por J. Aneiros Pereira, “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013, p. 5, analizando, *in extenso*, el régimen especial sobre estos bienes en términos de proporcionalidad.

Estáramos, pues, ante un grado de retroactividad máxima de la ley tributaria –afectaría a situaciones jurídicas pretéritas, ya consolidadas– que el Tribunal Constitucional podría considerar contraria a las exigencias propias del principio de seguridad jurídica por cuanto la original creatividad con la que el redactor de la norma ha pretendido que las cosas no son lo que son sino lo que la Administración quiere que sean

comunitario³⁹ y, en otras, para considerarlas compatibles con el mismo⁴⁰.

Dicho esto, en el caso del conjunto de medidas desplegadas por el legislador español que establecen un singular trato diferenciado –extraordinariamente más gravoso– por cuanto a la tributación de ciertos bienes y derechos ubicados en el extranjero, respecto al que se procura a los radicados en territorio nacional, lo primero que se ha de decir es que pasaría el filtro de la idoneidad. Qué duda cabe que es adecuada al objeto que se persigue: lograr que el contribuyente declare de forma equitativa las rentas que obtenga en España y aquellas que le procuren sus bienes y derechos ubicados en el extranjero.

Más difícil sería justificar que no era posible conseguir el mismo objetivo mediante disposiciones que no produjeran en el patrimonio del contribuyente un perjuicio tan considerable. Es bastante claro que el juego de la imprescriptibilidad, combinado con las obligaciones específicas de información y los regímenes especiales sancionadores vinculados a todo ello, dan muestras de una beligerancia normativa algo más que considerable. No sería fácil para la Administración española demostrar que no habría sido posible lograr los mismos efectos con disposiciones menos restrictivas de los derechos del contribuyente.

Pero donde ya el juicio de proporcionalidad se haría casi imposible de superar sería en su tercera fase, la de proporcionalidad en sentido estricto. A este respecto es más que significativa la STJUE de 15 de septiembre de 2009. La normativa belga discutida en la susodicha sentencia no es ya que declarase la imprescriptibilidad de la deuda tributaria en el caso de ciertos bienes radicados en el extranjero –como es el caso español– sino que, más discretamente, establecía la ampliación del plazo para su liquidación y cobro, de 2 a 10 años.

Pues bien, el Tribunal de Luxemburgo concluyó al respecto que si la Administración estaba en condiciones de conocer la existencia de los bienes y derechos ubicados en el extranjero, en aplicación de las Directivas comunitarias (2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio, 2011/16/UE, del Consejo, del 15 de febrero y 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo), o incluso recurriendo a los procedimientos de intercambio de información establecidos en convenciones internacionales con terceros países, la medida resultaba desproporcionada, sin justificación objetiva suficiente, y, por lo tanto, contraria a las libertades fundamentales, por suponer un obstáculo –una disposición que lo desestimula– a la libre circulación de capitales.

En este mismo orden de ideas, la STJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* contra A., C-101/05 consideró ajustada a Derecho una disposición sueca que no permitía la aplicación de un beneficio fiscal en el impuesto societario, en relaciones matriz-filial, cuando la residencia de la sociedad que distribuía el dividendo fuera residente

39 *Cfr.*, entre otras muchas, las SSTJUE de 28 de abril de 1998, *Jessica Safir*, de 3 de octubre de 2002, *Daner*, o de 26 de junio de 2003, *Försäkringsaktiebolaget*.

40 *Cfr.* por todas, las SSTJUE de 28 de enero de 1992, *Bachman*, o de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordes & Mari Mellado*.

en un país con el que Suecia no tuviera suscrito acuerdo alguno de intercambio de información. Atendidas las dificultades prácticamente insalvables con las que la Administración tributaria sueca se habría encontrado de pretender contrastar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicarse el beneficio fiscal en un país con el que no existía acuerdo de colaboración en materia tributaria, la discriminación, la restricción de la libertad de circulación de capitales que comportaba tal restricción, se consideró proporcionada. Existía un equilibrio razonable entre la situación normativa –ausencia de instrumento de asistencia mutua- y la consecuencia jurídica, restricción del ámbito espacial de aplicación del beneficio fiscal. *A sensu contrario*, en el caso de que se tratase de países – como todos los Estados miembros de la UE- con los que Suecia tuviese acceso a cauces jurídicos de intercambio de información tributaria, la diversidad de los plazos no estaría justificada.

Aplicando la doctrina del Tribunal de Luxemburgo al caso español, es muy claro que las Directivas comunitarias aplicables en materia de intercambio de información permiten ya a la Administración española tener un conocimiento preciso del patrimonio de los residentes en España, sin necesidad de solicitud alguna ni de declaración específica por parte del contribuyente, a través del llamado intercambio automático, al menos en lo atinente a dos de las modalidades de bienes afectados por la normativa aquí examinada: Las cuentas corrientes y los activos financieros generadores de intereses. En ambos casos, por lo tanto, al menos, toda la normativa de obligaciones, consecuencias en materia de imprescriptibilidad y sanciones específicas es calificable como disposiciones que obstaculizan, son disuasorias, la libre circulación de capitales de forma desproporcionada. No con tanta, pero parecida, rotundidad se podría afirmar lo mismo en cuanto al resto de los bienes sujetos a obligación de información, a cuyo conocimiento tendría acceso la Administración tributaria merced a las disposiciones generales de asistencia mutua.

Es en este sentido paradigmático lo que dijo el Tribunal de Luxemburgo en su STJUE de 11 de junio de 2009 respecto de la normativa holandesa que, en lejano paralelo a lo dispuesto en España, alargaba los plazos de prescripción –para supuestos equivalentes a los aquí tratados- de 5 a 12 años: “no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal”.

Siguiendo este sentir del Tribunal, Falcón y Tella planteaba la posibilidad de que se hubiera alargado “hasta 10 años la prescripción de las rentas que se han materializado en cuentas, valores o bienes situados en el extranjero, cuando la cuota defraudada exceda de 600.000 euros y se hayan utilizado estructuras que oculten la identidad del obligado o la cuantía de lo defraudado, como ocurre con las cuentas y sociedades opacas. Incluso cabría establecer un plazo específico de prescripción de 10 años respecto a los bienes situados en el extranjero cuando la Hacienda pública no haya tenido ningún indicio de la existencia de esos bienes”⁴¹. El mismo autor habla, en otra de sus reflexiones, de que incluso tampoco cabría considerar como arbitrario un plazo de 15 años de prescripción para los bienes ocultos en el extranjero, comparándolo con el aplicable con carácter general –artículo 1.964 del Código civil- para las obligaciones en el ámbito privado.

En cualquier caso, lo que difícilmente iba a considerar proporcionado el Tribunal de Luxemburgo es la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para los bienes ubicados en otro Estado miembro, frente a su prescripción en un plazo más o menos prolongado en el caso de los ubicados en España.

41 R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto...” ob. cit., p. 10.

En cualquier caso, lo que difícilmente iba a considerar proporcionado el Tribunal de Luxemburgo es la imprescriptibilidad de la deuda tributaria para los bienes ubicados en otro Estado miembro, frente a su prescripción en un plazo más o menos prolongado en el caso de los ubicados en España

¿Qué no diría el Tribunal de Luxemburgo respecto de una disposición, como la española, que no ya alarga el plazo de prescripción sino que, sencillamente, lo elimina de un plumazo? A mayor abundamiento, ¿qué juicio le merecería el hecho de que siendo el propio contribuyente –no ya la Administración en el ejercicio de sus potestades de obtención de información o de investigación– quien facilitase la información, extemporánea pero espontáneamente, las consecuencias de imprescriptibilidad de la obligación tributaria no se alterasen en absoluto? Sin siquiera entrar a discutir –y sería abundante el argumentario al respecto– lo relativo a los dos regímenes sancionadores vinculados al particular.

En un segundo sentido, y siempre en el marco de las libertades fundamentales de circulación, también parece plausible que el Tribunal de Luxemburgo llegase a considerar el régimen aquí descrito como una flagrante vulneración de la libre prestación de servicios consagrada en el art. 56 del Tratado de Funcionamiento de la UE, desde el momento en que el volumen de obligaciones formales específicas a completar por el residente español que se dispone a invertir en otro Estado miembro su patrimonio constituye un obstáculo innegable a quienes desde dichos Estados pretenden ofrecer sus servicios a los ciudadanos residentes en España.

Abandonando ya lo relativo a las libertades fundamentales de circulación, es posible advertir, también, vulneración del Derecho comunitario en lo que al régimen sancionador se refiere. En este orden de cosas, lo primero que conviene hacer para evaluar cómo podría colisionar el régimen especial aplicable a determinadas inversiones de bienes y derechos en el extranjero por residentes en España aquí descrito con el Ordenamiento comunitario es recordar qué cuantía podría llegar a alcanzar su aplicación completa:

- a. En primer lugar, de la aplicación del régimen de ganancias no justificadas de patrimonio se iba a deducir una cuota íntegra que fácilmente —teniendo en cuenta que a partir de unos 50.000 € nos encontramos con tipos impositivos marginales del 40% y que a ello se habrían de añadir los intereses de demora— se traduce en una carga tributaria superior al 50%;
- b. A esa cifra habría de añadir una sanción, por infracción muy grave, del 150% de la cuota defraudada;
- c. Por último, a lo anterior se habría de sumar el importe de las sanciones específicas que procedieran por razón de la omisión de las obligaciones de información, de 5.000 € por cada dato omitido, con un mínimo de 10.000 €, o de 100€ y 1.500 € respectivamente, en caso de declaración espontánea extemporánea.

En resumen, partiendo de bienes y derechos, por ejemplo, por importe de 100.000 €, sólo entre la carga tributaria por su calificación como ganancia no justificada –pongamos, por ejemplo, 40.000 €– y la sanción específica ligada a la misma –60.000 €– se come el principal. Sin contar, claro está, con lo que correspondiera liquidar en concepto

de intereses de demora y lo que se hubiera de imponer por las sanciones derivadas de la omisión de información⁴². Habida cuenta, además, que la Administración tributaria viene entendiendo –sin duda de forma original– que estando ante tres obligaciones conceptualmente distintas (λ) –inmuebles, cuentas corrientes y otros activos financieros– la sanción mínima por la omisión de información sobre cada una de dichas categorías comportaría una sanción mínima de 10.000 €, diferenciada de la que correspondiera imponer por cuanto respecta a las otras categorías de bienes sujetos a la obligación de informar. Entre deuda tributaria y sanciones, en definitiva, una carga no inferior al 125%. Incluso nuestro Tribunal Constitucional podría llegar a considerarlo confiscatorio.

Ciertamente, el régimen especial del patrimonio en el extranjero no declarado –su imputación al más antiguo de los ejercicios no prescritos como ganancia no justificada o renta presunta– no se puede considerar, directa y llanamente, como sancionador en sentido estricto. Pero también es verdad que una parte de la doctrina lo calificaría como “sanción impropia o indirecta”⁴³ o, en el mismo sentido, “sanción encubierta”⁴⁴ y que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo viene considerando en su conjunto el importe de la deuda tributaria –de todos sus eventuales elementos accesorios– y de las sanciones que en relación con su impago se pudieran establecer, al objeto de evaluar si puede o no considerarse que su importe desproporcionado vulnera el contenido esencial del derecho de propiedad definido en el Protocolo 1 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales⁴⁵. El derecho de propiedad consagrado en el art. 33 Ce tiene un contenido esencial mínimo que no puede ser invadido –más bien, en este caso, devastado– en aras de la combinación indecente, abiertamente confiscatoria, del deber de contribuir (por cuanto a la carga tributaria) y de la prevención general o especial del incumplimiento del mismo (en lo atinente a las sanciones).

En el mismo orden de razonamientos, el art. 49.3 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión europea establece que “la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada, en relación con la infracción”⁴⁶ lo que, como no podía ser de otro modo, se ha recogido en nuestro Derecho sancionador administrativo (art. 131 Ley 30/92) y tributario (art. 178 LGT).

42 Incluso si como acertada y razonadamente expone E. Simón Acosta (“Arbitrariedades y excesos...”, pp. 46-47) no pudieran en este caso sancionarse la omisión de declaraciones informativas por infracción del principio *non bis in idem*, al tratarse de conductas en relación de concurso medial con la principal, el juicio de proporcionalidad no habría de variar en lo sustancial.

43 Cfr. J.A. Sánchez Pedroche, “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario”, en *Civitas-REDF*, núm. 91, 1996, pp. 501 y ss., a partir del desarrollo del particular en la doctrina italiana, en particular por L. Del Federico, “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano”, en *Revista Iberoamericana de Derecho tributario*, núm. 4, 1997, pp. 201-228, y 501 y ss. donde analiza la doctrina italiana sobre esta cuestión.

44 Así califica este régimen especial J. Pedreira Menéndez, “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2013, p. 14.

45 Cfr. lo escrito por el autor en “El TEDH estima que una determinada carga tributaria sobre ciertas rentas de un contribuyente constituye una vulneración del derecho fundamental de propiedad”, en *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 373, 2014, pp. 181-186. Sobre la doctrina del TEDH –*Traversa v. Italy*, *Kira v. Finland*...– en lo relativo a la preservación del contenido esencial del derecho de propiedad, a propósito del establecimiento de tributos desproporcionados, vid. P. Baker, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, en *British Tax Review*, 2000, pp. 211-377 y R. Attard, “Revoking the Irrevocable: The Need to Give Taxpayers in Effective Protection of Rights Granted by the EC Treaty Even in the Case of Final Non-Appealable Acts”, en P. Pistone (ed.) *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, 2009, pp. 515 y ss.

46 La STJCE de 29 de mayo de 1997, *Klatterner* (C-389/95), declaró desproporcionada una sanción tributaria del 100% de la cuota que estaba prevista en el ordenamiento jurídico griego para el caso de que el contribuyente vulnerase la prohibición de importar temporalmente más de un vehículo (vid. E. Traversa, “Protection of the Taxpayer in Relation to Fiscal Penalties in the Case Law of the European Court of Justice”, en P. Pistone (ed.) *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, 2009, p. 328).

El tipo de la infracción consiste,
lisa y llanamente, en "la aplicación"
de unos artículos, y el sujeto
responsable de dicha actuación no
es otro sino la propia Administración
tributaria. ¿Dónde se ha de ir a
buscar la motivación de la sanción,
si la infracción carece de elemento
subjetivo?

Así las cosas, y avanzando en esta línea de análisis de los preceptos en juego, parece indudable que la Administración tributaria se habría de encontrar con serios problemas en el caso de que pretendiera fundar una condena penal en el juego de los arts. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS. Es bien sabido que la jurisprudencia penal que se ha ocupado de las ganancias no justificadas de patrimonio las ha venido concibiendo –como base para una condena- como parte de una prueba de los hechos por indicios que, en tal sentido, han de resultar consistentes, unívocos y congruentes⁴⁷. Difícilmente, pues, iba a admitirse como base para una condena por delito fiscal una liquidación

tributaria construida sobre la ficción de que se imputasen al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos, como renta, un patrimonio no declarado que, fácilmente, se va a poder demostrar que trae causa de ejercicios precedentes, incluso, prescritos.

De lo que se extrae una consecuencia, volvemos sobre ello, verdaderamente singular e incongruente. De haberse ocultado bienes cuyo valor superase los márgenes cuantitativos del delito fiscal el contribuyente –el presunto delincuente- va a estar a salvo de todas las penas del infierno a que se condena a quien no superase tales umbrales. Bien es verdad que se habrá de preparar a soportar la pena de banquillo, pero, con algo más que probabilidad se puede aventurar que el juez de lo penal va a admitir como hechos probados que el patrimonio traía causa de ejercicios prescritos y no resultando, en consecuencia, punible la conducta se absolvería al reo. Sin perjuicio, bien es verdad, que volviendo así el expediente a la casilla de salida, la Administración tributaria previsiblemente aduciría que, probados tales hechos en la vía penal y resultando los mismos irrefutables, no obstarían los mismos la posibilidad de girar liquidación por "otros hechos" que considerarían distintos: La realización de un hecho imponible construido a lomos de la ficción prevista en los arts. 39.2 LIRPF y 134.6 LIS, obtención de renta por el importe del patrimonio ocultado, en el ejercicio más antiguo respecto de los no prescritos. A partir de aquí, volcarían sobre el contribuyente toda la ferocidad de los preceptos de referencia y se habría de iniciar la procepción contencioso administrativa.

Ni que decir tiene que el tipo de la infracción perfilado por la Disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012, ya se ha hecho notar más arriba, es extraordinariamente original y, valga la expresión, atípico, aún más, puede decirse que tosco y grotesco. No describe ninguna conducta del contribuyente. No guarda relación alguna con su comportamiento o con sus intenciones. Es verdaderamente singular: "La aplicación de lo dispuesto en el art. 39.2... y (insistimos, querría decir "o") en el art. 134.6..." De lo que se deduce, pues, que la comisión de la infracción no es factible sin la colaboración inestimable de la Administración tributaria, la única que puede "aplicar" dichos preceptos. Al ir una cosa –la aplicación de los mencionados preceptos- ineluctablemente ligada a la otra –"determinará la comisión de infracción tributaria"- puede decirse que el precepto establece un régimen sancionador de responsabilidad objetiva, expresamente proscrito por nuestro Tribunal Constitucional⁴⁸.

47 Cfr. por todas las STS 2486/2001, de 21 de diciembre.

48 Cfr. por todas las SSTC 75/1990, de 26 de abril y 120/1994, de 25 de abril.

Es tan patente el carácter puramente objetivo y automático de la descrita infracción, la ausencia absoluta de elemento subjetivo en su configuración, que resulta de todo punto imposible motivar su imposición. Siendo así que no media en su comisión comportamiento punible alguno, es ontológicamente inviable evaluar la culpabilidad del infractor. El tipo de la infracción consiste, lisa y llanamente, en “la aplicación” de unos artículos, y el sujeto responsable de dicha actuación no es otro sino la propia Administración tributaria. ¿Dónde se ha de ir a buscar la motivación de la sanción, si la infracción carece de elemento subjetivo?⁴⁹

Como tal vez pareciera que el legislador ha tenido un particular empeño en no dejar de vulnerar al diseñar este régimen sancionador especial ninguno de los principios constitucionales que presiden el orden punitivo, también se infringe de modo palmario el llamado principio de no concurrencia –*ne bis in idem*– recibido en el Derecho tributario por el art. 178 LGT. Para aplicar los, tantas veces aquí referenciados, artículos de los impuestos sobre la renta relativos a las ganancias no justificadas de patrimonio es preciso haber incumplido las obligaciones de información sobre patrimonio ubicado en el extranjero –luego haber cometido las infracciones formales concomitantes a las mismas–; la aplicación de dichos preceptos, a su vez, es el tipo de la segunda infracción. Entre unas y otras, por lo tanto, hay una relación evidente de concurso medial –las primeras son requisito, forman parte del tipo, de las segundas– luego sólo sería punible la infracción más grave. No es esto, claro está –y por qué será que no sorprende– lo que ha pretendido el legislador, que aspira a que todas las sanciones se acumulen de forma notoriamente inconstitucional⁵⁰.

Una última derivada comunitaria de todo el régimen aquí descrito, arrancaría de cómo entiende el Tribunal de Luxemburgo el principio de seguridad jurídica, y su corolario, el de confianza legítima, que exigen “...que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 80)”⁵¹. Queda al criterio del lector juzgar si una infracción de consecuencias extraordinariamente gravosas cuya comisión depende única y exclusivamente de que la Administración decida, o no, aplicar ciertos preceptos, puede considerarse como una normativa clara, precisa y previsible⁵².

49 Si el TEDH ha desarrollado toda una consistente doctrina sobre los elementos objetivos y subjetivos de las infracciones administrativas y sobre la necesidad de motivación suficiente de los actos administrativos por los que se imponen las sanciones (*vid.* J. Martín Queralt, “Procedimiento sancionador tributario y derechos humanos. (Derecho a un proceso equitativo y justo y principio de legalidad penal), en F. Fernández Marín (dir.) y A. Fornieles Gil (coord.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, 2010, pp. 383-411), es previsible adivinar qué juicio le merecería una infracción cuya imposición es imposible de motivar, por cuanto, simplemente, carece de elemento subjetivo propio en su configuración.

50 La palmaria vulneración de los principios constitucionales que presiden el ordenamiento sancionador que se advierte en todo este régimen especial ha sido evidenciada desde su promulgación por quienes se han acercado a su análisis (*cf.*, por todos, E. Simón Acosta, “Bienes en el extranjero...” *ob. cit.*). En el sentido propuesto por este mismo autor, que en un artículo posterior (“Arbitrariedades...”, p. 56), afirma –razonadamente y siguiendo en esto la opinión de Pedreira (“La obligación de información...”, p. 14)– que, en realidad, este régimen especial de imputación de rentas no es tributario, sino sancionador, es una “sanción encubierta”, estaríamos, como se afirmaba más arriba, ante un caso no ya de *bis in idem*, sino de *ter in idem*.

51 STJUE, de 12 de diciembre de 2013, *Test Claimants in the Franked Investments Income Group Litigation*, C-362/12 § 44.

52 “En cualquier caso, incluso desde la perspectiva puramente interna, las disposiciones que nos ocupan suponen en la práctica excluir la prescripción respecto a estos bienes y derechos, lo que atenta a la seguridad jurídica.” R. Falcón y Tella, “El Anteproyecto de ley...”, *ob. cit.*, p. 8.

En este orden de cosas, se han presentado ante la Comisión europea al menos tres denuncias de particulares⁵³ por infracción del Derecho comunitario. Una cuarta se ha presentado, con carácter institucional, por la *Aedaf*, el 3 de junio de 2013.

La Comisión ha iniciado el llamado procedimiento “pre-contencioso” al objeto de evaluar si existe o no materia suficiente para exigir una rectificación y, en caso de no producirse esta, presentar ante el Tribunal de Luxemburgo el correspondiente recurso por infracción del Derecho comunitario, conforme a lo prescrito en el art. 258 TFUE. A la fecha de redactar este artículo, y en el marco del procedimiento que a tal efecto sigue la Comisión, se sabe que se ha iniciado la fase de investigación pero no consta que se haya remitido al Reino de España el preceptivo dictamen motivado, o “carta de emplazamiento”, concretando el objeto y causas de un eventual recurso por infracción del Derecho comunitario, al objeto de que la Administración española pueda alegar lo que a su derecho convenga o tomar las medidas sugeridas por la Comisión para evitar la interposición del susodicho recurso. Veremos en qué acaba todo ello.

7. Conclusiones

De todo lo expuesto, y a modo de sucintas consideraciones finales de conjunto sobre la opinión expresada a lo largo de este trabajo, y sin perjuicio de otra opinión mejor fundada en Derecho, cabe concluir lo siguiente:

1. La infracción tipificada en la disp. ad. 1ª de la Ley 7/2012 en relación con la aplicación del art. 39.2 de la Ley del IRPF y el 134.6 de la Ley del IS, es de todo punto incompatible con los recargos establecidos en el art. 27 LGT relativos a la presentación de declaraciones espontáneas extemporáneas, que expresa y tajantemente excluyen la posibilidad de imponer “las sanciones que hubieran podido exigirse”.
2. En este orden de cosas, si presentada una declaración espontánea extemporánea por razón de ganancias patrimoniales no declaradas precedentemente la Administración tributaria, no interesándose por el origen de las mismas, liquidase los recargos únicos del art. 27 LGT que en relación a las mismas correspondiesen, no podría, con posterioridad –a salvo de una eventual declaración de lesividad y posterior impugnación contencioso-administrativa de sus propios actos- pretender aplicar las sanciones vinculadas a la omisión de declaraciones de bienes en el extranjero.
3. El régimen especial incorporado a nuestro ordenamiento tributario en el 2012 respecto de las ganancias de patrimonio no justificadas en el IRPF y las rentas presuntas equivalentes en el IS derivadas de bienes y derechos radicados en el extranjero presenta notables puntos de vulnerabilidad constitucional –que no es descartable que se terminen suscitando en una eventual cuestión judicial de inconstitucionalidad- en relación con los principios de seguridad jurídica, capacidad económica y proscripción de la confiscatoriedad.
4. Estos problemas de constitucionalidad son, si cabe, más evidentes en el caso del régimen sancionador ligado a dicho régimen especial de ganancias no justificadas que, con toda claridad, establece sanciones objetivas de las que está por completo ausente cualquier elemento subjetivo de modulación de la responsabilidad del infractor.

53 Peticiones núms. 0393/2013, admitida a trámite el 11 de noviembre de 2013; 0478/2013, admitida a trámite el 15 de noviembre de 2013; y 0566/2013, admitida a trámite el 19 de noviembre de 2013.

5. En este orden de cosas, y no obstante las liquidaciones que por tales conceptos la Administración tributaria pretendiese girar, en el caso de que por razón de las cuantías y circunstancias el supuesto se hubiera de remitir a la jurisdicción penal para que se evaluase la comisión de un delito fiscal, es harto improbable que un juez penal llegase a aplicar el susodicho régimen especial sin advertir en el mismo una flagrante inconstitucionalidad.
6. Todo lo anterior es extrapolable, con mayor razón, al ámbito de las jurisdicciones europeas. En este caso, el contenido que al principio de proporcionalidad se ha dado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos permite afirmar de forma bastante rotunda que cualquiera de ambas Cortes de Justicia, preguntada sobre el particular, terminaría por resolver que el susodicho régimen especial y el sancionador que al mismo va ligado no superan lo que se ha conocido como el “test de proporcionalidad”.
7. Además, al establecerse en el mismo una discriminación no suficientemente justificada en cuanto a los bienes y derechos radicados en un Estado miembro distinto de España, es también previsible que se declarase el mismo –de plantearse una cuestión de prejudicialidad o de iniciarse un procedimiento de infracción por parte de la Comisión europea- contrario al Derecho comunitario por vulnerarse la libre circulación de capitales reconocida en el art. 63 del TFUE.

La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo.

Resumen

La Administración Tributaria ha procedido en los últimos años a declarar la responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, en los casos de ocultación o transmisión de bienes y derechos, con la finalidad de impedir la actuación administrativa. Sin embargo, varias cuestiones surgen en la aplicación de este precepto que no están resueltas. No sólo en relación con los elementos que componen el presupuesto de hecho, sino cuando se utilizan sociedades interpuestas. En este caso, el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) se puede confundir con el presupuesto específico del artículo 43.1.h) de la LGT, dónde se regula un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Además, en el caso del artículo 42.2.a.), al igual que cualquier supuesto de responsabilidad, la determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo de la prescripción resulta esencial, ya que, este supuesto de responsabilidad se puede encuadrar en el procedimiento de inspección, como en el de recaudación.

Abstract

In the last years, the Tax Administration has proceeded to declare the solidary liability by the article 42.2.a) of the LGT, in the cases of concealment or transmission of goods and rights, with the purpose of preventing the administrative action. Nevertheless, several questions arise in the application of this rule that they aren't resolved. Not only in relation with the elements are made up of the rule, but with the situation when the tax payer use companies for his purpose. In this case, the article 42.2.a) is confused with the article 43.1.h) of the LGT, where it is regulated a supposition of subsidiary liability. In addition, in case of the article 42.2.a.), as any case of liability, the dies a quo for calculate the term of the prescription turns out to be essential, since, this supposition of liability can be fitted in the procedure of inspection, since in that of collection.

Palabras clave

Responsabilidad solidaria, alcance la responsabilidad, prescripción.

Key Words

Solidary Liability, liability's effect, prescription.

Sumario

1. Introducción
2. El responsable tributario. Nacimiento de la obligación
3. Presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT¹
 - 3.1. Elementos que deben concurrir el presupuesto de hecho
 - 3.2. Nacimiento de la obligación del artículo 42.2.a) de la LGT
 - 3.3. Aplicación del artículo 43.1.g) y h)
4. La prescripción de la obligación del responsable
 - 4.1. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del responsable según la LGT.
 - 4.2. El procedimiento de derivación de responsabilidad: una liquidación tributaria
 - 4.3. La determinación del *dies a quo* del responsable solidario
 - 4.5. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción en relación al artículo 42.2.a) de la LGT
 - 4.6. Interrupción de la prescripción. Notificación a los obligados tributarios
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1 Este tema lo tratamos profusamente en la monografía de *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.

1. Introducción

Desde que se aprobó la Ley General Tributaria en el año 2003, el legislador ha modificado esta normativa en dos ocasiones bajo la premisa de adecuar ciertas normas tributarias a la lucha contra el fraude fiscal que, como se ha visto en el tiempo, han tenido mayor o menor éxito en la consecución del citado objetivo². En estos momentos se plantea otra modificación, al albur de la reforma tributaria, dónde se propone no sólo la lucha contra el fraude fiscal, sino reforzar la seguridad jurídica, reducir la litigiosidad e incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos. Y aunque, como ha señalado CAYÓN GALIARDO, la reforma que se plantea de la LGT va a ser trascendente, no se ha aprovechado para regular aspectos trascendentales en determinadas instituciones que no quedaron cerradas con la LGT/2003. Tal vez, la razón, como apunta el citado autor, es que las reformas propuestas “vienen amparadas y justificadas fundamentalmente por la Administración tributaria -recordemos que en su elaboración no ha existido comisión externa de ningún tipo-”³, y ésta no ha tenido mayor interés en elaborar normas que doten de seguridad al ordenamiento jurídico, sobre todo, si con la regulación actual los Tribunales se muestran proclives a los intereses de la Hacienda Pública, en concreto, los recaudatorios.

No se oculta que en el caso de la responsabilidad tributaria, a pesar de su importancia, la regulación puede calificarse de deficiente, lo que provoca inseguridad jurídica e indefensión, no sólo en la aplicación que de la misma hace la Administración tributaria, sino por las sentencias que dictan los Tribunales. Ejemplo de ello es que, si bien es acervo común que el responsable es un garante de la deuda tributaria, en determinados casos responde de las sanciones del obligado principal, vulnerando el principio de personalidad de la pena. Este principio es elemental en cualquier procedimiento sancionador, y más teniendo en cuenta que el procedimiento de derivación de responsabilidad no es punitivo. Esta cuestión que incide directamente en la naturaleza del responsable, a pesar de la regulación establecida en la LGT, ha sido denunciada profusamente por la doctrina, y a pesar de ello el legislador no ha modificado las derivaciones de las sanciones del obligado principal al responsable.

Al igual ocurre con la aplicación de la prescripción al responsable, dónde la regulación no es que sea deficiente, es que resulta insuficiente, lo que ha provocado que tanto la Administración, como en su caso los Tribunales, no hayan interpretado de manera coherente las normas que regulan la prescripción y el procedimiento para declarar la responsabilidad. Las sentencias a las que hago referencia a lo largo de este estudio son una muestra de esta afirmación.

A todo ello, hay que sumarle que el presupuesto de hecho regulado en el artículo 42.2.a) de la LGT no queda circunscrito a un momento concreto de un determinado procedimiento, sino que, los hechos que se van a subsumir en el citado presupuesto de hecho pueden acaecer tanto en el procedimiento de recaudación, como en el de inspección. No se oculta que la fecha para determinar el *dies a quo* en estos casos, dificulta sin lugar a dudas la aplicación de la prescripción al responsable. Vaya por delante que aunque hago especial mención al artículo 42.2.a) de la LGT, la teoría que se defiende en este artículo es aplicable a otros presupuestos de hecho de responsabilidad solidaria regulados en la LGT u otras normas tributarias.

2 Nos referimos a la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal y 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.

3 Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: “Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, AEDAF, 2014, pág. 14.

Por ello, resulta imprescindible en el análisis que se desarrolla a lo largo de este estudio, recordar cuando se produce el nacimiento de la obligación del responsable, así como la naturaleza jurídica de la “declaración de la responsabilidad”.

2. El responsable tributario. Nacimiento de la obligación

En la actualidad, no cabe dudas de que el responsable como obligado tributario, a tenor de lo previsto en la LGT, tiene la obligación tributaria propia de pagar con su patrimonio la deuda del deudor principal⁴. La responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho. Uno, el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal -o, en su caso, el de la obligación a cuenta o sustitución-. El segundo, el presupuesto de hecho recogido en la Ley que origina la responsabilidad. Sólo cuando se hayan producido los dos presupuestos, nace la obligación del responsable, lo que supone que el nacimiento de la obligación del responsable exige que haya un deudor principal. Es decir, para que nazca la obligación del responsable, el artículo 41 de la LGT exige que:

1. Que se haya realizado el hecho imponible, y por lo tanto, haya nacido la obligación tributaria principal, aunque esté ilíquida en ese momento.
2. La realización del presupuesto de hecho del responsable prevista en la LGT o en otra norma tributaria.

Lo cierto es que la obligación del responsable nace ilíquida, por lo que será necesario un acto administrativo que declare la responsabilidad o, dicho de otra manera, que liquide la obligación del responsable. Por lo tanto, el acto de derivación de responsabilidad tiene un carácter declarativo, nunca constitutivo⁵. Una vez declarada la responsabilidad, la administración ejercerá la acción recaudatoria para exigir el pago al responsable, que podrá ser a la vez que lo declara responsable, o bien en una fecha posterior dependiendo de si ha declarado al responsable antes de que finalice el período voluntario de pago para el deudor principal.

Es decir, tal y como apunta de una manera clarísima ARIAS ABELLÁN, según “se desprende en el artículo 41.5 de la LGT, la Administración tiene que constatar que se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, procedimiento de declaración y liquidación, como ocurre con cualquier contribuyente, por ejemplo, y, en segundo

4 Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Civitas-REDF*, nº 72, 1991, p. 484, del mismo, *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22ª ed., 2000, Madrid, pp. 67-68. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985, pp. 420-421. El crédito tributario se encuentra protegido por el ordenamiento tributario a través de un gran elenco de garantías. En sentido amplio, las garantías se configuran como cualquier medio indirecto de tutela del crédito, mientras que, cuando nos referimos a las garantías en sentido estricto, están singularizadas por tres notas. En primer lugar, como ha señalado MUNOZ MERINO, deben establecerse por la ley; en segundo lugar, constituir una relación de subordinación respecto del crédito tributario –le añade una cualidad adicional que antes no tenía-; y, por último, tienen una eficacia directa. Cfr. MUÑOZ MERINO, A.: *El privilegio del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, 1997, pp. 35-43. Tradicionalmente, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREJO, las garantías se dividen en personales, según concedan al acreedor un derecho que se dirige a la persona del deudor o sobre la de un tercero, y reales, cuando confieren al acreedor un poder jurídico que recae sobre cosas concretas, que puede ejercitarse *erga omnes*, junto a un derecho de realización del valor de los bienes, de sus frutos o de ambos. Dos notas caracterizan al derecho del crédito de la Hacienda Pública, en primer lugar, dicho derecho ha de ser establecido por la Ley, y en segundo lugar, el derecho de garantía es accesorio respecto del crédito tributario. Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas, REDF*, nº 30, 1981, pp. 185 y ss; en el mismo sentido GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, p. 46.

5 Vid. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985.

lugar, se procede a la recaudación de la deuda incluso forzosamente a través del procedimiento de apremio. La única diferencia está en que en el supuesto de la responsabilidad, en el primer caso, se da como consecuencia de una iniciativa de la Administración, es decir, el procedimiento se inicia siempre de oficio porque el responsable no es titular de ningún deber de declarar o de autoliquidar su deuda. En el segundo, cuando se trata del de apremio, siempre de oficio⁶.

De ahí que la LGT establezca cómo finaliza el procedimiento de derivación de responsabilidad, que termina con un acto administrativo de cuantificación de su obligación. La finalización de este acto administrativo ha de ser posterior a la terminación del procedimiento de liquidación seguido por la Administración tributaria o a la presentación de la autoliquidación del obligado tributario. En definitiva, como la LGT no establece el momento de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, éste puede ser paralelo al procedimiento inspector que se sigue con el deudor principal, pero siempre que se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, siempre que exista una deuda tributaria previa y el responsable esté en la relación querida por la Ley.

Sin embargo, la LGT sí que establece el momento en el que se puede iniciar el procedimiento de recaudación frente al responsable, que será cuando haya finalizado el período voluntario de pago del deudor principal. Es por ello, que estas dos acciones no tienen por qué ser concatenadas sin solución de continuidad en el tiempo, aunque la LGT en el artículo 175.1.b) prevé que puedan ser a la vez, siempre que la declaración de responsabilidad por parte de la Administración se lleve a cabo una vez finalizado el período voluntario de pago de la deuda que se deriva.

Todo ello, sin que se pueda olvidar que la obligación “ex lege” del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho establecido por la Ley. Sólo así adquiere sentido la posibilidad de que se puedan adoptar por la Hacienda Pública las medidas cautelares a las que se refiere el artículo 41.5 de la LGT antes de que se produzca la declaración de responsabilidad⁷.

3. Presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT⁸

3.1. Elementos que deben concurrir el presupuesto de hecho

El art. 42.2 de la LGT/2003 prevé varios supuestos de responsabilidad solidaria que, sin embargo, presentan una nota común en relación al presupuesto de hecho: el responsable adquiere esta condición al realizar actos que

6 Vid. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en 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 fiscal”, *Civitas-REDF*, nº 158, págs. 30-31.

7 STJ de Valencia de 28 de junio de 2002 -JT 2003/373.

8 Este tema lo tratamos profusamente en la monografía de *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.

impidan o dificulten la acción de la Administración, en concreto encontrar bienes o derechos del deudor principal para hacer efectiva la deuda tributaria, bien porque se vayan a embargar o hayan sido embargados. La diferencia entre los cuatro presupuestos de hecho regulados en el artículo 42.2 reside en el momento en el que pueden concurrir cada uno de ellos.

En concreto, en el apartado a), serán responsables solidarios las personas que “sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”. De la redacción dada por el legislador, se deduce que la intervención de un tercero junto al deudor resulta necesaria e imprescindible para que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Valga la redundancia, la administración puede declarar como responsable a la persona física o jurídica que adquiere la titularidad, o la posesión de los bienes y derechos del deudor, de manera fraudulenta, con la finalidad de impedir la acción de la administración.

Esto supone que el tercero, al que se le va a declarar responsable, tiene que participar materialmente, para que se pueda delimitar el significado de “causar o colaborar”, en los negocios jurídicos simulados o fraudulentos realizados por el obligado tributario con la finalidad de ocultarlos⁹.

Esta afirmación deviene de la dicción del propio artículo de la LGT, aunque no cabe dar una regla general, sino que se tiene que determinar caso por caso tras el examen de los hechos que resulten de la intervención del tercero al que se le quiere declarar responsable. No se puede olvidar que la subsunción de unos hechos concretos en el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) puede llevar a equívocos, ya que existen otros presupuestos de hechos en el propio artículo 42.2, así como en el artículo 43 de la LGT, cuyas diferencias pueden ser en ocasiones muy tenues.

Además, de la propia dicción del artículo 42.2 de la LGT, resulta claro que el órgano administrativo correspondiente tiene que probar que la persona física o jurídica, que ayuda o colabora en la ocultación de los bienes con la finalidad de impedir la traba, actúa a conciencia de ello. Es decir, que el tercero que participa en la ocultación de los bienes y derechos conoce la situación en la que se encuentra el deudor principal que quiere evitar la acción de la administración, incluso, en ocasiones, antes de que se haya iniciado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal¹⁰.

La concurrencia del elemento intencional debe probarse por la Administración, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso concreto, según establece la Sentencia 830/2000 de 17 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana¹¹. Así las cosas, el órgano que vaya a declarar la responsabilidad tiene que demostrar que existe un enlace preciso y directo entre los hechos acaecidos que imposibiliten la acción de la administración sobre los bienes y derechos y el ámbito subjetivo que exige el artículo 42.2.a) de la LGT¹².

9 Vid. nuestro trabajo en “Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilaten o dificulten el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario” en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Lex Nova, 2005, págs. 496-509.

10 STS de 10 de julio de 2012 (RJ 2012/7806).

11 JT 2000\1322.

12 STS de 20 de junio de 2014 –La ley 74630/2014–.

El presupuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) exige que desaparezcan los bienes en una cantidad que impidan el cobro de la deuda tributaria, tal y como se pone de manifiesto en la SAN de 3 de mayo de 2007, dónde se exige que en este “supuesto de ocultación de bienes, que se haya consumado, es decir, que los bienes han desaparecido y se ignora donde hayan podido ir a parar”¹³.

Cuando el legislador escoge la palabra “ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”, a mi juicio, se refiere a que sea imposible el embargo de bienes y derechos, porque han desaparecido jurídicamente, o incluso de una manera fáctica, de la esfera patrimonial del obligado tributario. De ahí que, la imposibilidad por parte de la Administración de ejercer alguna de las acciones sobre el patrimonio del deudor principal, signifique que éste tiene que estar oculto físicamente o jurídicamente, y que, además, no existan más bienes que puedan garantizar la obligación tributaria. En otro caso, no tendría cabida el presupuesto de hecho del que hablamos¹⁴.

Sólo en el caso de que no exista patrimonio alguno a nombre del obligado tributario, o una vez localizados todos los bienes resulten insuficientes para cubrir el crédito tributario, y la Administración tiene constancia de que había un patrimonio más que suficiente para cubrir la deuda tributaria, podría ser considerado un indicio entre la ocultación y la ineffectividad del pago del crédito tributario

Así las cosas, podrían darse varias situaciones. La primera puede ser que en el patrimonio del deudor principal existan bienes suficientes para que, en su caso, la deuda tributaria se pueda pagar, aunque determinados bienes hayan “salido” del patrimonio. Si hay bienes o derechos que garantizan la deuda tributaria, a mi juicio, sería muy difícil probar la concurrencia del presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT.

La segunda situación sería el caso de que no hubiese bienes suficientes para garantizar la deuda tributaria y, además, una parte del patrimonio del deudor principal se haya transmitido a un tercero. Y aquí se abren varias posibilidades:

- a. Que se reciba en dinero la contraprestación correspondiente por la transmisión. Si, la contraprestación es por valor de mercado, y a mayores, no hay relación entre el sujeto pasivo y el tercero que lo adquiere, más allá de la puramente comercial, estos hechos no encajarían en el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT, para el adquirente. Otra cosa distinta es que el deudor principal tenga otro tipo de responsabilidad que pueda ser, incluso, penal.

Sin embargo, en el caso de que la contraprestación no fuera por valor de mercado, sería un hecho que podría implicar una transmisión fraudulenta, y por supuesto, podría encajar en el presupuesto de hecho del citado artículo.

13 JUR 2007/131980

14 STS de 10 de julio de 2012 (RJ 2012/7806).

- b. Que se reciba otros bienes o derechos en contraprestación por la transmisión. La situación sería la misma que hemos descrito anteriormente.
- c. Que se transmitan bienes o derechos en contraprestación por la existencia de deudas o créditos del deudor principal. En este caso, el órgano administrativo correspondiente tendría que probar que el sustrato de la operación es falso o simulado con la finalidad de ocultar el patrimonio del deudor principal.

En definitiva, sólo en el caso de que no exista patrimonio alguno a nombre del obligado tributario, o una vez localizados todos los bienes resulten insuficientes para cubrir el crédito tributario, y la Administración tiene constancia de que había un patrimonio más que suficiente para cubrir la deuda tributaria, podría ser considerado un indicio entre la ocultación y la ineffectividad del pago del crédito tributario. Por supuesto, la Administración tendrá que probar la “salida” de bienes y derechos del patrimonio del deudor principal. En sentido contrario, si existen bienes y derechos suficientes en el patrimonio del deudor, no puede concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del art. 42.2.a), desde el momento en que el crédito tributario está garantizado.

No se me escapa que los hechos descritos son muy simples y que cabe, lo que además será lo más habitual, que a esta primera transmisión de los bienes, continúen otras transmisiones a otras empresas o personas, todas ellas relacionadas entre sí.

Pero, en ese caso, ¿se podría aplicar el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT a todos los terceros que intervienen?

3.2. Nacimiento de la obligación del artículo 42.2.a) de la LGT

El nacimiento de la obligación del responsable en virtud de este artículo, al igual que ocurre en cualquiera de los otros supuestos, sólo puede producirse en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, siempre que se haya producido la realización del hecho imponible por parte del obligado principal.

Esto significa que el nacimiento de la obligación del responsable exige un deudor principal, y la intervención de un tercero para ocultar los bienes, porque será el nuevo titular de los mismos. En el caso de que se utilice un entramado societario a posteriori, o dicho de otro modo, distintas sociedades pantalla donde coinciden administradores o socios, a mi juicio, ya no podemos aplicar el presupuesto del artículo 42.2.a) de la LGT. La Ley tributaria contempla unos supuestos específicos para estos casos, regulados en los artículos 43.1.g) y h) de la LGT, cuya responsabilidad tiene carácter subsidiario.

Esta afirmación se sustenta en varias razones. La primera es que la dicción del artículo 42.2.a) exige la existencia de un sujeto pasivo que quiere ocultar el patrimonio, si éste se transmite varias veces por los distintos adquirentes, resulta evidente que este sujeto pasivo ya no interviene en las siguientes transmisiones.

La segunda, porque el legislador se ha preocupado de introducir en nuestro ordenamiento dos presupuestos de hecho específicos relacionados con la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”. Por lo tanto, si lo que se hace por parte de los órganos de la administración es buscar, descubrir, hallar el sustrato de la operación a través de distintas sociedades, entonces habrá que aplicar el presupuesto previsto para estos casos.

Y la tercera, porque no se podría determinar el nacimiento de la obligación del responsable en el caso de que se siga transmitiendo el patrimonio de manera sucesiva y, mientras la Administración no proceda a declarar la responsabilidad, sobre todo cuando hablamos del alcance de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT. Ello comporta, sin lugar a dudas, una inseguridad jurídica tremenda y además, sólo se podría derivar la responsabilidad a la última sociedad por este presupuesto de hecho. Mientras que al resto de las sociedades que hayan intervenido hasta ese momento, no se les podría derivar la responsabilidad a tenor del artículo mencionado.

Y la cuarta, es que el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) contempla que el alcance de la deuda que se puede derivar se concreta “el valor de los bienes que se hubiera podido embargar o enajenar”, de tal modo, que trasladar cuanto más se pueda el nacimiento de la obligación del responsable por parte de la Administración Tributaria, implica que la responsabilidad abarca más deuda tributaria.

Sin embargo, la Administración se muestra reacia a aplicar los presupuestos de hecho del artículo 43.1.g) y h), y continua derivando responsabilidades por el artículo 42.2.a)

3.3. Aplicación del artículo 43.1.g) y h)

En los últimos tiempos la AEAT está derivando la responsabilidad tributaria por mor del artículo 42.2.a) de la LGT, bajo la premisa de que, aunque haya un entramado de sociedades, dónde se encuentran los bienes y derechos que forman parte del patrimonio del deudor, como siempre hay un causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado tributario, se realiza el presupuesto de hecho del citado artículo.

Sin embargo, el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) no se dirige a los casos de entramados de sociedades, ya que el legislador ha regulado unos supuestos concretos y específicos en ese caso dónde hay un abuso del derecho. Para ello, la LGT regula en dos presupuestos de hecho, la doctrina del levantamiento del velo. Esta doctrina que tiene un origen jurisprudencial y anglosajón, se aplica por los jueces con la finalidad de poder determinar la verdadera realidad jurídica subyacente en la sociedad para poder individualizar a aquéllos que son los protagonistas de la relación existente.

En el ámbito tributario, la LGT/2003 ha permitido a la Administración obtener un resultado similar mediante la creación de dos supuestos de responsabilidad tributaria, aunque con carácter subsidiario, regulando conceptos y criterios jurisprudenciales, en ocasiones, muy alejados de los términos tributarios, tal y como se pone de manifiesto en la lectura de los artículos 43.1, letras g) y h).

Tal y como apuntó el TS¹⁵, la aplicación de esta técnica busca penetrar en el *substratum* personal de la entidad, con el fin de evitar que, al socaire de esa forma legal, se puedan perjudicar intereses públicos o privados. Asimismo, la aplicación de esta doctrina exige que quien invoca el levantamiento del velo tenga la carga de la prueba, que consiste en la “**prueba del objeto negocial**”, es decir, el resultado final de la actividad probatoria debe demostrar que la entidad se constituyó pura y simplemente con la finalidad de evitar el pago del impuesto.

La regulación de la LGT hace hincapié en que la responsabilidad puede actuar tanto en sentido ascendente como descendente u horizontal. Es decir, que quien controla responde de las deudas de la entidad controlada, pero ésta también responde de las deudas de quien la controla. Igualmente, una entidad controlada por un sujeto

15 STS de 28 de mayo de 1984 -RJ 1984/2800-, 19 de mayo de 2003 -RJ 2003/5213-, 27 de octubre de 2004 -RJ 2004/7042-, entre otras.

El presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) no se dirige a los casos de entramados de sociedades, ya que el legislador ha regulado unos supuestos concretos y específicos en ese caso dónde hay un abuso del derecho. Para ello, la LGT regula en dos presupuestos de hecho, la doctrina del levantamiento del velo

puede responder de las deudas de otra sociedad igualmente controlada por este, siempre que concurren los requisitos legales.

El artículo 43.1.g) de la LGT declara responsables subsidiarias a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concorra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unidad de

personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

La letra h) del mismo artículo declara responsables subsidiarias las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concorra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

¿Y por qué no se aplican por la Administración estos artículos en vez del artículo 42.2.a) de la LGT? Porque la dicción de los citados artículos ya deja entrever, desde el primer momento, que los presupuestos de hechos descritos resultan difíciles de aplicar a los casos concretos, no sólo por que el lenguaje que se utiliza en ellos no es propio del ámbito tributario, sino porque los conceptos mercantilistas que se manejan son arduos de probar y, por ende, de aplicar por la Administración. No se puede olvidar que el plazo para derivar la responsabilidad desde que se notifica es de 6 meses, lo que imposibilita una investigación seria por parte de la Administración. Este es alguno de los motivos, a mi juicio, que ha condicionado la actuación de la Administración Tributaria en una aplicación profusa del artículo 42.2.a) en vez de los presupuestos de hecho recogidos en el artículo 43.1.g) y h).

No obstante, es necesario recordar que los contribuyentes pueden impugnar la declaración de responsabilidad por la aplicación incorrecta del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

4. La prescripción de la obligación del responsable

Tal y como se ha ido exponiendo en las páginas anteriores, vuelvo a reiterar que para que se pueda declarar la responsabilidad resulta imprescindible la realización de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible realizado por el obligado tributario principal, y que supone el nacimiento de la obligación tributaria, y en segundo lugar, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sólo la conjunción de ambos presupuestos permite el nacimiento de la obligación del responsable. Esta obligación nace ilíquida por lo que la Ley regula un procedimiento específico para liquidarla, o lo que es lo mismo, declara la obligación del responsable. La particularidad estriba en que la liquidación de la obligación del responsable sólo la puede llevar a cabo la Administración Tributaria, por lo que, cuando la administración declara la responsabilidad ejerce la potestad liquidatoria que le corresponde,

sin que con anterioridad se pueda ejercer la acción recaudatoria dirigida al responsable. Por lo tanto, existen dos acciones distintas, tal y como aparece en el artículo 174 de la Ley General Tributaria.

De esta manera, si la declaración del responsable es el ejercicio de la acción liquidatoria de la Administración, la extinción de la misma será igual que cualquier otra obligación tributaria, por lo que cabe también la prescripción. Sin embargo, lo cierto es que la LGT no contiene un precepto expreso sobre la prescripción del responsable, a pesar de la existencia del artículo 66 de la LGT, y, a mayor abundamiento, la jurisprudencia no respalda la aplicación de la prescripción a la obligación del responsable como a cualquier otro obligado tributario, sino que más bien, se encuentra al albur de las vicisitudes que acontezcan a la obligación principal en este ámbito ¹⁶.

4.1. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del responsable según la LGT

¿Con la premisa expuesta, se podría argüir que no se aplica el instituto de la prescripción al responsable? Si esto fuera así, la prescripción sólo se imputa a la obligación del obligado principal, pero, con la salvedad de que el cumplimiento de la misma se le exige al responsable.

Es de todos conocido que existen diversos argumentos de la doctrina y de la jurisprudencia tanto a favor, como en contra, de la autonomía de los plazos de prescripción para el responsable respecto del deudor principal¹⁷, que ya estaban vigentes con la anterior LGT/1963. Pero, lo cierto es que la LGT/2003 estableció expresamente un plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, distinguiendo si la responsabilidad era solidaria o subsidiaria, así como cuándo se producía el presupuesto de hecho de la responsabilidad, tal y como se regula en el artículo 67.2 de la LGT.

De ahí que con la actual normativa, no quedan dudas sobre la autonomía de la obligación del responsable, por lo que se puede aplicar el régimen jurídico de la prescripción como a cualquier otra obligación tributaria. En efecto, la sola existencia de una deuda tributaria no convierte a nadie en obligado tributario, a título de responsable. Sólo cuando se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, nace la obligación del sujeto que se convierte, por mandato legal, en responsable. Y en su momento, cuando se le declare responsable, puede ser compelido al cumplimiento de su obligación –aunque sea el pago de la obligación de otro– y, en su caso, se le debe aplicar todas las formas de extinción de las obligaciones tributarias en idénticos términos que a cualquier deudor tributario, porque el responsable lo es sin ningún tipo de matiz. Esta afirmación se ajusta a la regulación que de esta figura hace el artículo 41 de la LGT.

Sin embargo, no todo es tan claro como parece. En concreto, porque el citado artículo 67 de la LGT se refiere exclusivamente al plazo de prescripción “para exigir la obligación de pago a los responsables”.

A la vez, el artículo 41.5 de la LGT establece que salvo que una norma con rango legal disponga lo contrario, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria requiere un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine el alcance y la extensión.

¹⁶ GUERRA REGUERO, M.: *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, 2013, pág. 70

¹⁷ Han sido recogidos por DELGADO GARCÍA, A.M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

Por lo tanto, la conclusión que nos plantea la relación entre ambos artículos es que no existe otro plazo de prescripción para el responsable distinto del regulado en el artículo 67.2 de la LGT. Es más, de la dicción de este artículo se puede entender que el legislador se refiere a dos plazos distintos de cómputo del *dies a quo* de la prescripción:

1. En el primer caso, aunque exista un responsable declarado por la administración antes de finalizar el período voluntario de pago del deudor principal, no es hasta la finalización del citado período cuando la Administración puede iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y exigirle el pago de la obligación tributaria.
2. En segundo lugar, se determina el *dies a quo a posteriori* de la finalización del período voluntario, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de hecho de la responsabilidad se produzcan con posterioridad a citado período. En ese caso, se opta por el criterio del devengo, coincidente con el momento en que el responsable realiza su propio presupuesto de hecho.

A pesar de todo, ambos plazos tienen en común una nota, y no es otra que la referencia al *dies a quo* del inicio del cómputo del plazo de la prescripción de la acción recaudatoria dirigida al responsable.

Siguiendo el criterio legal, el *dies a quo* o momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción para el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT -al igual que para todos los presupuestos de hecho de la responsabilidad solidaria-, comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal o *a posteriori*, si los hechos tienen lugar una vez finalizado el plazo voluntario de pago.

Así las cosas, la jurisprudencia ha aplicado de manera unánime el *dies a quo* para el responsable solidario, con el criterio que hemos expuesto en el párrafo anterior. Y aunque, a mi juicio, resulta incorrecta, como expondremos más adelante, el artículo 67.2 de la LGT tiene un acierto, y es reafirmar de una vez por todas que la obligación del responsable puede prescribir con independencia de la obligación principal.

A pesar de que la doctrina expuesta del artículo 67.2 de la LGT ha sido reiterada por la administración y en su caso, los tribunales, no se puede desconocer que las normas que regulan la prescripción y la responsabilidad tributaria no son compartimentos estancos, sino, que resulta necesaria una integración homogénea de ambas, en aras del principio de seguridad jurídica y capacidad económica.

4.2. El procedimiento de derivación de responsabilidad: una liquidación tributaria

La regulación de la responsabilidad establecida en la LGT/2003 prevé la declaración como obligado tributario, por parte de la Administración, a un tercero por mandato legal y que, como tal, responde del cumplimiento de su obligación tributaria como cualquier otro deudor, aunque esa obligación sea subsidiaria de la que se denomina legalmente como principal.

Por lo tanto, como le ocurre a cualquier otro obligado tributario cuando se inicia un procedimiento de inspección, lo primero será necesario cuantificar la deuda -es decir, liquidar-, para, en segundo lugar, recaudar su importe.

La cuantificación de la obligación del responsable exige que sea un acto administrativo en el que el interesado tenga derecho de audiencia, para que se declare la responsabilidad y se determine el alcance y la extensión, de conformidad con lo previsto en el artículo 174 a 176 de la LGT.

En concreto, el artículo 174 de la LGT establece que para poder declarar la responsabilidad tiene que existir una obligación tributaria principal y que, en su caso, esté cuantificada bien por el obligado tributario, o bien por la administración, y en segundo lugar, que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad contemplado en la Ley. Esto significa que el nacimiento de la obligación del responsable se ha producido con independencia de cuando la Administración proceda a declararle como tal, aunque la declaración es requisito para poder exigirle el pago de la obligación tributaria principal.

Esto es así para cualquier supuesto de responsabilidad sea solidaria o subsidiaria, tal y como se regula en el artículo 41 de la LGT. Lo que difiere, entre otras cosas, en cualquiera de los supuestos de responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, son los presupuestos de hecho regulados en la LGT o en otra ley tributaria específica.

El artículo 175 de la LGT establece el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, es decir, el pago por parte del responsable de la obligación tributaria del obligado principal. De la dicción del mismo, se puede plantear si es necesario que haya transcurrido el período voluntario de pago del que es titular el deudor principal como uno de los elementos del presupuesto de hecho del responsable. A mi juicio, de acuerdo con lo establecido en el precepto no parece que sea así, en la medida en que la responsabilidad puede ser declarada con anterioridad a ese momento temporal, ya que sin la existencia de la declaración, no podría iniciarse el procedimiento de recaudación dirigido al responsable.

Es decir, el incumplimiento de la obligación del deudor principal por falta de pago no tiene que ver con la estructura del presupuesto de hecho de la responsabilidad¹⁸. Esta afirmación resulta coherente con el régimen previsto en el artículo 196 del RGGI, dónde se regula la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. La única diferencia del responsable respecto de cualquier otro obligado tributario, es que todos los procedimientos referidos al primero se inician siempre de oficio porque el responsable no es titular de ningún deber de declarar o de autoliquidar su deuda¹⁹.

En cualquier caso, sólo la Administración Tributaria puede iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad porque, como ya he señalado, el responsable no es titular de un deber de declaración o autoliquidación como, sin embargo, sí les ocurre a otros obligados tributarios. Por lo tanto, esta afirmación no resulta baladí, porque supone el *quid* para determinar el *dies a quo* de la prescripción del responsable solidario, en concreto, en el caso que nos ocupa.

4.3. La determinación del *dies a quo* del responsable solidario.

Aunque el artículo 66 de la LGT, no se refiere en ningún momento a la particularidad de la responsabilidad, el artículo 67.2 de la misma norma, sí que formula reglas explícitas acerca del cómputo de la prescripción de la obligación del responsable. Si bien la jurisprudencia aplica este precepto a cualquier tipo de responsabilidad,

18 En el mismo sentido, ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 41

19 En el mismo sentido, ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 48.

ahondando en una interpretación, a mi juicio, incorrecta de la norma, lo cierto es que el art. 67.2 de la LGT/2003 se refiere, única y exclusivamente, al plazo de prescripción “para exigir la obligación de pago a los responsables”, que anteriormente ha sido cuantificada o declarada dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar.

Por ello, en coherencia con lo que he venido exponiendo hasta ahora, este precepto no afecta al plazo para efectuar la declaración de responsabilidad. En este caso, la declaración, o cuantificación de la obligación del responsable, se encuentra sometida al plazo de prescripción general del derecho a liquidar, que no es otro que el de cuatro años, pero con otro *dies a quo* distinto del previsto en el artículo 66 de la LGT. A mi juicio, parece evidente que nos hallamos ante una laguna legal.

Ante la falta expresa de regulación legal para el cómputo de la prescripción en relación con la acción de declaración de responsabilidad, y atendiendo al artículo 174.1 de la LGT, tal y como señala ARRANZ DE ANDRÉS, “impide considerar que el cómputo de la prescripción pueda iniciarse en todo caso en el momento de realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad”²⁰. Este es uno de los motivos por los que, a mi juicio, se debe tener en cuenta el artículo 67.1 de la LGT/2003 que consagra, con ciertos matices el principio de la *actio nata*, a pesar de la discutida aplicación de este principio en la naturaleza de la obligación tributaria²¹.

La cuestión de determinar cuándo se inicia el cómputo del plazo de prescripción con arreglo a tal criterio resulta ciertamente controvertida, y más si atendemos al presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT.

Realmente, no es fácil dar una solución, ya que el propio Tribunal Supremo, en una doctrina consolidada, se muestra indefinido al afirmar que “la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley”. Entiende el TS en esta misma sentencia, en base a la doctrina mantenida con la legislación anterior y, en parte, con la regulación de la actual, “que no cabe exigir la responsabilidad hasta que no puede ejercitarse la acción al efecto, para lo cual, resulta imprescindible la declaración de responsabilidad, de ahí que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario se computa desde que se puede ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la *actio nata*”²².

A mi juicio, el Alto Tribunal se equivoca cuando afirma que la declaración de responsabilidad sólo se puede producir en el procedimiento de recaudación dirigido al obligado principal por los órganos administrativos de este procedimiento. Muy al contrario, la declaración de responsabilidad se podrá llevar a cabo, según el artículo 174 de la LGT, en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o la presentación de la autoliquidación, sin que la Administración tenga que esperar al inicio del procedimiento de recaudación del obligado principal.

20 Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “La prescripción de la obligación del responsable tributario”, AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Prof Calvo Ortega*, T.I, Lex Nova, 2005, pág. 541. En el mismo sentido, RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La prescripción de la obligación del responsable en la nueva LGT”, *Información Fiscal*, nº 4, 2004, págs. 40-41.

21 La teoría de la *actio nata* tiene su origen en las normas de Derecho Privado, y la finalidad es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción y que consiste en localizar ese instante en el momento en que la acción administrativa pudo ser ejercitada. Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011. Este autor considera que la dualidad existente en nuestro ordenamiento del derecho a liquidar y el derecho a recaudar, no encaja con los postulados de la *actio nata*.

22 STS de 26 de abril de 2012 -RJ 2012/6282-; 10 de julio de 2012 -RJ 2012/7806-; 27 de septiembre de 2012 -RJ 2012/9501-.

En resumen, el Tribunal Supremo no ha analizado de forma conjunta el artículo 67.2 y artículo 174 de la LGT, sino que aplica el primero de manera independiente, porque sigue sin advertir que la declaración de responsabilidad no es una acción recaudatoria, sino liquidatoria²³.

El artículo 67.2 de la LGT tiene un acierto, y es reafirmar de una vez por todas que la obligación del responsable puede prescribir con independencia de la obligación principal

Es cierto que hay dos plazos de prescripción, a los que hace referencia el propio TS, uno referido al obligado principal y otro plazo de prescripción de la obligación del responsable. Si bien estamos de acuerdo con el Alto Tribunal respecto de la independencia de la prescripción de las acciones frente al deudor principal, yerra al considerar que el segundo período referido al responsable se inicia con la notificación de la derivación de responsabilidad, siempre que la prescripción de la obligación principal no se hubiese producido con anterioridad²⁴.

Efectivamente, el Tribunal Supremo hace un análisis del artículo 67.2 de la LGT, y de ahí que afirme que la “prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 64 b) y 65 de la LGT/1963, pero referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago, y por lo tanto, si no está prescrita la acción para él”, tampoco para los responsables²⁵.

Sin embargo, la doctrina asentada por el TS no casa con la regulación que del procedimiento de derivación de responsabilidad se establece en los artículos 174 y 175 de la LGT, dónde, volvemos a insistir hasta la saciedad, se regula el ejercicio de dos acciones por parte de la Administración: liquidatoria y recaudatoria. El Tribunal Supremo obvia la primera y sólo hace referencia a la segunda, en parte, porque el propio legislador genera esa confusión cuando regula el *dies a quo* del inicio del cómputo de la prescripción del responsable en el artículo 67.2 de la LGT.

Por ello, la pregunta que debe hacerse es la siguiente, ¿sobre qué base legal puede la Administración y, asimismo, en qué plazo iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria con anterioridad al *dies a quo* expresamente previsto en el artículo 67.2 de la LGT?²⁶ Vaya por delante que los responsables no están obligados a presentar ningún tipo de declaración, de manera que la única fecha cierta es la de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Así, según la interpretación que hacen los Tribunales, en las sentencias citadas con anterioridad, del artículo 67.2, salvo que se produzca la prescripción de la obligación del deudor principal, la obligación del responsable nunca se extinguiría por la prescripción, porque el plazo empieza a contarse, precisamente, desde que se produce la actuación administrativa tendente a la declaración de responsabilidad.

Esta tesis es rechazable, sobre todo, porque atribuye carácter constitutivo a la derivación de responsabilidad. Es decir, presupone que la obligación del responsable nace del acto por el que aquélla se declara, confundiendo el

23 STS 17 de octubre de 2007; 30 de junio de 2011 -RJ 2011/6087-.

24 STS de 26 de abril de 2012 -RJ 2012/6282-.

25 STS de 30 de junio de 2011 -RJ 2011/6087-; STS de 10 de febrero de 2014 -RJ 2014/1323-.

26 Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...”, *op.cit.*, pág. 48.

devengo de la obligación del responsable con la exigibilidad. Y asimismo, supone que el principio de seguridad jurídica no se aplica al responsable, ya que, la consecuencia directa de la interpretación jurisprudencial implica que la Administración no tiene límite temporal alguno respecto de éste, lo que supone, en la práctica, negar la existencia de un plazo prescriptivo propio del responsable.

Por eso, la interpretación del artículo 67.2 de la LGT debe ser otra, que además resulte coherente con el procedimiento de declaración de responsabilidad regulado en los artículos 174 y ss de la LGT, así como su desarrollo en el artículo 169 del RGGI. Es una obviedad señalar que la cuantificación de la obligación principal se realiza por el obligado tributario o por la Administración a través de los procedimientos correspondientes. Y es por ello, que en ambos casos hay actuaciones administrativas en las que la Administración puede tener conocimiento de la existencia de un responsable y esto es lo que facilita la intervención administrativa: si es un procedimiento de recaudación, ya está liquidada la deuda principal, y en ese caso, se puede proceder a la iniciación del procedimiento de declaración de la responsabilidad. Pero, en el caso de que el procedimiento sea de inspección, en cuanto finalice el procedimiento en el que está incurso el obligado principal, la obligación tributaria principal estará liquidada, y por lo tanto, también se puede proceder a la derivación de responsabilidad.

Pero, si tal y como sigue manteniendo la jurisprudencia, se niega la premisa descrita en el párrafo anterior, y se afirma que el *dies a quo* es el que se establece en el artículo 67.2 de la LGT, la pregunta no puede ser otra que la siguiente: ¿Entonces, qué plazo de prescripción se interrumpe como consecuencia de las actuaciones que sigue la Administración en el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de acuerdo con el artículo 175 de la LGT y 196 del RGGI? Pues bien, a pesar de la ausencia de respuesta por la jurisprudencia, a mi juicio, no se puede contestar que el *dies a quo* es el día de la finalización del procedimiento voluntario de pago.

4.4. La aplicación de la analogía ante un supuesto de vacío legal

Así las cosas, otra de las cuestiones que nos debemos plantear es si cabe la aplicación analógica en un caso de vacío legal como el que hemos descrito. Efectivamente, el artículo 14 de la LGT ciñe la prohibición de la analogía a las cuestiones relativas exclusivamente a los conceptos del hecho imponible, de las exenciones o de las bonificaciones o incentivos fiscales.

Como ha señalado SIOTA ALVAREZ, la doctrina ha aceptado, de forma casi unánime, la aplicación del argumento analógico en las normas tributarias de carácter procedimental o formal. En concreto, la analogía resulta más fácil de aplicar en aquellos elementos no esenciales de la obligación tributaria: procedimientos, aplazamientos, garantías, formas de pago, extinción de la obligación etc., y añade la citada autora "debido a que estos aspectos ofrecen una mayor porosidad y una normalización menor"²⁷.

En relación con la prescripción, en la medida en que es una forma de extinción de la obligación tributaria, no han faltado autores que proponen aplicar el argumento analógico a la prescripción, si bien es verdad que se refieren

27 Cfr. SIOTA ALVAREZ, M: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, 2010, págs. 279-280.

a otros supuestos como las infracciones y el procedimiento de gestión, pero que, a mi juicio, no desmerecen en relación con el responsable²⁸.

En el ámbito de la extinción de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentra la prescripción, el que el legislador no haya previsto expresamente el *dies a quo*, no significa que no se pueda, a través del argumento analógico, aplicar el inicio del plazo de prescripción al procedimiento de derivación o liquidación del responsable.

Se puede argüir que la aplicación de la analogía a este caso, dependerá de los efectos deducidos de ese proceso de integración, en el sentido de que si la conclusión alcanzada es disparatada, contraria al elemental sentido jurídico, o desproporcionada, habrá que rechazarla en sus términos, no porque se haya acudido a la analogía, sino porque al acceder a ella el resultado no es enteramente satisfactorio en el plano jurídico²⁹.

4.5. El *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción en relación al artículo 42.2.a) de la LGT

Lo cierto es que la Administración tributaria aplica, siguiendo la jurisprudencia, el artículo 67.2 de la LGT para impedir la prescripción de numerosas declaraciones de responsabilidad, dejando patente una gran falta de seguridad jurídica para el responsable, y ponemos un ejemplo.

Imaginemos que una vez finalizado el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o liquidación del obligado principal, la Administración constata, en un procedimiento inspector, que no sólo la declaración no es correcta, sino que además, el obligado tributario ha realizado con terceros determinadas actuaciones, que forman parte del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT. Pues bien, en ese momento, la Administración una vez finalizado el procedimiento inspector frente al obligado principal, no procede a declarar la responsabilidad. El obligado principal no paga y, todavía, en el plazo de 4 años que tiene la Administración para exigir el pago coactivo de las deudas tributarias, puede derivar la responsabilidad en el último momento por hechos acaecidos hace 5 ó 6 años antes.

Este ejemplo pone de manifiesto la ambigüedad que ha mantenido el legislador en la aplicación del instituto de la prescripción al responsable, cuando en el propio artículo 67.2 de la LGT se señala la importancia del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Me refiero al 2º supuesto del *dies a quo* del plazo de prescripción, descrito en el propio artículo, que se inicia a partir del momento en que se realice el citado presupuesto, siempre que éste sea posterior a la finalización del período voluntario de pago del obligado principal.

El propio legislador, aunque hace mención al inicio del procedimiento de recaudación, pone el acento en la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad como el eje central de esta institución.

Por esta razón, a mi juicio, el término inicial de la prescripción para el responsable tiene que ser el mismo que el del deudor principal, ya que otra solución sería contraria a la teoría general de la subrogación en la titularidad

28 Cfr. ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, págs. 161 y ss; FALCÓN Y TELLA, R.: "Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria", *Quincena Fiscal*, 1997, págs. 5 y ss.

29 Cfr. ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Comares, 1999, pág. 217

El Tribunal Supremo no ha analizado de forma conjunta el artículo 67.2 y artículo 174 de la LGT, sino que aplica el primero de manera independiente, porque sigue sin advertir que la declaración de responsabilidad no es una acción recaudatoria, sino liquidatoria

activa o pasiva de las obligaciones y de la seguridad jurídica³⁰.

Esto implica que las reglas del cómputo del plazo de inicio de la prescripción tienen que estar vinculadas al momento de la posibilidad del ejercicio de las acciones de las que es titular la Administración. Esta afirmación tiene su fundamento no sólo en el artículo 66 de la LGT, sino en el propio artículo 1969 del Código Civil, donde se puntualiza que antes de que estas acciones puede ejercerse, no cabe cómputo de plazo alguno, porque si no se

estaría perjudicando a una de las partes³¹. Por esta razón, no se puede entender que el plazo a partir del cual la Administración puede derivar la responsabilidad, comience cuando finaliza el período voluntario para el obligado principal, porque esto supone desconocer que la Administración puede derivar, antes de este plazo, la responsabilidad que, vuelvo a repetir, supone una liquidación de la obligación del responsable.

Por lo tanto, al igual que ocurre en relación con el obligado principal, el derecho de la administración a ejercer su potestad liquidatoria tiene un plazo con un comienzo y un final. El primero de ellos es el *dies a quo* del cómputo del plazo dentro del cual puede iniciar el procedimiento correspondiente, y con carácter general se sitúa al día siguiente al de la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente a la obligación principal, siempre que se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Es cierto que el responsable no tiene deberes formales como los del obligado principal, pero su régimen jurídico permite que la Administración pueda iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad, aunque no haya concluido el procedimiento de inspección dirigido al segundo. Ahora bien, es obvio que en estos casos, la finalización del procedimiento de derivación de responsabilidad tiene que ser posterior al acta de liquidación girada al obligado principal. En definitiva, la solución sólo puede venir dada por un examen concreto de cada uno de los supuestos de responsabilidad, a fin de determinar a partir de qué momento cierto es posible que la Administración ejercite la acción dirigida al responsable, bajo la premisa de que debe existir una liquidación de la obligación principal cuando finalice el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Los supuestos del artículo 42.2.a) de la LGT se encuadran en el procedimiento inspector o, propiamente, en el procedimiento de recaudación. Si dichos actos se insertan en el procedimiento de inspección, la declaración de responsabilidad consiste en el desarrollo de una actividad inquisitiva dirigida al obligado tributario, que finaliza con la práctica de una liquidación. Asimismo, si las actuaciones del responsable transcurren en el procedimiento de recaudación, ya existe una liquidación de la obligación principal, bien porque el sujeto pasivo la autoliquidó, bien porque la Administración la liquidó en un procedimiento inspector.

Pues bien, si tenemos en cuenta que, como hemos afirmado, la declaración de responsabilidad sólo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo ha sido liquidada, es decir, el *dies a quo* del plazo de la Administración

30 STS de Justicia de Valencia de 15 de diciembre de 2000 -JT 2001/63.

31 STS de Justicia de Valencia de 28 de junio de 2002 -JT 2003/373.

para declarar la responsabilidad en los supuestos del artículo 42.2.a), cuyo presupuesto de hecho comprende la ocultación o transmisión del bienes o derecho con la finalidad de impedir la actuación de la Administración, y atendiendo que el alcance de la responsabilidad se limita en el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, será:

- a. si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) se realiza antes de haber finalizado el plazo para que el obligado principal presente la correspondiente autoliquidación o declaración, será el día siguiente a que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o liquidación el obligado principal.
- b. Pero, si este mismo presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación o declaración del obligado principal, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

El *dies a quo* del plazo de la Administración para exigir la responsabilidad tributaria, será el que determina el artículo 67.2 de la LGT, como a cualquier otro obligado tributario. Esta respuesta implica otra pregunta, ¿se interrumpe la prescripción del responsable con el inicio de actuaciones inspectoras o de recaudación dirigidas al obligado principal?.

4.6. Interrupción de la prescripción. Notificación a los obligados tributarios

Como es de todos conocido, para que la interrupción de la prescripción tenga virtualidad, la LGT exige expresamente el conocimiento formal al obligado tributario -art. 68.1.a) LGT-.

Y ponemos el acento en que la LGT no se refiere a que la Administración pruebe que otro obligado tributario podía conocer la interrupción de la prescripción por la relación mercantil o administrativa que tiene con el contribuyente, sino que exige que la interrupción sea conocida por el obligado tributario de manera formal.

Resulta imprescindible reiterar que la deuda del responsable es distinta de la del deudor principal, aunque esté vinculada a esta última por ser una obligación subsidiaria o subordinada, en el sentido de que su existencia sólo cabe cuando hay un obligado principal. Pero, también, es cierto, que el responsable es un obligado tributario al que se le debe aplicar los principios de seguridad jurídica al igual que al resto de los obligados.

Efectivamente, según se prevé en el artículo 68.8 de la LGT, dónde se regula la comunicabilidad de los efectos jurídicos de los actos interruptivos cuando son varios los sujetos deudores de la deuda tributaria, en el caso de que se produzca la interrupción de la prescripción de la obligación principal, ésta alcanza a la del responsable. Apunta GARCÍA NOVOA que para que el efecto interruptivo se extienda a los demás, la obligación del resto de los obligados tributarios debe ser real y que exista en el momento en que se interrumpe la prescripción respecto del obligado principal, y por ello considera que no se interrumpe para un responsable en tanto no exista un acto de derivación, que presupone la liquidación de la deuda del responsable, concluyendo que en el caso que nos ocupa sólo pueden prescribir las facultades recaudatorias³².

32 Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, Interrupción y cómputo...*, op. cit., pág. 65.

Sólo cabe entender el artículo 68.8 de la LGT, si se acepta que hay un plazo anterior, el de cuantificación y declaración de la responsabilidad, que puede interrumpirse por las acciones llevadas a cabo por el principal o con el principal

De este modo, el legislador se refiere a la interrupción cuando la deuda se encuentra en fase de recaudación, pero si así fuera para todos los casos, la norma sería innecesaria porque redundaría en la naturaleza de las obligaciones mancomunadas y solidarias. De este modo, a mi juicio, el legislador hace referencia a una norma que pretende ser general pero que, a su vez, singulariza determinadas actuaciones que aluden al ejercicio de esta potestad.

Por otra parte, no se puede desconocer que la lectura del artículo 68.8 de la LGT puede dar lugar a diversas interpretaciones, porque hace referencia al responsable y a la existencia de una deuda tributaria con una pluralidad de sujetos vinculados por la mancomunidad frente a la obligación del responsable que puede ser solidaria o subsidiaria, pero desde luego, no mancomunada. Pues bien, vuelvo a reiterar que el responsable tiene una deuda tributaria distinta de la del obligado principal, ya que ni el presupuesto de hecho, ni la cuantía, ni los procedimientos que se le aplican para hacerla efectiva son los mismos. Es decir, que el obligado principal y el responsable no son deudores solidarios de una única obligación, tal y como se entiende desde el Derecho Civil³³.

A mi juicio, el artículo 68.8 de la LGT se refiere al supuesto en que haya varios responsables solidarios, en el caso de que hayan realizado el mismo presupuesto de hecho. Sólo en ese caso, tiene sentido el artículo 68.8 de la LGT, y por lo tanto, cabría la aplicación de esta norma.

A mayor abundamiento, la regulación prevista en el artículo 68.8 de la LGT resulta incoherente con los anteriores preceptos previstos en la LGT donde, según la jurisprudencia, se determina el *dies a quo*, es decir cuando se ha iniciado o terminado el procedimiento de recaudación frente al obligado principal, según el artículo 67.2 de la LGT. Es decir, si se mantiene, como hace la jurisprudencia, el *dies a quo* de la prescripción del responsable, resulta imposible que en ciertas ocasiones los actos que se dicten frente al obligado principal tengan efectos interruptivos para los responsables. Me refiero a los supuestos en los que la Administración todavía no ha ejercido acción alguna frente a los responsables, conocedora de que el *dies a quo* de la prescripción del responsable se fija cuando se han iniciado el procedimiento de recaudación respecto de los obligados principales.

Asimismo, a tenor del artículo 67.2, párrafo segundo, en el caso de que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realice después de haberse iniciado el procedimiento de recaudación frente al obligado principal, y por lo tanto, se fija como el *dies a quo* para el procedimiento de declaración de responsabilidad, el obligado principal desaparece del campo de sujetos a los que se les puede exigir la deuda sin perjuicio de la rehabilitación del crédito. Por ello, tampoco en este supuesto la interrupción de la prescripción tiene cabida, porque no hay nada que interrumpir.

Como se puede comprobar, la aplicación conjunta de los citados artículos lleva al absurdo y una falta de seguridad jurídica que para el responsable resulta patente, cuando, no olvidemos que éste no deja de ser un obligado tributario.

33 Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios...", *op.cit.*, pág. 58.

De este modo, sólo cabe entender el artículo 68.8 de la LGT, si se acepta que hay un plazo anterior, el de cuantificación y declaración de la responsabilidad, que puede interrumpirse por las acciones llevadas a cabo por el principal o con el principal. Es decir, que existe un plazo anterior al que se refiere el artículo 67.2 de la LGT, en el que puede iniciarse un procedimiento por la Administración dirigido a la declaración y cuantificación de la responsabilidad que se ve afectado por las causas de la interrupción. Pero, además de todo ello, la interrupción debe ser conocida “formalmente” por los obligados tributarios, entre los que se encuentra el responsable³⁴, siempre que haya sido declarado responsable. En el caso que de no se hubiera procedido a declarar la responsabilidad, tal y como he sostenido en este artículo, la prescripción corre independiente para el responsable, sin que le afecte las interrupciones que se puedan producir frente al deudor principal.

5. Conclusiones

Una vez más queda patente que el régimen jurídico del responsable no responde a una idea clara sobre su naturaleza jurídica, sobre todo porque se ha ido regulando en función de las necesidades de la Administración para combatir determinadas conductas y, no tanto, como un obligado tributario.

Con la regulación actual de la LGT, en una integración coherente de las normas que regulan el responsable, no se puede mantener que la derivación de responsabilidad es una acción recaudatoria. Como he señalado a lo largo de este artículo, la Administración dispone de dos acciones distintas respecto del responsable, la liquidatoria y la recaudatoria.

Por ello, resulta imprescindible determinar el *dies a quo* del cómputo del plazo del responsable a los efectos de la derivación de responsabilidad, ya que la LGT sí que determina expresamente el *dies quo* en el caso de la prescripción de la acción recaudatoria dirigida al responsable.

Resulta incoherente mantener que el responsable tiene un plazo de prescripción propio, cuyo inicio comienza al día siguiente a la finalización del plazo del pago en período voluntario del deudor principal, y que además, se puede interrumpir la prescripción del responsable, si se interrumpió la del obligado principal, sin necesidad de notificárselo al primero. y. A mi juicio, este argumento resulta contradictorio y contrario a los principio de justicia tributaria, además de que pugna con el principio de seguridad jurídica.

El responsable debe tener la seguridad jurídica de que transcurrido el plazo de cuatro años no va a ser objeto de derivación de responsabilidad, ya que en otro caso, la administración puede dirigirse al responsable en cualquier momento posterior a la finalización del período voluntario de pago del obligado principal, es decir, dependiendo del caso, estaríamos hablando de 5, 6 u 8 años después de haberse producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, con la única excepción de que el obligado principal haya ganado la prescripción.

Desde el momento en que el responsable forma parte de la relación tributaria “ex lege”, con la realización del presupuesto de hecho, la Administración debe declarar la responsabilidad para que a través de este procedimiento, el responsable tenga una defensa efectiva para poder hacer valer sus derechos y, como en el caso que nos ocupa, la extinción de su obligación por prescripción pueda ser real.

34 En concreto, sobre este tema, resultan esclarecedoras la Sentencia del TS de 27 de diciembre de 1996 y la del STJ de Valencia de 15 de diciembre de 2000 -JT 2001/63-.

6. Bibliografía

- › ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005.
- › ARIAS ABELLÁN, M.D.: "Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuales en la prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 158, 2013.
 - "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Civitas, REDF*, nº 47-48, 1985
- › ARRANZ DE ANDRÉS, C.: "La prescripción de la obligación del responsable tributario", AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Prof Calvo Ortega*, T.I, Lex Nova, 2005.
- › CAYÓN GALIARDO, A.: "Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, AEDAF, 2014.
- › DELGADO GARCÍA, A.M.: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- › ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Comares, 1999,
- › FALCÓN Y TELLA, R.: "Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria", *Quincena Fiscal*, 1997.
- › FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Civitas-REDF*, nº 72, 199.
 - *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. II, 22ª ed., 2000, Madrid.
- › GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011.
- › GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997.
 - *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, 2013.
- › MUÑOZ MERINO, A.: *El privilegio del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, 1997.
- › RODRÍGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas, REDF*, nº 30, 1981.
- › RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La prescripción de la obligación del responsable en la nueva LGT", *Información Fiscal*, nº 4, 2004, págs. 40-41.

- › RUIZ HIDALGO, C: *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2009.
- “Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilaten o dificulten el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario” en AA.VV.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Lex Nova, 2005, págs. 496-509.
- › SIOTA ALVAREZ, M: *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons-IEF, 2010.



Los impuestos ecológicos en Andalucía y su impacto en la recaudación tributaria¹

Elena Villar Rubio

Doctora en Economía
Profesora en el Departamento de Economía Aplicada
Universidad de Granada

Pedro Enrique Barrilao González

Doctor en Economía y Abogado
Profesor en el Departamento de Economía Aplicada
Universidad de Granada

Resumen

La discrecionalidad en el ámbito de la política fiscal concede un determinado margen de maniobra tanto a nivel estatal, como autonómico, para el diseño de una serie de figuras tributarias “verdes” que incentiven comportamientos respetuosos con el medio ambiente a la vez que contribuyan a un incremento de las bases imponibles gravadas y su consiguiente repercusión en la recaudación. En torno a los tres grandes grupos de impuestos ecológicos: energéticos, de transporte y sobre la contaminación, en Andalucía se han articulado una serie de impuestos, clasificados según se trate de figuras tributarias propias de la Comunidad Autónoma, o cedida a ésta. Este análisis pone de manifiesto que los impuestos ecológicos en Andalucía representan en torno al 12% del total de Ingresos Tributarios, lo que supone una recaudación próxima a los 1.500 millones de euros.

Abstract

Discretion in the area of fiscal policy grants a degree of discretion both statewide and regional, to design a series of “green” tax figures that encourage friendly behavior to the environment while contributing to an increase in the taxable income taxed and its consequent impact on tax revenues. Around three major groups of green taxes: energy, transport and pollution, Andalucía has established a number of taxes, classified according to whether they are own tax figures of the Autonomous Community, or assigned to it. This analysis shows that environmental taxes in Andalusia represent around 12% of total tax revenues, which implies a collection close to 1,500 million euros.

¹ Este trabajo es parte del resultado del proyecto con nº de referencia: PRY157/12 financiado íntegramente por la Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces en la 8ª edición de la Convocatoria de Proyectos de Investigación.

Palabras clave

Impuestos ecológicos, Ingresos Tributarios, Comunidad Autónoma Andaluza.

Keywords

environmental taxes, tax revenues, Autonomous Community of Andalusia

Sumario

- 1 Introducción
- 2 El concepto de impuesto ecológico
- 3 Estructura económica del presupuesto de ingresos de Andalucía
- 4 Desglose de los ingresos tributarios de Andalucía
- 5 Impacto recaudatorio de los impuestos ecológicos en Andalucía
- 6 Comentarios finales
- 7 Bibliografía

1. Introducción

Entre los instrumentos de política fiscal se sitúan las reformas orientadas al diseño de los impuestos que gravan actividades que, en principio, deterioran el medio ambiente (Zubiri, 2001), las denominadas reformas fiscales verdes. Las medidas en materia de fiscalidad ecológica incluyen un abanico de figuras impositivas con la finalidad de estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural desde una doble perspectiva: por una parte, la prevención y, por otra, la restauración de los daños ocasionados en el entorno natural.

El uso de impuestos para lograr objetivos medioambientales se ha ido extendiendo a lo largo de la mayor parte de los países desde principios de los años noventa. La idea fundamental era traspasar la carga impositiva desde las rentas del trabajo y del capital hacia el uso inapropiado y excesivo de los recursos naturales y productos energéticos, así como gravar la contaminación nociva para el medio ambiente.

La Teoría del doble dividendo (Gago et al. 2002), tiene como fundamento teórico que los impuestos ambientales son notablemente eficaces desde una doble perspectiva; por una parte sirven de incentivo para que las empresas investiguen e inviertan en tecnologías más respetuosas con el medio ambiente o para que utilicen menos recursos (eficiencia dinámica), y por otro lado, los posibles efectos positivos derivados en términos de empleo y crecimiento, con el consiguiente incremento obvio de la renta fiscal como consecuencia de la mayor recaudación tributaria, lo que proporciona una serie de ingresos adicionales que pueden emplearse para reducir los impuestos sobre el trabajo, el ahorro y el capital, a la vez que permiten una mayor inversión en la mejora y conservación del medio ambiente.

Las reformas fiscales medioambientales han tenido diferentes grados de éxito, así desde la publicación del libro Blanco de Jacques Delors sobre crecimiento, competitividad y empleo (1993), las reformas “verdes” se convirtieron en ideas muy atractivas políticamente, constituyendo un medio para ofrecer una forma simultánea de empleo, crecimiento y mayor calidad ambiental. Los países que tomaron la iniciativa fueron Dinamarca, Países Bajos, Finlandia, Alemania, Suecia y Reino Unido, introduciendo elementos de color verde en las reformas fiscales de las últimas décadas. Esta iniciativa les ha convertido en los países con mayor presión fiscal medioambiental de la Unión Europea, como es el caso de Dinamarca con un 3,9% del PIB en 2012, seguido de Países Bajos con un 3,6% del PIB, situándose en la vertiente opuesta a la de países como España, con la presión fiscal medioambiental más baja de la Unión Europea, con un 1,6% del PIB.

En España han sido las Comunidades Autónomas las principales impulsoras en la implantación de impuestos ecológicos, motivado por las exiguas posibilidades que se le plantean en cuanto al repertorio de los tributos propios debido a trabas institucionales, esencialmente las establecidas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ordóñez y Rivas; 2005 y 2009), desembocando, en lo que autores como Gago et al. (2007) han denominado como “la oportunidad perdida”.

2. El concepto de impuesto ecológico

El concepto de impuesto ecológico, también conocido impuesto pigouviano, fue introducido por Pigou (1912), el cual sostenía que el medio ambiente se caracteriza por la extraordinaria relevancia de los efectos externos o externalidades que comportan perjuicios o beneficios a terceros de considerable magnitud, y en el caso de no

La definición de un impuesto ambiental se refiere a un impuesto cuya base imponible es una unidad física, o equivalente de la misma, de algo que tiene un impacto negativo demostrado y específico en el medio ambiente

tenerse en cuenta se genera una inadecuada asignación de recursos; de manera que se hace ineludible la necesidad de diseñar diferentes formas para provisionar estos efectos no recogidos por el mercado, justificando por tanto la intervención del Estado para internalizarlas.

Siguiendo la definición propuesta por la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IAE), la definición de

un impuesto ambiental se refiere a un impuesto cuya base imponible es una unidad física, o equivalente de la misma, de algo que tiene un impacto negativo demostrado y específico en el medio ambiente. Por lo que su impacto se deja notar en los efectos potenciales que presenta sobre los costes y precios relativos de los productos y actividades vinculadas con el medio ambiente.

El monto total de los impuestos medioambientales está formado por tres grandes grupos de impuestos, que son los siguientes:

- Los *impuestos energéticos*: este tipo de impuestos son con bastante diferencia, los impuestos con mayor poder recaudatorio, a nivel nacional representan aproximadamente tres cuartas partes del total de la imposición medioambiental y cerca de una vigésima parte del total de impuestos y cotizaciones sociales.

Los impuestos sobre la energía incluyen a aquellos impuestos que se aplican sobre los productos energéticos utilizados tanto para propósitos de transporte como estacionarios. Los productos energéticos que se destinan al transporte son la gasolina y el diésel. Los productos energéticos para uso estacionario incluyen el fuel, el gas natural, el carbón y la electricidad. A nivel nacional este grupo de impuestos está formado por el Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre la Electricidad (ambos son impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas sujetos a entregas a cuenta), Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (impuesto en que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento territorial) y el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.

- El segundo grupo de impuestos según su poder recaudatorio, lo constituyen los *impuestos sobre el transporte* (excluido el fuel). Este tipo de impuestos representan alrededor de una cuarta parte del total de ingresos fiscales medioambientales, y el 1,4% del total de ingresos fiscales y cotizaciones sociales.

Los impuestos que se aplican a los transportes (a excepción del fuel) engloban principalmente a aquellos impuestos relacionados con la propiedad y la utilización de los vehículos de motor. También se incluyen aquí los impuestos que gravan otros tipos de transporte (por ejemplo a los aviones) y otros servicios ligados al transporte (por ejemplo las tasas sobre los vuelos chárter o regulares), cuando estos se ajustan a la definición general de impuestos medioambientales. Los impuestos sobre el transporte pueden ser "excepcionales", relacionados con las importaciones o ventas de equipo, o recurrentes, como ocurre con el impuesto anual de circulación. Los impuestos sobre la gasolina, el diesel y otros tipos de carburantes, no se incluyen en este apartado, sino en el de impuestos energéticos.

En este grupo de impuestos se incluye el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (impuesto en que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento territorial) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (impuesto municipal obligatorio).

Los impuestos sobre la energía incluyen a aquellos impuestos que se aplican sobre los productos energéticos utilizados tanto para propósitos de transporte como estacionarios

- El tercer grupo se divide en dos sub-categorías de impuestos: los *impuestos sobre la contaminación* y los *impuestos sobre los recursos medioambientales*. Este tercer grupo representa una parte residual del total de impuestos y aproximadamente el 5% de los impuestos medioambientales.

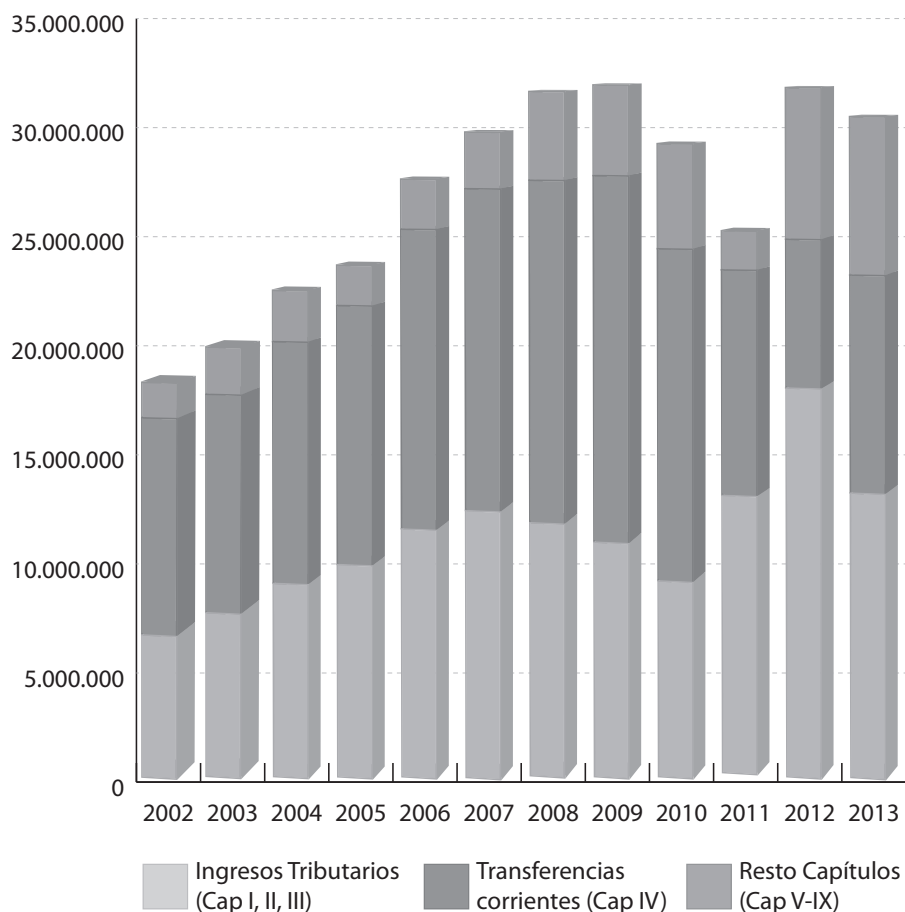
Los impuestos sobre la contaminación son aquellos que se aplican a las emisiones medias o estimadas al aire o al agua, a la gestión de residuos sólidos y al ruido. Tales como el canon de control de vertidos estatal, depósito de residuos y vertidos al mar y los impuestos de las Comunidades Autónomas sobre contaminación (que se trata de figuras tributarias propias sobre las cuales las Comunidades Autónomas tienen plena potestad). El segundo grupo – los impuestos sobre recursos – incluyen cualquier impuesto ligado a la extracción o al uso de recursos naturales. Esto quiere decir que el pago por las licencias de caza, pesca y similares, se encuentran catalogados como impuestos sobre los recursos, puesto que estas actividades merman los recursos naturales.

3. Estructura económica del presupuesto de ingresos de Andalucía

Atendiendo a la clasificación económica del presupuesto de Ingresos, que ordena los ingresos según su naturaleza, se distingue entre ingresos corrientes, de capital y las operaciones financieras. Los ingresos corrientes están formados por los impuestos directos y cotizaciones sociales, impuestos indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos, transferencias corrientes e ingresos patrimoniales, correspondiendo a los capítulos I a V. Los ingresos de capital los constituyen los capítulos VI y VII, correspondientes a la enajenación de inversiones reales y transferencias de capital. En las operaciones financieras se distinguirán: activos financieros y pasivos financieros (capítulos VIII y IX). Tal y como se puede observar en la Tabla 1, para los doce años analizados, los ingresos tributarios de Andalucía (impuestos directos y cotizaciones sociales, impuestos indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos) representan entre el 32% del total del Presupuesto de Ingresos en el año 2010, debido a la caída recaudatoria motivada por la crisis económica, y el 57% del año 2012.

Esta representatividad de los Ingresos Tributarios (capítulos I, II y III) y las Transferencias Corrientes (capítulo IV) queda reflejada en el Gráfico 1, a la vez que se aprecia la evolución en la recaudación de estos dos grandes bloques, observándose una senda creciente en el volumen recaudatorio en el periodo comprendido entre 2002 y 2009, apreciándose un claro descenso en los ejercicios 2010 y 2011 (años de mayor contracción económica lo que llevó aparejado una fuerte minoración de las bases imponibles sujetas a gravamen), y una moderada mejora en lo presupuestado para los ejercicios 2012 y 2013.

Gráfico 1: Evolución por capítulos de la liquidación definitiva del Presupuesto de Ingresos de Andalucía. (En miles de euros)



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Nota: Hasta el ejercicio 2011 son datos de liquidación definitiva. Los ejercicios 2012 y 2013 corresponden al Presupuesto.

El Presupuesto de Ingresos de la Comunidad Autónoma Andaluza para el ejercicio 2013 refleja el agravamiento de la recesión económica que se manifiesta a finales de 2011, el conjunto de medidas fiscales restrictivas que se ha venido aplicando por el Gobierno de la nación y la eventual aceleración en la reducción del objetivo de déficit a las Comunidades Autónomas. Con tales condicionantes, la estrategia presupuestaria del Gobierno andaluz, por el lado de los ingresos se ha centrado en la utilización de la capacidad normativa de que dispone la Comunidad Autónoma sobre los tributos cedidos por el Estado, la creación de nuevos tributos propios y la intensificación de la lucha contra el fraude fiscal.

Tabla 1: Desglose de ingresos. Datos consolidados. Liquidación de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
Cifras en miles de euros (Porcentaje sobre el total).

Recursos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ingresos Tributarios (Cap. I, II, III)	6.736.759 (37%)	7.759.682 (39%)	9.144.948 (40%)	10.048.733 (42%)	11.765.506 (42%)	12.692.343 (42%)	12.068.023 (38%)	11.207.505 (35%)	9.342.357 (32%)	13.094.328 (52%)	18.395.420 (57%)	13.521.965 (44%)
Transferencias corrientes (Cap. IV)	10.040.076 (55%)	10.092.616 (50%)	11.133.650 (49%)	11.909.087 (50%)	13.756.327 (50%)	14.761.761 (49%)	15.748.061 (50%)	16.873.144 (52%)	15.342.913 (52%)	10.323.359 (41%)	6.810.299 (21%)	10.049.379 (33%)
Resto Capítulos (Cap. V-IX)	1.611.144 (9%)	2.151.142 (11%)	2.324.051 (10%)	1.823.573 (8%)	2.250.672 (8%)	2.537.294 (8%)	3.972.366 (12%)	4.059.026 (13%)	4.725.806 (16%)	1.758.271 (7%)	6.814.357 (21%)	7.135.359 (23%)
TOTAL (miles de euros)	18.387.979	20.003.440	22.602.649	23.781.393	27.772.505	29.991.399	31.788.450	32.139.675	29.411.076	25.175.958	32.020.076	30.706.703

Nota: Hasta el ejercicio 2011 corresponde a datos de la liquidación definitiva del presupuesto. Los ejercicios 2012 y 2013 son datos del Presupuesto.

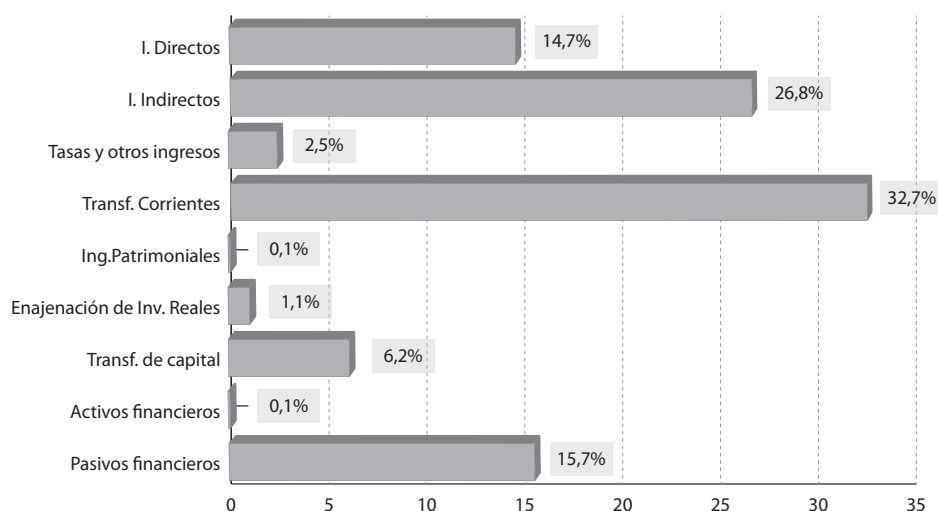
Los impuestos sobre la contaminación son aquellos que se aplican a las emisiones medias o estimadas al aire o al agua, a la gestión de residuos sólidos y al ruido

A través del Decreto Ley 1/2012, de 19 de junio, de Medidas Fiscales, Administrativas, Laborales y en materia de Hacienda Pública para el reequilibrio económico de la Junta de Andalucía (convalidado por Ley 3/2012, de 21 de septiembre) se han adoptado, entre otras, medidas destinadas al aumento de la progresividad de determinados tributos, tanto de naturaleza directa como indirecta. Además, durante 2013 se adoptaron medidas

fiscales para la puesta en marcha de otras figuras en el ámbito de la tributación propia. Todos estos factores han conformado el escenario financiero para el presupuesto de 2013, cuyas previsiones ascienden a 30.706,7 millones de euros (tal y como se aprecia en la Tabla 1), 1.313,4 millones de euros menos que en 2012, lo que representa una caída del 4,1%.

Para el ejercicio 2013, las previsiones de ingresos no financieros (del capítulo I- VII), ascienden a 25.865,7 millones de euros, lo que representa el 84,1% del total del presupuesto de ingresos, 1.166,1 millones menos que el año anterior, lo que supone una reducción del 4,3% respecto de 2012. Tal y como se observa en el Gráfico 2, la principal partida son los ingresos procedentes de las Transferencias corrientes (capítulo IV) que representan el 32,7% del presupuesto de ingresos, cuyos recursos proceden principalmente de las transferencias de la Administración General del Estado, y en concreto del Fondo de Suficiencia Global hasta 2011. La segunda fuente de financiación más importante, por volumen recaudatorio, representando el 26,8% del total del presupuesto de ingresos, la constituyen los impuestos indirectos, principalmente los recursos procedentes de la cesión correspondiente de IVA e IIEE a las Comunidades Autónomas. Y en tercer lugar se situarían los impuestos directos, que aportan para el presupuesto de Andalucía de 2013 el 14,7% del total, por medio principalmente de la tarifa autonómica del IRPF.

Gráfico 2: Presupuesto de Ingresos de Andalucía. Distribución por Capítulos. Ejercicio 2013



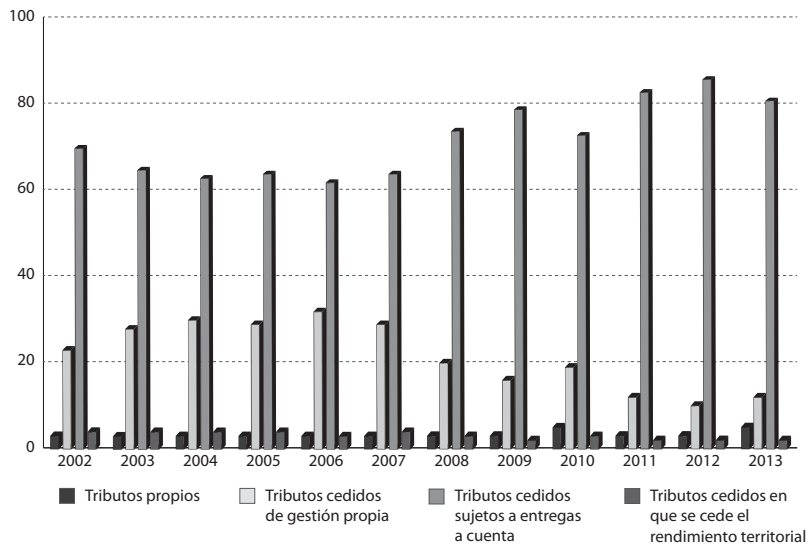
Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía.

4. Desglose de los ingresos tributarios de Andalucía

Los Ingresos Tributarios de la Comunidad Autónoma andaluza, conformados como se ha señalado anteriormente por los capítulos I, II y III del Presupuesto de Ingreso, constituyen, de media para los doce años analizados, el 42% anual del total del presupuesto de ingresos. Estos recursos proceden de dos grandes grupos de figuras tributarias: los tributos propios y los tributos cedidos, tal y como se recoge en la Constitución Española de 1978, que cita, en su artículo 157.1, entre otros, los siguientes:

1. Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado y recargos sobre impuestos estatales.
2. Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Gráfico 3: Porcentaje de recaudación sobre el total de los Ingresos Tributarios (Cap. I, II y III)



Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la Junta de Andalucía (Consejería de Hacienda y Administración Pública)

Como se observa en el Gráfico 3, del total de Ingresos Tributarios de Andalucía, la principal fuente de financiación proviene de los tributos cedidos sujetos a entregas a cuenta (IRPF, IVA e IIEE), que representa en torno al 70% del total recaudado por ingresos tributarios, seguido de los tributos cedidos de gestión propia (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las Tasas Fiscales sobre el Juego) que representan sobre el 20% del total de los ingresos tributarios. Con una menor representatividad, en torno al 5% del total de Ingresos Tributarios, se sitúan los tributos cedidos en que se cede el rendimiento territorial, formado por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y el Impuesto sobre Venta Minorista de Hidrocarburos (IVMDT), para finalmente completar el total de ingresos tributarios del presupuesto de ingresos (Cap. I, II y III), con el 5% restante que aportan los tributos propios de Andalucía, entre los que se recoge el Impuesto sobre Depósitos Bancarios, el Impuesto sobre el Juego del Bingo y Juegos no Presenciales, diversos impuestos ecológicos, el canon de mejora y diferentes ingresos procedentes de tasas, precios públicos y otros ingresos.

Tabla 2: Desglose de los Ingresos Tributarios (Cap. I, II y III del Presupuesto de Ingresos) en Andalucía

FIGURAS TRIBUTARIAS PROPIAS			FIGURAS TRIBUTARIAS CEDIDAS					
			Cedidas de gestión propia			Cedidas sujetas a entregas a cuenta		Cedidas en que se cede el rendimiento territorial
Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Tasas, Precios Públicos y otros ingresos	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Tasas, Precios públicos y otros ingresos	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Impuestos Indirectos
• Depósitos bancarios	• Juego del Bingo y no presencial • Impuestos Ecológicos: - IEGA ² - IVAL ³ - IDRR ⁴ - IDRP ⁵ - Bolsas de plástico • Canon de mejora	• Tasas consejerías • Precios públicos • Otros ingresos - Multas - Intereses de Demora - Ingresos diversos	• ISD ⁶ • IP ⁷	• ITPAJD ⁸	• Tasas Fiscales sobre el juego	• IRPF ⁹	• IVA ¹⁰ • IIEE ¹¹	• IEDMT ¹² • IVMDH ¹³

Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía.

2 Impuesto sobre Emisiones de Gases a la Atmósfera

3 Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales

4 Impuesto sobre Depósitos de Residuos Radioactivos

5 Impuesto sobre Depósitos de Residuos Peligrosos

6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

7 Impuesto sobre el Patrimonio

8 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

9 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

10 Impuesto sobre el Valor Añadido

11 Impuestos Especiales: Impuesto sobre el Alcohol, Impuesto sobre Productos Intermedios, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre Labores de Tabaco, Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre Electricidad.

12 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

13 Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos

5. Impacto recaudatorio de los impuestos ecológicos en Andalucía

Las fuentes de financiación en Andalucía procedentes de impuestos ecológicos se resumen en tres grandes bloques, tal y como se puede apreciar en la Tabla 3. En primer lugar, entre las **figuras tributarias propias de Andalucía**¹⁴, la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas, crea cuatro impuestos, denominados Impuestos ecológicos, los cuales entran en vigor el 1 de Enero de 2004.

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
- Impuesto sobre vertidos de aguas litorales
- Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos

A los cuales se suma el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía, que aunque no se trata impuesto ecológico, se crea con una finalidad medioambiental, pudiéndose encuadrar por tanto como un subtipo dentro de los impuestos ecológicos.

Para el ejercicio 2013 la recaudación de estos cinco impuestos, catalogados en el grupo de impuestos sobre la contaminación, asciende a 9.681.470 euros, lo que representa menos del 1% del total de impuestos ecológicos en Andalucía, cuyo volumen recaudatorio ha ido mermando a lo largo del tiempo como consecuencia de la supresión de algunos de estos de impuestos, tal y como se detalla a continuación:

¹⁴ Las Comunidades Autónomas tienen potestad para establecer sus propios tributos. Se contemplan como tributos propios el conjunto de figuras tributarias de que es titular la Comunidad Autónoma, a excepción de las tasas y precios públicos afectos a los servicios traspasados que se incluyen en el apartado de tributos cedidos, junto con los demás recursos del sistema de financiación.

Tabla 3: Recaudación de los impuestos ecológicos en Andalucía en relación al Total de Ingresos Tributarios.

Recursos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
[1] Impuestos Ecológicos (Figuras propias)												
Emisiones Gases a la Atmósfera	256.762,201	331.969,826	380.848,199	424.295,410	391.842,913	537.103,967	338.536,494	243.150,371	258.750,189	317.167,063	310.687,431	289.687,357
Vertidos a Aguas Litorales	164.166,419	199.902,091	239.077,118	273.374,016	278.934,127	339.864,578	185.647,782	102.192,209	90.564,724	61.522,206	44.017,415	32.726,664
Depósitos Residuos Radioactivos	92.595,782	132.067,735	141.771,081	150.921,394	112.908,786	197.239,389	152.888,712	140.958,162	168.185,465	255.644,857	266.670,016	256.960,693
Depósitos Residuos Peligrosos	695.043,839	753.003,520	799.460,229	855.451,232	923.449,100	911.643,607	936.396,012	963.158,598	921.559,077	1.219.334,980	1.386.653,209	1.240.330,343
Bolsas de Plástico	582.387,840	642.515,150	691.632,184	728.330,718	772.439,005	756.728,602	754.593,302	751.191,810	696.444,835	1.001.421,260	1.184.793,979	1.018.499,380
[2] Impuestos en que se cede el rendimiento territorial												
Impuestos s/ Det. Medios de Transporte												
Impuesto s/ Ventas Minoristas de Hidrocarburos												
[3] IIEE sujetos a entregas a cuenta												
Impuesto s/ Hidrocarburos	112.655,999	110.488,370	107.828,045	127.120,514	151.010,095	154.915,005	181.802,710	211.966,788	225.114,242	217.913,720	201.859,230	221.830,963
Impuesto s/ Electricidad	951.806,040	1.084.973,346	1.194.819,279	1.299.218,704	1.332.337,120	1.467.008,773	1.292.899,930	1.221.464,471	1.192.826,778	1.552.020,186	1.711.646,121	1.539.699,170
[4= 1+2+3] Total impuestos Ecológicos												
[5] Total Ingresos Tributarios (Cap. I, II, III) (Millones de euros)	6.736,8	7.759,7	9.144,9	10.048,7	11.765,5	12.692,3	12.068,0	11.207,5	9.342,4	13.094,3	18.395,4	13.522,0
[6= 4/5*100] % Impuestos ecológicos sobre el Total de Ingresos Tributarios (Andalucía)	14%	14%	13%	13%	11%	12%	11%	11%	13%	12%	9%	11%

Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía.

En lo que respecta al *Impuesto sobre emisiones de gases a la atmósfera*, es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas, en el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales. El hecho imponible lo constituye la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO_2), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x), que se realice desde determinadas instalaciones. Los sujetos pasivos a título de contribuyentes son las personas físicas o jurídicas y las entidades que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo.

La pluralidad de figuras tributarias “verdes” tienen como objetivo estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural

El *Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales*, al igual que en el caso anterior, es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas y el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales. Constituye el hecho imponible el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya que realicen el vertido. La base imponible se determina según la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el periodo impositivo.

El *Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos* es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas con las modificaciones introducidas por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre Fiscalidad Complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía. El tipo impositivo y la cuota tributaria fueron modificados por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre.

Constituye el hecho imponible el depósito de residuos radiactivos de baja y media actividad o de muy baja actividad en vertederos públicos o privados situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Está exento el depósito de residuos procedentes de actividades médica y científicas, así como los originados en incidentes en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación industrial. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, que entreguen los residuos radiactivos en un vertedero para su depósito. Constituye la base imponible el volumen de residuos radioactivos depositados.

La Ley Estatal 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética creó distintos impuestos de ámbito ecológico, entre ellos, uno relativo a los residuos radiactivos que recaía sobre los mismos hechos imponibles que hasta este momento se gravaban en Andalucía, entrando en vigor desde el 1 de enero de 2013.

Conforme al artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles

Existe un elevado margen de maniobra en lo que a impuestos ecológicos se refiere, principalmente en el ámbito de las figuras tributarias propias, donde las Comunidades Autónomas tienen potestad para incorporar nuevos impuestos ambientales

gravados por el Estado. Es por ello que la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 7/2013, de 2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014 ha establecido que *"Quedan sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos."*

El *impuesto sobre depósito de residuos peligrosos* al igual que los mencionados anteriormente, es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, regulado en la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas. Su desarrollo se encuentra en el Decreto 7/2012, de 17 de enero, por el que se aprueba el Plan de Prevención y Gestión de Residuos Peligrosos de Andalucía 2012-2020.

1. Constituye el hecho imponible el depósito de residuos peligrosos en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En particular, estarán sujetos al impuesto:
2. La entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados.

El depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente.

Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que entreguen los residuos peligrosos en un vertedero para su depósito, así como aquellas que superen el plazo máximo permitido por la Ley para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización. Constituye la base imponible el peso de los residuos peligrosos depositados.

El impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso en Andalucía (IBP) viene regulado por La Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad que, con una finalidad medioambiental, grava el suministro de bolsas de plástico por los establecimiento comerciales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Pudiéndose encuadrar como se aprecia en la Tabla 3, como un subtipo dentro de los impuestos ecológicos.

La Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 14 de abril de 2011 (BOJA 82, de 28 de abril) aprueba los modelos 751 de autoliquidación trimestral y 752 de declaración anual, determina el lugar de pago y regula determinados aspectos para la aplicación del IBP. El IBP entró en vigor el 1 de mayo de 2011 (DF 5ª del Decreto Ley 7/2010, de 28 de diciembre), con una recaudación para este primer año de funcionamiento de 529.922 euros.

El hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial entregadas a los consumidores en los puntos de venta. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes los titulares

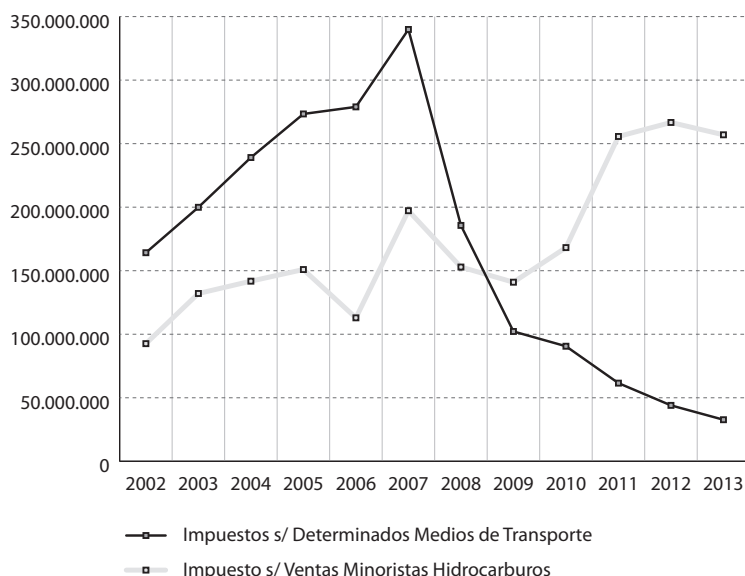
de establecimientos que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores. En el ejercicio 2014, el tipo impositivo es de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada. Se prevé que para el ejercicio 2015, y posteriores, el tipo impositivo será de 10 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso.

El segundo bloque de impuestos ecológicos en Andalucía, tal y como se recoge en la Tabla 3, está formado por los **impuestos cedidos a la Comunidad Autónoma en que se cede el rendimiento territorial**.

Este grupo de impuestos está formado por el *Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte* (IEDMT) y el *Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos* (IVMDH). En estos impuestos no son las CCAA las que llevan a cabo su recaudación, sino que la sigue efectuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y ésta le transfiere a cada CA, mensualmente, el importe obtenido en el mes anterior que le corresponda. Los ingresos obtenidos en la Comunidad Autónoma Andaluza por estos dos impuestos se recoge en la Tabla 3, en 2013 los ingresos procedentes de los tributos cedidos gestionados por el Estado no sujetos a liquidación (IEDMT e IVMDH) ascienden a un total recaudatorio próximo a los 290 millones de euros, lo que significa una caída del 7,2% con respecto al año anterior.

Ambos impuestos representan, para el año 2013, el 19% del total de impuestos ecológicos en Andalucía, con un predominio del IEDMT, cuya tendencia se ha invertido desde el año 2009, tal y como se puede observar en el Gráfico 4, como consecuencia del inicio de la crisis económica que ha llevado aparejada una caída en la demanda de vehículos, con la consiguiente reducción del número de matriculaciones.

Gráfico 4: Evolución en la recaudación de los impuestos cedidos en que se cede el rendimiento territorial (en euros)



Fuente: Elaboración Propia. Datos obtenidos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía

El descenso que se aprecia en el Gráfico 4 en el IVMDH para el ejercicio 2013 está motivado por la supresión con efectos 1 de enero de 2013 de dicho impuesto quedando derogado el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por el que se regulaba el IVMDH (Disposición Derogatoria tercera de la Ley 2/2012, de 29 de Junio de Presupuestos Generales del Estado para 2012). El impuesto de Hidrocarburos aparece regulado en el capítulo VII de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. El tramo estatal del IVMDH queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos, y el tramo autonómico del primero queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

El tercer bloque de impuestos ecológicos se encuentra recogido, tal y como se aprecia en la Tabla 3, en los **Impuestos Especiales sujetos a entregas a cuenta**, desglosado en dos impuestos energéticos, tales como el *Impuesto sobre Hidrocarburos* y el *Impuesto sobre Electricidad*.

Los impuestos sujetos a entregas a cuenta son recaudados por el Estado a través de la AEAT. En el momento en que son recaudados, no es posible conocer lo que le corresponde a cada Comunidad Autónoma. Es por ello, que el Estado paga a las CCAA las entregas a cuenta del rendimiento definitivo y cuando ya es conocido tal rendimiento, se efectuará la liquidación definitiva correspondiente al ejercicio t-2. De manera que lo que realmente ingresan las CCAA en el año t son una serie de entregas a cuenta calculadas sobre las previsiones de los Presupuestos Generales del Estado, fraccionadas en doce mensualidades. Una vez conocidos los resultados definitivos, normalmente en t+2, se ingresa la diferencia entre los mismos y las entregas ya percibidas durante el ejercicio. Por tanto, las CCAA ingresan en el ejercicio t las entregas a cuenta del mismo más las liquidaciones correspondientes a t-2.

Entre las modificaciones recogidas en el Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, con base en la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, se encuentra una ampliación de la participación de las CC.AA. en los principales recursos tributarios (IRPF, IVA e IIEE) y se incrementa su capacidad normativa en la medida de lo posible. Así, en lo que atañe a los impuestos ecológicos recogidos dentro de los IIEE, se eleva al 58% (anteriormente 40%) la cesión en el Impuesto sobre Hidrocarburos, y se produce una cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre Electricidad. Además, tal y como se ha señalado anteriormente, el IVMDH queda integrado en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con efectos desde el 1 de Enero de 2013.

La recaudación por ambos impuestos constituye la principal fuente de financiación en cuanto a impuestos ecológicos se refiere, pues representa para los últimos años de la serie más del 80% del total recaudado, superando los mil millones de euros. Es de destacar el Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que es con diferencia el impuesto ecológico con mayor poder recaudatorio, aportando más del 60% del total de la recaudación fiscal "verde" en Andalucía.

6. Comentarios finales

El progresivo deterioro del medio ambiente, y la explotación intensiva de los recursos naturales, pone en peligro la satisfacción de las necesidades de las generaciones venideras, lo que hace necesaria una progresiva implantación de límites de diversa naturaleza que permitan compatibilizar el crecimiento económico con el respeto al medio ambiente, tales como los impuestos ecológicos.

La pluralidad de figuras tributarias "verdes" tienen como objetivo estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural, asimismo, el montante recaudatorio que genera este mecanismo, compensará

el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas, contribuyendo, de este modo, a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia.

En concreto, para Andalucía, existen vigentes una pluralidad de impuestos ecológicos, ya sean sobre la energía, el transporte o la contaminación, tales como, según su poder recaudatorio: el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos (integrado en el anterior desde el 1 de Enero de 2013), el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y los Impuestos Ecológicos formados por cinco figuras tributarias (Impuesto sobre emisiones de Gases a la Atmósfera, Vertidos de Aguas Litorales, Depósitos de Residuos Peligrosos, Bolsas de Plástico de un solo uso, y los Depósitos de Residuos Radioactivos, este último sin vigencia en Andalucía desde el 1 de Enero de 2013, al existir un tributo similar de ámbito estatal).

El conjunto de todas las figuras tributarias ecológicas en Andalucía representan, en promedio para los doce años analizados, el 12% del total de ingresos tributarios, que asciende, para el último año analizado, 2013, a un monto de 1.539.699.170 euros, cifra que representa el 5% del total del Presupuesto de Ingresos de Andalucía para dicho año.

Se pone de manifiesto, por tanto, que existe un elevado margen de maniobra en lo que a impuestos ecológicos se refiere, principalmente en el ámbito de las figuras tributarias propias, donde las Comunidades Autónomas tienen potestad para incorporar nuevos impuestos ambientales, siguiendo la iniciativa de otras Comunidades Autónomas, así como en las modificaciones normativas que permiten alterar elementos impositivos como el tipo de gravamen e incluso posibles deducciones, exenciones y bonificaciones; siendo necesario en última instancia una tendencia hacia la uniformidad que se dirija hacia el establecimiento de un marco de política fiscal medioambiental.

7. Bibliografía

- › DELORS, L. B. (1993): *Crecimiento, competitividad y empleo: retos y pistas para entrar en el siglo XXI*. Boletín de la Comunidades Europeas. Suplem, 6, 93.
- › GAGO, A.; LABANDEIRA, X. Y RODRÍGUEZ, M. (2002): La Práctica de la Imposición Ambiental y de las Reformas Fiscales Verdes, en Gago, A. y Labandeira, X. (dirs) *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- › GAGO, A., LABANDEIRA, X., PICOS, F., & RODRÍGUEZ, M. (2007): *Environmental taxes in Spain: A missed opportunity*. Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges. Edward Elgar, Northampton (USA).
- › ORDÓÑEZ DE HARO, C.; Y RIVAS SÁNCHEZ, C. (2005): "Los nuevos impuestos ecológicos andaluces", *Revista Técnica Tributaria*, 71, 49-65.
- ORDÓÑEZ DE HARO, C.; Y RIVAS SÁNCHEZ, C. (2009): "Tributación medioambiental: la experiencia andaluza", *Revista de estudios regionales*, 86, 271-288.

- › PIGOU, A.C. (1912): *The Economic of Welfare*. MacMillan Press Ltd. London.
- › ZUBIRI, I. (2001): "Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea: causas y efectos", *Hacienda Pública Española*, 13, 52.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 9 de febrero de 2015, rec. 188/2014

Ponente: Emilio Frías Ponce

Impuesto sobre Sociedades. Fraude de Ley. Deducibilidad de gastos financieros.

La aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede amparar operaciones que a la postre conduzcan a la desimposición pues sería admitir que los Convenios pudieran constituirse en instrumento para legitimar comportamientos elusivos, por lo que es posible que la Administración acuda a las normas internas antiabuso.

Las operaciones en cuestión, consistentes en una reestructuración del conjunto, habían sido realizadas por un grupo de entidades que crean un endeudamiento intragrupo, afecto a la compra de acciones, que no era en último término sino la colocación de los activos y pasivos en la entidad española con la única finalidad de la reducción de tributación conseguida en España.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO: En el segundo motivo denuncia la entidad la infracción de los artículos 9, 11.6 y 26.4 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Holanda el 16 de junio de 1972;; los artículos 9, 11.7 y 25.5 del Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado entre España y el Grand Ducado de Luxemburgo el 3 de junio de 1986;; y el artículo 25.5 del Convenio que con el mismo objeto suscribieron España y los Estados Unidos de América el 22 de febrero de 1990...

Sostiene que, a la hora de enjuiciar la declaración de fraude de ley, resulta imprescindible acudir a las disposiciones de los convenios, contrariamente a lo afirmado por la Sala de instancia, para determinar el tratamiento que debe darse a las operaciones realizadas, porque dichos tratados internacionales, que tienen primacía sobre la norma interna por mandato constitucional (artículo 96.1 de la Constitución Española), «contienen normas específicas para prevenir el fraude y la elusión fiscal y regulaciones específicas, referidas al tratamiento de las operaciones entre empresas asociadas y el tratamiento de los intereses satisfechos por entidades residentes en España a entidades residentes en los países convenidos, que son vinculantes para los Estados signatarios» (sic)...

OCTAVO: La Sala anticipa que el motivo no puede prosperar.

Los Convenios invocados, con similar redacción, establecen, de un lado, en relación con el tratamiento de los intereses, que cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones concretas no se aplicarán más que a este último importe;; en este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio; y, por otro lado, que los nacionales de un Estado, sean o no residentes de este Estado, no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Pues bien, la primera regulación no puede afectar al presente caso, ya que versa sobre la tributación en España de las rentas obtenidas por los residentes españoles...

Al ser esto así, nada impediría que la Administración acudiera a la declaración de fraude de ley conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963... la aplicación y la interpretación de los Tratados internacionales no pueden desplazar sin más la eficacia de los principios básicos de la tributación, recogidos en el artículo 31 de la Constitución española.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 18 de Febrero de 2015, rec. 3479/2012

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Procedimiento tributario. Requerimiento de información.

Es conforme a Derecho el requerimiento emitido por la Inspección tributaria en solicitud de información económica relativa a personas o entidades titulares de tarjeta de compra de la entidad mercantil (Corte Inglés) que hayan realizado pagos en los ejercicios 2006 y 2007 por importe total anual igual o superior a 30.000 euros.

En el caso se discutía, entre otras cuestiones, la trascendencia tributaria de la información solicitada.

Fundamentos de derecho

TERCERO: DECISIÓN DE LA SALA

Esta Sala en sentencia de 15 de diciembre de 2014 (Recurso de Casación 3565/2012) se ha pronunciado sobre un problema sustancialmente idéntico al que ahora se plantea...

Sería contrario a la disciplina legal practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica; pero no lo es pedir los datos a personas que eventualmente pueden disponer de datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones tenidas con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que las relaciones fuentes de conocimiento sean de naturaleza económica, profesional o financiera...

Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto...

Voto particular que formulan los Excmos. Sres. Magistrados D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco y D. José Antonio Montero Fernández en el recurso de casación número 3479 / 2012.

... Debió convenirse con la parte recurrente en los defectos en que incurrió la sentencia de instancia, en tanto que a pesar de la amplitud del concepto indeterminado "trascendencia tributaria", resulta imprescindible la necesidad de motivación suficiente que debe contener los requerimientos como el que nos ocupa, siendo lo importante su proyección en cada caso concreto, de suerte que no existen formulas genéricas, ni mucho menos estereotipadas, adecuadas para cualquier requerimiento de información...

Considera la Sala de instancia que lo dicho en la expresada sentencia sobre la motivación exigida y la delimitación del concepto jurídico indeterminado "trascendencia tributaria", vale para cualquier requerimiento de información

que formalice la Administración, esto es, una simple fórmula rituaría vacía de contenido colmaría los requisitos señalados,...

Resulta evidente que la única motivación que contiene es la siguiente, "y por su trascendencia para la aplicación de los tributos, se le requiere la siguiente información de contenido económico", basada en los artículos que le sirve de cobertura y el contenido de la información solicitada, nada más. Pues bien, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, antes expuesta, sólo podría considerarse suficientemente motivado el propio requerimiento si los datos solicitados tuvieran per se trascendencia tributaria, sólo en este caso resultaría suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento. Los datos solicitados, esencialmente, se centran en la identificación de las "personas o entidades titulares de "tarjeta de El Corte Inglés" y que hayan realizado pagos a través de las mismas por importe total anual igual o superior a 30.000,00 euros".

... Ha de admitirse que nos encontramos con un requerimiento sumamente escueto, tal y como se ha tenido ocasión de observar, uniendo a esta falta de motivación evidente su generalidad y falta de concreción, adolece de un carácter indiscriminado y no selectivo, como mecanismo de recopilación generalizado de carácter masivo que lo convierte en una decisión voluntarista sin la adecuada justificación y, por ello, sin amparo en el marco normativo al que debería haberse sometido, más teniendo en cuenta el elevado número de clientes de la entidad afectada y sus numerosos establecimientos, sin que resulten extrañas o extraordinarias operaciones que en cómputo anual puedan alcanzar la suma que sirve de medida para atender al requerimiento.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 22 de abril de 2015, rec. 4495/2012

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento tributario. Requerimiento de información.

El requerimiento de información en este caso se había dirigido a una entidad –SERVIRED– que cuenta con los datos que se le reclaman, pero que sería un obligado de Los que pueden considerarse como “depositarios de datos de ulterior nivel” frente a quienes serían “depositarios de datos de primer nivel”. Ahora bien este hecho no invalida el requerimiento pues también el conocimiento de la información proviene de relaciones económicas, profesionales o financieras y no de relaciones de otra índole, siendo esto último una de las diez cuestiones debatidas en el caso de entre las que destacamos las más relevantes.

Fundamentos de derecho

CUARTO: ... Por Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, se incorporó al Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes (RD 1065/2007, de 27 de julio), el nuevo artículo 38 bis estableciendo una obligación general de información (“información por suministro”) acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito por los empresarios y profesionales establecidos en España, que recae sobre las entidades bancarias o de crédito, así como sobre aquellas que, de acuerdo con la normativa vigente, prestan el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. El deber se instrumentaliza mediante una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de tres mil euros...

El requerimiento en este caso se ha dirigido a una entidad, SERVIRED, que cuenta los datos que se le reclaman, y es indiferente que sus relaciones económicas, profesionales o financieras-fuente de conocimiento-sean con los eventuales obligados tributarios o lo sean otras entidades diferentes. Y es que el deber de información tributaria de que se trata sobre datos ajenos afecta tanto a los que pueden considerarse como “depositarios de datos de primer nivel” como a los “depositarios de datos de ulterior nivel”, siempre que, insistimos, el conocimiento proceda de relaciones económicas, profesionales o financieras y no de relaciones de otra índole.

.... En definitiva, la redacción del precepto legal cuando se refiere a relaciones de la mencionada naturaleza “con otras personas” ni de manera expresa ni de forma implícita reduce la dimensión subjetiva de la obligación de informar a quienes se relacionan de manera directa con los titulares de los datos requeridos.....la individualización se requiere en relación a la entidad a la que se dirige el requerimiento y no tanto a los datos a la misma solicitados. De tales datos, lo único que se exige por nuestra jurisprudencia y doctrina es que estén especificados, y que sean conocidos por la requerida como consecuencia del ejercicio de su actividad. Así, en el supuesto que nos ocupa, los datos requeridos sí deben considerarse individualizados en cuanto que se especifica claramente el contenido de los mismos, así como el ámbito temporal.

Si bien, tal y como alega la recurrente, cabe entender que el resultado del requerimiento emitido será una pluralidad elevada de datos, no por ello debemos considerar que se está infringiendo el principio de proporcionalidad, ya que

el mismo es un principio de carácter relativo que debe ser examinado en cada caso concreto, y teniendo en cuenta las características y condiciones de la entidad a la que se dirige el requerimiento.

Dadas las características, magnitud, así como importancia, y medios materiales y particularmente informáticos con los que cuenta la recurrente, se considera que el requerimiento de la ONIF, cumple con los requisitos exigidos por nuestra normativa aplicable, y específicamente, con el principio de proporcionalidad...

SEXTO: El artículo 93.3 de la LGT regula las implicaciones del secreto bancario en referencia a la solicitud de información por parte de la Administración tributaria...

Con carácter general, los Bancos y Entidades de Crédito están obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración, si bien se prevé un procedimiento garantista...

Pues bien, el requerimiento objeto de discusión en el presente recurso no se refiere --como advierte el TEAC-- a ninguno de los datos que se incluyen en el párrafo segundo del artículo 93.3 de la LGT, por lo que no se hace necesario la autorización exigida en dicho precepto...

OCTAVO: 1. La recurrente sostiene que el requerimiento de información emitido por la ONIF atenta contra el artículo 108.4 de la LGT.

SERVIRED recuerda que el artículo 108.4 de la LGT establece que "los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario (en este caso un titular de una tarjeta) alegue la inexactitud o falsedad de los mismos.

Para ello podrá exigirse al declarante (en este caso a mi representada) que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas"...

La Audiencia Nacional no parece tener en cuenta -dice la recurrente- el hecho de que SERVIRED no puede garantizar que los datos que aporte vayan a ser correctos...

2. La Sala entiende, como el Abogado del Estado, que no es de aplicación al caso el artículo 108.4... porque lo que se requiere es que se aporte la información que pueda razonablemente aportarse, no que se declare que se tiene información de todas las transacciones efectivamente realizadas.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 18 de marzo de 2015, rec. 104/2012

Ponente: Jesús M. Calderón González

Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Imputación temporal.

En el caso, la entidad había dotado en un ejercicio anterior una provisión por depreciación de cartera que se declaró en parte no deducible, por el exceso sobre la diferencia de los valores teóricos al inicio y al final del periodo. En los años siguientes el valor se recuperó, pero esas recuperaciones no fueron incorporadas a la base por entender que se podían asignar a la aparte de la provisión que no tuvo efecto fiscal. La Inspección, por el contrario, considera que las recuperaciones tienen su causa en el incremento del valor teórico y deben computarse como ingreso a efectos fiscales en el ejercicio en que se producen, ordenándolo así el art.19.6 TRLIS ya que su integración en la base imponible de ejercicios futuros implicaría un claro diferimiento impositivo.

Fundamentos jurídicos

TERCERO: ... Esta Sala no puede aceptar dichos razonamientos pues aunque el artículo 19.6 de la LIS , referido a la imputación temporal y subjetiva de la recuperación del valor de los elementos patrimoniales cuando se haya provisionado su depreciación, no lo diga expresamente, si la provisión dotada en su momento no fue deducible, o no fue en su totalidad- supuesto producido en este caso y no discutido por la Administración- la anulación contable de la misma sólo determinará una renta gravada por el importe que en su día fue deducible.

Si ello es así el TEAC debería haber considerado que la recuperación de valor experimentado por Ibermática durante los ejercicios objeto de comprobación tenía, al menos en parte, la consideración de ingreso no computable.



Tribunal Superior de Justicia de Cantabria

Sentencia de 10 de noviembre de 2014, rec. nº 51/2014

Ponente: Clara Penín Alegre

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de Empresas de reducida dimensión.

Las resoluciones del TEAC de 29-1-2009 y de 30-5-2012 han venido a defender que, en virtud de los arts. 108 y 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se debe excluir una entidad del régimen de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, pues, si la entidad no realiza algún tipo de actividad empresarial o explotación económica (explotación económica entendida como organización de un conjunto de medios materiales y personales, lo que únicamente se consigue en el arrendamiento de inmuebles cuando concurren las circunstancias del artículo 27 LIRPF), no le pueden ser de aplicación los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

En contra de esta interpretación se dicta la sentencia que resumimos a continuación, si bien existe un voto particular que argumenta sobre la finalidad del régimen de empresas de reducida dimensión, que no es otro que el incentivar a las pequeñas y medianas empresas para reactivar las inversiones y el empleo, objetivos que están ausentes en las sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes cumplan los requisitos de local y empleado.

Fundamentos de derecho

TERCERO: ... Las resoluciones del TEAC parten de un supuesto de hecho concreto en que no se discutía que la sociedad no realizara actividad económica...Y en este supuesto sí se afirma que la actividad económica se desarrolla a través de las operaciones de alquiler que realiza la sociedad, si bien no median los dos requisitos cumulativamente exigidos en la normativa del IRPF...

La STS, Sala 3a, sec. 2a, 1592011, rec. 1351/2008, afirma expresamente en relación a los requisitos exigidos por la Administración a efectos del IRPF (partiendo de lo sostenido en la anterior de 28 de octubre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006), que «querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio» ...

Sería, pues, necesaria la existencia de investigación para determinar si se desarrolla o no efectiva actividad empresarial. Y en este caso se admite no se ha producido ésta por entender la Administración eran exigibles ambos requisitos cumulativamente para afirmar que esta actividad se producía...

El artículo 7.1.d) de la Ley General Tributaria, cuando dispone que los impuestos se regirán por la misma Ley General Tributaria y por las Leyes propias de cada tributo, impiden trasladar automáticamente los requisitos exigidos por la normativa de otro impuesto.



Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 28 de enero de 2015, rec. 1089/2011

Ponente: Nuria Cleries Nerín

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Bonificación del 95% en la donación de participaciones.

Se discutía si, para disfrutar de la bonificación del 95 por 100 fijada en el ISD, es preciso que las sociedades cuyas acciones han sido donadas, dispusieran de forma individualizada de un local destinado a llevar a cabo la gestión, así como una persona empleada a jornada completa, o bien, que dichos requisitos pudieran entenderse cumplidos por medio de otra sociedad -vinculada a las sociedades cuyas acciones se donaron-, que contando con dichos elementos, actuase como gestora de la actividad de arrendamiento de estas sociedades.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Los presupuestos de este recurso son sustancialmente iguales a los ya vistos por esta Sala y Sección en su sentencia 211 de 28 de febrero de 2012, recurso 1163/2008, cuyos Fundamentos expresaban: ...

"... El propio órgano demandado ha venido a asumir la tesis contenida en las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 2 y 8 de marzo de 2007, tal y como acredita el recurrente, aportando la resolución del TEARC de 6 noviembre 2008, estimatoria en parte de una reclamación económico administrativa interpuesta por una hermana del recurrente cuyos presupuestos se asemejan a los aspectos analizados a través del presente recurso contencioso administrativo.

De acuerdo con aquellas resoluciones, en el caso de un grupo de empresas, sería suficiente con que una de ellas contara con el local y con el empleado que se erigen en requisitos a los que la normativa citada condiciona el disfrute de la bonificación en el caso enjuiciado.

El respeto a un elemental principio de coherencia y de seguridad jurídica exigen adoptar una solución semejante a la proporcionada por el propio TEARC en la resolución apuntada, pues, de lo contrario, resultaría que con relación a un mismo grupo de empresas, el principio de unidad jurídica quebraría según se tratase de un contribuyente de otro o de diferentes conceptos impositivos, lo cual resulta de todo punto inadmisibile al tratarse, como quedado expresado, de circunstancias semejantes."

En el presente caso, por coherencia se ha de seguir el mismo criterio.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Valladolid)

Sentencia de 30 de enero de 2015 Rec. nº 1321/2013

Ponente: Agustín Picón Palacio

Infracciones y sanciones tributarias. Ausencia de culpabilidad.

El TSJ declara que la sanción tributaria no es conforme a derecho, pues aunque acepta que se dan los elementos objetivos del tipo regulados en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, sin embargo niega la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, al haber actuado siguiendo las instrucciones o indicaciones reflejadas en los mecanismos de ayuda proporcionados por la propia administración para confeccionar su propia autoliquidación, lo que excluye, en su entender, toda culpa en su actuar.

Fundamentos de derecho

TERCERO: ... La administración no ha cumplido con la obligación que le impone la doctrina de acreditar y justificar mínimamente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, sino que, más bien, se ha limitado a enlazar la concurrencia del tipo objetivo descrito en la ley con la consecuencia punitiva prevista en la misma, sin tener en cuenta que es preciso, para salvaguardar el derecho del contribuyente sancionado, expresar en qué consistió su negligencia o su dolo...

CUARTO: Este elemento subjetivo de la culpabilidad era, especialmente, exigible en cuanto a su acreditación en un caso como el de autos en que la actora se apoyaba, al menos parcialmente, en indicaciones de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que, sin eliminar ni la obligación de declarar correctamente, ni de actuar diligentemente, sí pone de manifiesto que se ha puesto un interés en consultar con quien "más sabe" de cómo hacer la declaración. Si el contribuyente se apoya en la previa actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, es evidente que, en línea de principio, actúa con diligencia y cuidado y será preciso, más allá del derecho -y la obligación- de revisar las declaraciones por la administración, explicar la razón de que, pese a seguir sus indicaciones, el contribuyente actuó de forma negligente o dolosa. Otra cosa sería tanto como dejar en manos de la administración el poder equivocar, incluso intencionadamente, al administrado, lo que es inadmisibles y la única forma de controlar esa rechazable posible actuación -y otras menos severamente criticables-, conforme lo prevenido en el artículo 106.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, por los tribunales es que se explique con detalle qué culpa tiene quien, en principio, sigue los consejos o las indicaciones de la administración. Eso falta clamorosamente en el caso de autos y ello lleva consigo la estimación de la falta de motivación invocada por la actora y determina la estimación de la sentencia y la anulación de la actuación administrativa por ella denunciada.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 21 de enero de 2015, rec. 846/2012

Ponente: Ángeles Huet de Sande

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. TPO. Supuestos de no sujeción.

La resolución en escritura pública de un contrato de compraventa por el impago del comprador no está sujeta a ITP

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Son antecedentes relevantes para el conocimiento del presente recurso los siguientes:

... Desde el primer momento, la entidad adquirente no había atendido a los pagos que tenía que efectuar al acreedor y que, siendo el pago del precio un elemento esencial del contrato de compraventa cuyo incumplimiento por el comprador debe considerarse con eficacia resolutoria, de conformidad con el art. 1124 del CC, se resolvía el contrato de compraventa ... quedando, asimismo, en poder de ésta, en concepto de daños y perjuicios, las cantidades que fueron abonadas por la que fue parte compradora de aquel contrato.

TERCERO: Argumenta, en síntesis, el actor que la resolución del contrato de compraventa por aplicación del art. 1124 del CC es uno de los supuestos especiales de no sujeción regulados en el art. 32.1 del Reglamento del ITP (RD828/1995), al estarse ante "... la recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa" y no exige, por tanto, una resolución judicial o administrativa que declare que se ha producido la citada resolución contractual para no dar lugar a la práctica de liquidación por la modalidad de ITP.

CUARTO: ... El art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido del ITP, según el cual, "*Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación...*"

La controversia entre las partes radica, pues, en dilucidar si en el presente caso, al ejercitarse por el antiguo vendedor en la escritura pública de autos la facultad resolutoria tácita o implícita prevista en el art. 1124 del CC por el incumplimiento esencial del antiguo comprador consistente en el impago del precio pactado, se ha producido una resolución contractual que pueda calificarse de resolución "por mutuo acuerdo" que es el presupuesto esencial que la ley exige para que se entienda producido el hecho imponible previsto en el art. 57.2 del Texto Refundido del ITP que es por el que se ha girado la liquidación impugnada.

Y debemos convenir con el recurrente que en este caso no existe tal resolución por mutuo acuerdo de las partes, sino, simplemente, el ejercicio unilateral por una de ellas de la facultad, inherente al anterior contrato, que le confiere el art. 1124 del CC, según el cual, "*la facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe.*"

El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos...".

Se trata, por tanto, del ejercicio unilateral -y no por mutuo acuerdo- de una facultad de resolución contractual que la ley concede, exclusivamente, a aquella parte que ha cumplido con sus obligaciones contractuales y que puede ejercitarla, como tal decisión unilateral, frente a la parte incumplidora, siempre que, como ocurre en este caso, tal incumplimiento de la contraparte recaiga sobre los elementos esenciales del contrato, como es el precio en el contrato de compraventa...

Y no es óbice a lo anterior que al otorgamiento de la escritura de resolución contractual comparezca también el comprador incumplidor de su obligación esencial del pago del precio. Esta comparecencia en la escritura de resolución del comprador incumplidor bien podrá explicarse, v.g., por la finalidad de evitar un futuro litigio o por prestar su acuerdo a la indemnización por daños y perjuicios que también se pacta en ella, pero de dicha comparecencia de la contraparte incumplidora no puede derivarse que exista un acuerdo de voluntades en la resolución del contrato ya que la resolución contractual, insistimos, no se deriva de ningún acuerdo de voluntades, sino del propio desenvolvimiento del contrato anterior al haber incumplido una de las partes una obligación esencial del mismo.

No tendría, además, sentido que cuando la facultad resolutoria del art. 1124 del CC se ejercita en escritura pública, no oponiéndose a la misma la parte incumplidora, se tratara de una "retrotransmisión" o transmisión inversa sujeta a ITP, y en cambio, cuando esta misma facultad de resolución del art. 1124 del CC contara con la oposición de la parte incumplidora y tuviera que ejercerse mediante pleito para que fuera judicialmente acordada, no se encuentre sujeta a ITP (art. 57.1 RD Legislativo 1/1993)...

Lo determinante, según entendemos, es que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliere la obligación esencial que le incumbe.



Tribunal de Conflictos de Jurisdicción

Sentencia 3/2014, de 26 de junio de 2014. Conflicto nº 5/2014

Ponente: Octavio Juan Herrero Pina

Competencias del Juez del concurso.

La cuestión se centra en determinar si el Juez del concurso puede declarar la nulidad de las actuaciones en un procedimiento de apremio y subsiguiente embargo abierto al concursado por la Administración Tributaria antes de la declaración del concurso, pues las normas de aplicación se refieren a las actuaciones de apremio posteriores a la declaración del concurso.

En el caso, el Juez del concurso invocaba a favor de su competencia el artículo 86 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial que dispone en su apartado 1: «Los juzgados de lo mercantil conocerán de cuantas cuestiones se susciten en materia concursal, en los términos previstos en su Ley reguladora. En todo caso, la jurisdicción del juez del concurso será exclusiva y excluyente en las siguientes materias: 3º Toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado».

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... La atribución de competencia a los juzgados de lo mercantil para conocer de cuantas cuestiones se susciten en materia concursal, se hace «en los términos previstos en su Ley reguladora». Y es esa ley reguladora la que ha restringido la potestad del Juez de lo Mercantil de levantar y cancelar los embargos administrativos acordados antes de la declaración de concurso, pese a que su levantamiento fuera necesario para la buena finalización del mismo. Y hay que interpretar que si antes de la modificación, la declaración de nulidad de los embargos no estaba prevista legalmente, al menos de forma expresa, y si tan solo la suspensión, y excepcionalmente la posibilidad de levantar los embargos anteriores al concurso, tras la modificación legal operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, no se amplía, sino que se restringe dicha posibilidad de intervención judicial...

Es decir, nada impide al Juez de lo Mercantil, pese a no poder levantar los embargos administrativos anteriores a la declaración de concurso, solicitar que los bienes afectados sean puestos a su disposición, integrados en la masa del concurso y, en este ámbito, decidir las cuestiones que se susciten en cuanto a lo que al efecto disponga para su adecuada ejecución y efectividad.

Pero estas no son las facultades ejercitadas por el Juez en este caso, a pesar de que del planteamiento de la entidad en concurso y su Administración concursal, al pedir la restitución de la cantidad recibida por la AEAT, pudiera haber dado pie para ello, pues, por el contrario, lo que se acuerda en el auto de 3 de enero de 2014 es la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria en un procedimiento de apremio que se inició bastante antes de la declaración del concurso y sin que hubiera mediado pronunciamiento judicial sobre la necesidad del crédito para la continuidad de la actividad y su puesta a disposición para su integración en la masa del concurso, que impidiera la continuidad del procedimiento de apremio.

TERCERO: El segundo de los argumentos utilizados por el Juez del concurso en defensa de su competencia es el contenido del artículo 9 de la Ley Concursal en cuanto dispone que: "1. La jurisdicción del juez se extiende a todas las cuestiones prejudiciales civiles, con excepción de las excluidas en el artículo 8, las administrativas o las sociales directamente relacionadas con el concurso o cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal..."

La extensión de la jurisdicción al conocimiento de cuestiones prejudiciales se justifica por la necesidad de garantizar el adecuado desarrollo del proceso de que se trate, evitando traslados a otras jurisdicciones con las consiguientes demoras y disfunciones derivadas de seguir varios procedimientos, propiciando que sea el mismo Juez quien resuelva la cuestión planteada con ese carácter prejudicial, es decir, en la medida que sea necesario para el desarrollo del proceso, en este caso concursal, y a los solos efectos de la decisión del mismo, de manera que si no concurren estas circunstancias no puede hablarse propiamente de una cuestión prejudicial...

CUARTO: Por todo ello la competencia cuestionada en este conflicto para declarar la nulidad de los embargos y actos de apremio administrativos acordados corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00099/2013 del 19/02/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Base imponible. Partidas a integrar en la base imponible. Percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

La resolución de una compraventa de unos terrenos, y el hecho de no haber adquirido el comprador la propiedad de los mismos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, no permite negar la realidad de una inicial voluntad de realizar efectivamente la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido.

No habiendo quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, la deducción que permite el art. 111 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas. Las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible.

Fundamentos de derecho

TERCERO. ... No se comparte la valoración de las circunstancias concurrentes que hace el acuerdo impugnado para determinar si la intención de iniciar las actividades de promoción inmobiliaria, manifestada de forma expresa en el contrato privado de compraventa y de forma tácita por el tratamiento que el contribuyente dio a los gastos preparatorios en sus autoliquidaciones, fue formulada de buena fe o con el propósito de crear una "apariencia"...

Y no se comparte este criterio porque, de un lado, la compraventa acordada tenía por objeto unos terrenos para la edificación de 53 viviendas y 63 plazas de aparcamiento que en aquel momento estaban pendientes de culminar el proceso urbanístico al que estaban afectados y que era necesario para adquirir la condición de solares, lo que en principio se compadece mal con la idea de que el contrato formalizado pudiera ocultar que la realidad fuera la

intención de destinar los terrenos a un uso particular o, en general, no empresarial. La naturaleza de los bienes, en este caso los terrenos, es indudablemente un elemento relevante y acogido como tal por el propio reglamento del impuesto, para valorar sobre datos objetivos la intención del adquirente.

También se opone a la valoración que hace el acuerdo la forma en que se acordó en el contrato privado el pago aplazado de la compraventa de los terrenos. Ese contrato quedó en su eficacia totalmente sometido a la condición suspensiva del cumplimiento de determinados hitos del procedimiento administrativo de urbanización...

Al haber quedado resuelto el contrato y no haber adquirido el comprador la propiedad de los terrenos por estar su eficacia suspendida y faltar el otorgamiento de la escritura, carece de justificación pretender negar la realidad de una inicial voluntad de efectivamente realizar la actividad de promoción inmobiliaria sobre la base de la ausencia de las licencias administrativas para la construcción, o en la inexistencia de obras efectuadas, pese al tiempo transcurrido. Primero, porque la valoración de esa voluntad tiene que estar referida necesariamente al momento inicial, al de la adquisición, y segundo, porque si el interesado no llegó a solicitar las licencias y no inició las obras, es consecuencia necesaria del hecho de no haber llegado a adquirir la propiedad de los terrenos.

CUARTO. ... No obstante, lo que es indudable es que la propiedad de los terrenos no se adquirió y, por tanto, nunca quedaron afectos a la actividad empresarial; pero el IVA soportado que aquí se considera es únicamente el relativo a los gastos preparatorios al inicio de la actividad y a la parte del precio de compra pagado en concepto de anticipos a cuenta que han constituido el importe de la compensación a cargo del comprador y que por tanto no han sido devueltos a éste...

Se puede decir que en relación con los gastos incurridos por el interesado, tanto los distintos del pago a cuenta del precio, como de estos mismos, no ha quedado justificada la existencia de una voluntad inicial contraria a la de afectar unos y otros a la promoción inmobiliaria, antes al contrario se entiende que aquella intención fue real al tiempo de la adquisición, por lo que la deducción que permite el artículo 111 de la LIVA es aplicable, sin que el abandono del proyecto inicial por causa de la situación del mercado inmobiliario, que hacía pensar que aquel no sería económicamente viable, no perjudica a las deducciones practicadas...

De alguna forma plantea el acuerdo una ineficacia total del contrato, sobre la totalidad del precio acordado y sin reparar que algún efecto sí produjo, como lo fue la retención por los vendedores de los pagos a cuenta satisfechos antes del incumplimiento y que soportaron el IVA correspondiente. Para el acuerdo de liquidación, esta situación se justificaría porque esa retención de parte del precio constituye una indemnización a cargo del comprador que no se incluye en la base imponible del impuesto, según el artículo 78 Tres LIVA. A lo que cabría objetar el que esta retención estaba acordada en el contrato con el carácter de cláusula penal que, efectivamente sustituye salvo pacto en contrario a la indemnización de daños, pero que no se identifica plenamente con aquella otra prestación.

Pero más importante es que el apartado Tres 1o del artículo 78 LIVA se refiere a la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones cuando no constituyan contraprestación o compensación de operaciones sujetas y que, además, sean "distintas de las contempladas en el apartado anterior". Y el apartado anterior, el Dos, recoge en su número 5º como conceptos que se incluyen en el de contraprestación a: "Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto".

Es decir, que las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible por lo que estaban sujetas al impuesto, de acuerdo con lo que antes se dice, y que la repercusión de éste fue correcta sin que hubiera razón para su rectificación por modificación de la base imponible como consecuencia de la resolución contractual y, en definitiva, que la deducción inicial no fue improcedente y carece de justificación la regularización practicada.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03545/2011 de 19/02/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Principio de regularización íntegra. Evitación de duplicidad impositiva y de solicitud de devolución de ingreso indebido.

El TEAC, siguiendo ya la doctrina del TS (Sentencias de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012); de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012) y de 11 de abril de 2014 (2877/2012) declara que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, de forma que, en una comprobación referida al IVA, debe evitar una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del Impuesto.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. ... Por todo lo expuesto, al no tener el reclamante en el momento de la adquisición de los inmuebles derecho a la deducción total del impuesto, incumple uno de los requisitos exigidos para que la renuncia se reputé válida, por lo que las transmisiones de los locales estarían sujetas y exentas del Impuesto.

En consecuencia, las cuotas soportadas en la adquisición de los locales no son deducibles en aplicación del artículo 94.Tres del IVA, que establece que: "En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho".

TERCERO. ... De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00883/2014 del 24/03/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Undécima

Procedimiento de recaudación/concurso de acreedores. Deudas de la masa/créditos concursales. Suspensión del período voluntario de pago e imposibilidad de dictar la providencia de apremio.

Tratándose de deudas de la masa el plazo de pago en periodo voluntario no puede computar mientras la sociedad está en situación concursal, estando legalmente impedido el deudor de pagar las deudas con la AEAT que sean de la masa, carecería de sentido interpretar que durante la situación concursal puede no obstante correr el plazo de pago el periodo voluntario.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. ... Tratándose de deudas de la masa este Tribunal entiende que el plazo de pago en periodo voluntario no puede computar mientras la sociedad está en situación concursal, por varios motivos: En primer lugar, porque tratándose de deudas de la masa, la entidad concursada está legalmente impedida a su pago hasta la firmeza de la sentencia que aprueba el convenio...

Estando legalmente impedido el deudor de pagar las deudas con la AEAT que sean de la masa, carecería de sentido interpretar que durante la situación concursal puede no obstante correr el plazo de pago el periodo voluntario fijado en el artículo 62.2 de la LGT.

TERCERO. ... El artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de junio Concursal, dispone que:

"1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o eltrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos...

Los anteriores preceptos impiden que, estando una sociedad en concurso, se inicie respecto de los créditos de la masa el periodo ejecutivo, de conformidad con el artículo 161 de la LGT y se devenguen los recargos de periodo ejecutivo regulados en el artículo 28 LGT, salvo que las condiciones para dicho devengo se dieran con anterioridad a la declaración de concurso.

Estos preceptos hay que interpretarlos, por tanto, de conformidad con el artículo 28 de la LGT, que señala que los recargos del periodo ejecutivo se devengan cuando termina el plazo voluntario de pago a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT.

En definitiva, ... estando la sociedad en situación concursal, el plazo de pago en periodo voluntario de las deudas tributarias calificadas como deudas de la masa queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01628/2013 del 09/04/2015

Unidad resolutoria: Vocalía 10ª

Incidente de ejecución

LGT. Actuaciones de la Administración que afectan a un ejercicio distinto de los incluidos en el alcance del procedimiento de comprobación inspectora. Duplicidad en el pago. Devolución de ingresos indebidos: Plazo de prescripción.

Una actuación administrativa provocó la modificación en la imputación temporal de unos ingresos trasladándolos del año 2006 al 2007, lo que motivó que el contribuyente hubiese de realizar un ingreso y los correspondientes intereses de demora y que instase la devolución de lo ingresado en la autoliquidación de 2006, lo que hizo el 28 de mayo de 2012 solicitado la rectificación de la misma. Por su parte, la Administración denegó esta solicitud invocando que el ejercicio 2006 ya se encontraba prescrito.

Interpuesta REA, el TEAC resolvió procedente acceder a la devolución pero entendió que, la duplicidad de pago se había producido en el momento en el que se realizó el ingreso de la cuota de 2007, por lo que hasta ese momento no procedían los intereses de demora.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La reclamante alega en su incidente que la cantidad acordada a devolver en ejecución de la Resolución del TEAC no es la correcta toda vez que la cantidad ingresada por la sociedad como consecuencia de la liquidación practicada por la Dependencia de Inspección incluía intereses de demora desde la fecha en que se entendió debía haberse ingresado al practicar la autoliquidación del ejercicio 2007 hasta la fecha del acuerdo de liquidación, por lo que estos intereses debía aumentarse al importe a devolver.

Ha de advertirse que lo que este TEAC acordó en su resolución, a fin de evitar el eventual doble pago derivado de la liquidación correspondiente al ejercicio 2007, era la devolución del pago efectuado por la reclamante en relación con el IS del ejercicio 2006, en el que incluyó incorrectamente la imputación del ingreso pero que, liquidado por la Inspección el ejercicio 2007, daba lugar al confirmar dicha liquidación a un pago indebido.

La liquidación de la cuota e intereses efectuada por la Inspección respecto al ejercicio 2007 es impecable; la resolución de este TEAC únicamente afectó a su exigencia de pago, de modo que, a tal efecto, se declaró que debía tenerse en cuenta lo ya ingresado en 2006 por el mismo concepto, para no exigirlo nuevamente, o, si ya se hubiera ingresado íntegramente la liquidación de 2007, debía devolverse el importe doblemente ingresado (en 2007 y 2006). Por esta razón, el acuerdo de ejecución sólo procede a la devolución de ingresos indebidos por importe de 163.037,62 euros, importe que, al haber sido ya ingresado en 2006, no debió ser exigido para el pago de la liquidación de 2007, más los intereses correspondientes. No procede pues la devolución del resto de lo ingresado para dar cumplimiento a la liquidación 2007, porque no incurre en

duplicidad de pago respecto a lo ingresado en 2006, que es la que genera el derecho a la devolución, de acuerdo con la resolución de este TEAC.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00007/2014 del 07/05/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Alcance del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa.

Se fija como criterio que la correcta aplicación del principio de *reformatio in peius* exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias -ajustes positivos y negativos- favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos. Esto es, la interdicción de la *reformatio in peius* hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

Fundamentos de derecho

CUARTO. El principio de la prohibición de la *reformatio in peius* es un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Esta prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de éste último en los casos en los que es aplicable.

Este principio aparece enunciado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), en sus artículos 89.2, relativo al contenido de la resolución de los procedimientos, y 113.3, relativo a la resolución de los recursos administrativos.

... Por su parte, en la Ley General Tributaria aparece regulado en el artículo 237, relativo a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa:

"Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

... En el ámbito administrativo el principio de congruencia ha de ser matizado, en la medida que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales ni deben ni pueden quedar al arbitrio de los interesados. Esto aparece subrayado en tanto el artículo 237 LGT como en el 113 LRJPAC.

Sobre el alcance de la revisión económico-administrativa en relación con el principio de congruencia existen también diversos posicionamientos doctrinales. Una posición tradicional con la que cabría ir más allá de la pretensión del recurrente; y otra posición moderna en la que el órgano administrativo está limitado por la pretensión ejercitada en la reclamación pero que puede tener en cuenta otros motivos distintos...

el Director recurrente sostiene que la argumentación del TEAR patrocina una interpretación del principio de prohibición de reformatio in peius excesivamente rigurosa... el TEAR compara la situación del sujeto pasivo en relación con la regularización efectuada antes y después de la liquidación de cada uno de los períodos impositivos de manera aislada, debiendo hacerlo de manera que, descartada la tesis que ha sustentado la Inspección en la regularización por parte del TEAR, y anulados los efectos desfavorables emanados de la mismas, también deben anularse los efectos favorables puesto que parten de la misma calificación y tienen el mismo fundamento.

Llegados a este punto, habría que analizar si el estudio de la prohibición de la reformatio in peius en el seno de un procedimiento debe operar bien pretensión por pretensión, o bien de forma global.

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2013 (Rec. para unificación de Doctrina 4143/2012), en el mismo sentido la de 26 de mayo de 2014 (Rec. 1862/2012) y también la de 3 de julio de 2012 (Rec. 240/2010) señalan que la interdicción del citado principio- reformatio in peius- se debe llevar a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto objeto de discrepancia y con relación a cada ejercicio, independiente de los demás cuando tienen un fundamento autónomo.

Lo que se deduce del anterior argumento sería que, "a sensu contrario" habría que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

Por consiguiente, y de acuerdo con las sentencias señaladas, este Tribunal Central comparte la opinión que al respecto mantiene el Departamento de Inspección, debiendo concluirse que la correcta aplicación del principio de reformatio in peius exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el sujeto pasivo que son objeto de regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05978/2013 del 07/05/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Procedimiento inspector. Remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal.

Dos cuestiones relacionadas con la suspensión del plazo de prescripción que se produce al remitir la Administración el expediente a la vía penal, y, en segundo lugar, los efectos sobre esa suspensión del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, incumplimiento producido tras la devolución del expediente por parte de los tribunales de lo penal.

Fundamentos de derecho

SEXTO. Analicemos en primer lugar la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que, según la letra b) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley 58/2003, se produce por:

"b (...) La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso."

Apreciamos enseguida una primera peculiaridad, ya que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, aunque constituye un acto que interrumpe el plazo de prescripción, no determina el inicio inmediato del cómputo de un nuevo plazo de prescripción como sucede, por el contrario, con la generalidad de las actuaciones que interrumpen la prescripción...

Continúa ese "apartado siguiente", el apartado 7[1] concretando que:

"7. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido (...) por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal (...), el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.(...)"

La razón de ser de que el cómputo del plazo de prescripción no se inicie de nuevo con el envío del expediente al Ministerio Fiscal, que es la consecuencia propia de los actos interruptivos del plazo de prescripción, y que permanezca en estado latente hasta que finalice la imposibilidad de actuar que supone la interposición de la vía penal, podría obedecer a que en realidad la LGT, a través de los apartados 6 y 7 del artículo 68, está, en realidad, anticipando la figura de la suspensión del plazo de prescripción al que se referirá expresamente en el artículo 180.1 LGT, ...

No obstante, en absoluto puede afirmarse que la LGT haya descartado la interrupción de la prescripción en los casos que nos ocupan, ya que lo cierto es que en los apartados del artículo 68 que aquí nos interesan solo se habla de interrupción, y no de suspensión, y que el 68.7 establece que "(...) el cómputo del plazo de prescripción

se iniciará de nuevo” cuando finalice la vía penal, mientras que el 180.1 sí se refiere al efecto propio de la suspensión (reanudación del “(...) el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió (...)).”

Por lo tanto, veamos cómo esta interrupción encaja con el procedimiento inspector y, en concreto, si el inicio de un nuevo plazo de 4 años producido cuando finalizada la vía penal, se ve afectado por el exceso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector en que se incurre posteriormente, y las consecuencias que este exceso atribuye el artículo 150.2 a) de la LGT, que “No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo”, ya que podría cuestionarse si también pierden su eficacia interruptora de la prescripción las actuaciones derivadas de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, habida cuenta de su regulación autónoma y de que se trata de actuaciones que trascienden el marco de la actuación administrativa.

Esta cuestión ya ha sido resuelta por este TEAC a través de la resolución 18/07/2013 (R.G. 3492/10), que ha concluido que cuando la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal se produce en el seno del procedimiento inspector, ello lleva consigo que su incardinación en dicho procedimiento deba considerarse a todos los efectos, de modo que le son aplicables las consecuencias del incumplimiento de los plazos del procedimiento en el curso del cual se ha producido, el procedimiento inspector, lo que supone que perderá su eficacia interruptora de la prescripción si dicho procedimiento se ha excedido de plazo y es de aplicación el mencionado artículo 150.2 a).

SÉPTIMO. ... Como ya hemos visto, la regulación legal de las consecuencias que para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tiene la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, no se agota en los preceptos expuestos, ya que ha de atenderse también a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LEY 58/2003,...

A la vista de este precepto es claro que el legislador ha introducido de forma expresa en la norma la figura de la suspensión del plazo de prescripción,... Es necesario, por tanto, determinar su alcance en el cómputo del plazo de prescripción y el encaje de este efecto suspensivo con el procedimiento inspector.

Su efecto en el plazo de prescripción es claro: el plazo originario de prescripción de 4 años (no el reanudado en virtud de cualquier actuación interruptiva de la prescripción) se computa sumando al tiempo transcurrido desde su inicio (fin del plazo voluntario de ingreso) hasta su suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal), y el transcurrido desde que terminó la suspensión (con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal).

No obstante, su encaje con las norma propias del procedimiento inspector plantea la misma duda que acabamos de mencionar respecto de la interrupción de la prescripción, cual es si este el efecto suspensivo del artículo 180.1 en el plazo de prescripción se debe ver también afectado, eliminado, por las contingencias acaecidas en el procedimiento inspector. Esto es, si, tal y como hemos dicho que ocurre con el plazo de prescripción, la eficacia de la suspensión decae cuando el procedimiento inspector incurre (como ha ocurrido en el presente caso) en exceso de duración.

La contestación ha de ser negativa...

1. ... Es importante notar que cuando el artículo 150.2. a) regula las consecuencias de determinados vicios del procedimiento inspector (el exceso de su duración máxima o la interrupción injustificada superior

a 6 meses) tan solo los extiende a la interrupción de la prescripción (*"no se considerará **interrumpida** la prescripción como consecuencia de..."*), pero no mencionan a la suspensión del plazo

2. ... La consecuencia del final de la suspensión del procedimiento inspector no es el inicio de un nuevo plazo de prescripción de 4 años, sino, como dice el 180.1, que *"se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba"* ... Por lo tanto, el plazo de prescripción suspendido solo es eficaz para lograr que, tras el exceso de duración del procedimiento inspector, aun quede margen para su continuación (en los términos del mismo 150.2) si, cuando dicha suspensión se produjo, el plazo de prescripción que restaba era superior al que, en ese momento, le restase al procedimiento inspector (o al plazo mínimo de 6 meses que otorga el artículo 150.5 para finalizar las actuaciones tras su vuelta desde la jurisdicción penal). En el caso contrario, si era menor, se habrá agotado el plazo de prescripción antes de que termine el plazo del procedimiento inspector, de modo que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, ya no se está a tiempo de continuarlo válidamente, porque el contribuyente habrá ganado la prescripción.
3. Interpretar lo contrario (que los vicios del procedimiento inspector también eliminan el efecto suspensivo del plazo de prescripción) deja sin contenido lo dispuesto en el art. 180.1...
4. La interpretación propuesta, además de respetar y coordinar la liberalidad y el contenido de todos los preceptos en juego, responde a una lógica clara y razonable, cual es preservar que la Administración disponga de un plazo de prescripción, real y efectivo, de 4 años, impidiendo que este se siga consumiéndose cuando la Inspección legalmente no puede actuar por haberse visto legalmente obligada a remitir las actuaciones al fiscal.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00452/2015 del 28/05/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Reembolso del coste de las garantías aportadas. Anulación de la deuda por motivos formales con orden de retroacción de actuaciones.

El TEAC fija como criterio que, en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, pues el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

Fundamentos de derecho

CUARTO. ... La Directora recurrente estima que el TEAR no declaró improcedente la liquidación en el sentido a que se refiere el artículo 33.1 de la LGT, esto es, que la deuda no debiera ser pagada en ningún caso, en su totalidad o en parte. Considera que lo que hizo el TEAR fue retrotraer para que se liquidara por órgano competente y que no existe "improcedencia" cuando una liquidación es sustituida por otra.

No comparte este Tribunal Central estas conclusiones...

...El vicio de forma expulsa la liquidación anulada por esta causa del mundo jurídico, con lo que nos encontramos ante una obligación tributaria que no resulta exigible por no cumplir los requisitos de estar debidamente cuantificada o liquidada y estar vencida o en plazo. No cabe, por tanto, en los supuestos en los que se ordena la retroacción, en los que además se anula totalmente la liquidación impugnada, hablar de improcedencia parcial (no estamos ante una resolución que, entrando a conocer del fondo del asunto, estime en parte por razones sustantivas), ni cabe establecer correlación alguna con la cuantía que por el mismo concepto corresponda, en su caso, a la liquidación que posteriormente, en virtud de la retroacción, sustituya a la originaria anulada...

... Deberá tenerse en cuenta lo establecido en el punto 4 del artículo 66 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de Revisión en vía administrativa, relativo a la "Ejecución de las resoluciones administrativas" según el cual:

*"No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo **vicio de forma** no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, **se devolverán las garantías** o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."*

QUINTO. La segunda cuestión a resolver en este recurso es la relativa a la cuantía del reembolso del coste de

la garantía aportada para suspender, en su día, la ejecución de la liquidación que luego resulta anulada por la resolución o sentencia que ordena la retroacción...

En el caso de la resolución que analizamos en el presente recurso, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida ha devenido totalmente improcedente, por lo que el obligado tributario ha soportado indebidamente un coste del que ha de ser resarcido...

... Tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión ha de ser total...

Como señalaba la Sentencia del Tribunal Supremo 9 de diciembre 2013, es distinto el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial.



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

María Amparo Grau Ruiz

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 24 de febrero de 2015

Asunto: C512/2013, ECLI:EU:C:2015:108

Partes: *C. G. Sopora y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de los trabajadores - Artículo 45 TFUE - Igualdad de trato entre trabajadores no residentes - Ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen de indemnizaciones que abona el empresario - Ventaja concedida a tanto alzado - Trabajadores originarios de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que está el lugar de trabajo - Condición de que se haya residido a una distancia determinada de la frontera del Estado miembro en que está el lugar de trabajo».

1. Comentario

Esta sentencia se centra en analizar una condición impuesta en la normativa nacional para la obtención de una exención. En concreto, se estudia si el requisito de haber residido a una distancia específica de la frontera neerlandesa para disfrutar de un beneficio fiscal es contrario al Derecho de la Unión por obstaculizar la libertad fundamental de circulación de los trabajadores.

El impuesto holandés sobre las rentas de trabajo contempla una exención a tanto alzado de la indemnización por gastos extraterritoriales concedida a trabajadores que, con anterioridad a la relación laboral en los Países Bajos, tuvieron su domicilio en otro Estado miembro, a cierta distancia de la frontera. La ventaja tributaria en cuestión llega hasta el 30 % de la base imponible, sin que los trabajadores deban demostrar que han incurrido efectivamente en los gastos o si se alcanza el importe de la indemnización. Además, es posible lograr la exención de la indemnización recibida cuando los gastos extraterritoriales efectivos superan el máximo a tanto alzado del 30 %, si se presentan las pruebas correspondientes.

En principio, la legislación perseguía facilitar la libre circulación de trabajadores residentes en otros Estados miembros, que hubieran aceptado un empleo en los Países Bajos, en la medida en que les supusiera gastos adicionales, generalmente más elevados que los de los residentes de forma permanente en los Países Bajos, sin entrar a debatir su cuantía.

Esto dio lugar a que los empresarios tendieran a contratar a los trabajadores residentes fuera del país (porque podían abonarles un salario menor por el mismo trabajo, en virtud de la aplicación del régimen a tanto alzado). Para acabar con esta distorsión de la competencia en la región fronteriza, el 1 de enero de 2012 se introdujo como requisito adicional que, en los dos años precedentes, el trabajador hubiera vivido más de dos tercios del período a más de 150 kilómetros de distancia de la frontera neerlandesa en línea recta.

Se fijó esta distancia porque los gastos extraterritoriales suelen ser modestos o inexistentes cuando cabe desplazarse a diario desde el domicilio hasta el lugar de trabajo y viceversa. Con ello, se ahorraban también dificultades prácticas a la administración tributaria (a la hora de verificar la distancia entre el lugar de trabajo en los Países Bajos y el lugar en que el trabajador residía en el Estado miembro de origen antes de ser contratado).

Aunque el régimen se aplica sólo a trabajadores extranjeros que cuenten con conocimientos profesionales que no se encuentren disponibles en el mercado de trabajo neerlandés o sean infrecuentes en el mismo, se critica que esta normativa distingue de manera indirecta entre los nacionales de diferentes Estados miembros y da un trato menos favorable a unos no residentes que a otros (por razones geográficas, sólo podrán incumplir el requisito los trabajadores que tengan su domicilio en Bélgica, Alemania, Francia, Luxemburgo o Inglaterra).

En este caso, el legislador nacional determinó que lo decisivo fuera un criterio de diferenciación cuya puesta en práctica era más sencilla y no un supuesto de hecho cuya comprobación era más complicada. Ahora bien, las normas de simplificación sólo son proporcionadas cuando conducen en la gran mayoría de los casos al resultado que igualmente se habría producido de no aplicarse la simplificación. Además, deben tenerse en cuenta sus consecuencias jurídicas: sólo resultaría proporcionado denegar a los trabajadores no residentes transfronterizos un régimen de tanto alzado reducido si no incurrieran en lo esencial, en la gran mayoría de los casos, en ningún tipo de gasto extraterritorial. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente analizar esta cuestión.

2. Antecedentes

El Sr. Sopora deseaba que se le aplicase la exención prevista en la Ley holandesa del impuesto sobre las rentas de trabajo ("Wet op de loonbelasting 1964", artículo 31) para los trabajadores impatriados, que se definen reglamentariamente. Durante los dos años anteriores al comienzo de su trabajo en los Países Bajos, el Sr. Sopora había tenido su domicilio en Alemania, a menos de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa. Al no estimar su solicitud la Administración tributaria holandesa, recurrió la resolución denegatoria ante el Tribunal de primera instancia de Breda, que desestimó el asunto por entender que el requisito de haber residido a determinada distancia de la frontera neerlandesa no resultaba contrario al Derecho de la Unión. Siguió un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos ("Hoge Raad der Nederlanden"), que planteó una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de septiembre de 2013.

Las conclusiones fueron presentadas por la Sra. J. Kokott en audiencia pública el 13 de noviembre de 2014. En su opinión, la peculiaridad de este litigio consiste en que no se da un trato menos favorable a los no residentes que a

los residentes. Reconoce que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha sido vacilante en cuanto a si las libertades fundamentales prohíben hacer distinciones entre nacionales de diferentes Estados miembros (también en relación con la libertad de establecimiento y de circulación de capitales¹). Añade que distinguir entre trabajadores en función de su Estado de origen supone establecer nuevas fronteras, incluso si no se da a ningún trabajador foráneo un trato menos favorable que a los nacionales. Al tratarse de situaciones objetivamente comparables, la existencia del obstáculo se justifica por razones imperiosas de interés general, porque se persigue evitar que determinados trabajadores disfruten de unas ventajas excesivas gracias al régimen de tanto alzado y prevenir distorsiones de la competencia.

3. Cuestiones planteadas

1. “¿Existe una distinción indirecta —que requiere justificación— por razón de la nacionalidad, o bien un obstáculo a la libre circulación de trabajadores, si la normativa legal de un Estado miembro prevé la posibilidad de que se conceda a los «trabajadores impatriados» una indemnización exenta de gravamen por gastos extraterritoriales cuando en virtud de la misma al trabajador que en el período anterior a su contratación para trabajar en dicho Estado miembro ha residido en el extranjero a una distancia superior a 150 kilómetros de la frontera de tal Estado miembro se le puede conceder, sin necesidad de aportar prueba adicional alguna, una determinada indemnización exenta a tanto alzado, aun cuando el importe de la misma sea superior a los gastos extraterritoriales efectivos, mientras que, respecto al trabajador que en este mismo período haya residido a una distancia menor de dicho Estado miembro, la cuantía de dicha indemnización exenta se limita al importe efectivo demostrable de los gastos extraterritoriales?
2. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 1, ¿se basa el correspondiente régimen neerlandés, que se articula en torno al Decreto de 17 de mayo de 1965 de desarrollo de la Ley del impuesto sobre las rentas de trabajo de 1964, en razones imperiosas de interés general?
3. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 2, ¿va el criterio de los 150 kilómetros previsto en dicho régimen más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido con el mismo?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) declara:

“El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, mediante la que un Estado miembro prevé la concesión a los trabajadores que tenían su domicilio en otro Estado miembro antes de mantener una relación laboral en su territorio de una ventaja tributaria que consiste en la exención de gravamen a tanto alzado de una indemnización percibida en compensación por gastos extraterritoriales y que puede alcanzar el 30 % de la base imponible, todo ello a condición de que dichos trabajadores hubieran tenido su domicilio a más de 150 kilómetros de distancia de su frontera, a menos que dichos límites se hayan establecido de tal

1 Por ejemplo, en *Columbus Container Services* C-298/05, EU:C:2007:754 y *Orange European Smallcap Fund* C-194/06, EU:C:2008:289, respectivamente. sentencias D. C-376/03 EU:C:2005:424 y *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* C-374/04, EU:C:2006:773.

modo que la exención produzca de manera sistemática y evidente un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que realmente se ha incurrido, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente”.

5. Fundamentos de la sentencia

“A tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, la libre circulación de los trabajadores supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo” (apartado 21).

“El Tribunal de Justicia tiene declarado, más concretamente, que el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del impuesto sobre la renta (sentencias Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, apartado 12, y Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 23)” (apartado 22).

“Así pues, con independencia de que sus domicilios se hubieran encontrado o no a más de 150 kilómetros de la frontera neerlandesa, todos los trabajadores no residentes pueden disfrutar de la exención de gravamen de la indemnización que reciben en compensación por los gastos extraterritoriales en los que realmente hayan incurrido. No obstante, la simplificación administrativa que para la declaración de dichos gastos extraterritoriales se deriva del régimen de tanto alzado queda reservada a los trabajadores que tengan su domicilio a más de 150 kilómetros de la frontera” (apartado 30).

“Ahora bien, a la concesión a tanto alzado de una ventaja tributaria con la que se pretende subsumir las situaciones en que los requisitos materiales exigidos para disfrutar de dicha ventaja indudablemente se cumplen le resulta inherente la existencia de otras situaciones en que, por motivos diversos, dichos requisitos también se cumplen, de modo que esas otras situaciones dan derecho a disfrutar de esa misma ventaja mediante la presentación de las pruebas correspondientes” (apartado 32).

“Si bien es cierto que las consideraciones de orden administrativo no pueden justificar que un Estado miembro establezca excepciones a las normas de Derecho de la Unión (sentencia Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, apartado 45), de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende igualmente que no se puede negar a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos mediante la introducción de normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (véanse las sentencias Comisión/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, apartado 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, apartado 82, y Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 124)” (apartado 33).

“Por tanto, aun si, tal como señala el tribunal remitente, no deja de ser un método aproximado, el mero hecho de poner límites a la distancia desde el domicilio de los trabajadores y de fijar un máximo porcentual, tomando como puntos de arranque respectivos la frontera neerlandesa y la base imponible, no puede constituir por sí mismo discriminación indirecta ni un obstáculo a la libre circulación de trabajadores. Ello se puede afirmar con más motivo si se tiene en cuenta que, como sucede en el presente asunto, el régimen de tanto alzado obra en beneficio de los trabajadores que disfrutaban del mismo, ya que rebaja notablemente la carga administrativa de las gestiones que tienen que realizar para lograr la exención de gravamen de la indemnización que reciben en compensación por sus costes extraterritoriales” (apartado 34).

“No obstante, podríamos encontrarnos en una situación distinta si dichos límites se hubieran establecido de tal modo que el régimen de tanto alzado produjera de manera sistemática y evidente un reembolso en exceso de los gastos extraterritoriales en los que realmente se ha incurrido, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente” (apartado 35).



Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 3 de febrero de 2015

Asunto: C172/2013 ECLI:EU:C:2015:50

Partes: *Comisión Europea contra Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte*

Síntesis:

« Incumplimiento de Estado - Artículo 49 TFUE - Artículo 31 del Acuerdo EEE - Impuesto sobre sociedades - Grupos de sociedades - Consolidación fiscal de grupo - Trasferencia de las pérdidas sufridas por una filial no residente - Requisitos - Fecha con respecto a la cual se determina que las pérdidas de la filial no residente son definitivas ».

1. Comentario

A pesar de las buenas intenciones del Tribunal de Justicia en la Sentencia Marks & Spencer² -permitiendo a los grupos empresariales transfronterizos disfrutar de las ventajas de la consolidación fiscal, en caso de haber perdido toda otra posibilidad de tener en cuenta las pérdidas, mientras que el legislador de la Unión no regulase la cuestión-, esta sentencia ha dado lugar a numerosos conflictos jurídicos y muy diversas interpretaciones doctrinales. Por ejemplo, no indica en qué casos está excluida la posibilidad de tener en cuenta las pérdidas en el futuro ni en qué momento se ha de apreciar esta posibilidad.

La posibilidad de tener en cuenta las pérdidas por otra vía sólo queda realmente descartada cuando la filial ya no existe jurídicamente. Como la liquidación total puede prolongarse durante un largo período de tiempo, se intenta adelantar ese momento al cese de la actividad o al inicio de la liquidación, lo que tiene como consecuencia la determinación anticipada de la imposibilidad de tener en cuenta las pérdidas por otra vía.

Debe advertirse de que sólo es objeto de recurso, la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente, pero no de otras sociedades del grupo, y, las pérdidas de la actividad exterior, y no las sufridas por una filial no residente con sus establecimientos en el Reino Unido.

Como apunta la Sra. Kokott, la única forma practicable en el mercado interior de tener en cuenta las pérdidas de las filiales no residentes sería tomarlas en consideración de modo permanente e imputar los beneficios que se produzcan posteriormente. Tal solución reportaría a la sociedad matriz tanto la ventaja de tesorería como la de tener en cuenta las pérdidas totales³. Sin embargo, su consecuencia sería una considerable igualdad de trato entre las pérdidas de filiales no residentes y residentes, por lo que dejaría sin efecto el principio jurisprudencial de que un Estado miembro sólo debe tener en cuenta las pérdidas de una actividad exterior cuando también grave dicha actividad.

2 C-446/03 EU:C:2005:763.

3 En caso de que la filial, en el saldo de todos los períodos impositivos de su actividad, sólo presente pérdidas («pérdidas totales»), la consolidación fiscal tendrá efectos más allá de la mera ventaja de tesorería: en este caso, en virtud de la compensación de pérdidas con sus beneficios, la sociedad matriz se ahorrará impuestos, y de forma definitiva, por el importe de las pérdidas totales de su filial.

En el caso que nos ocupa, en el Reino Unido, a diferencia de las pérdidas de las sociedades residentes, las pérdidas sufridas por las sociedades no residentes sólo pueden imputarse a los beneficios de otras sociedades del mismo grupo si cumplen determinados requisitos, previstos en los artículos 118 y 119 de la Ley de 2010 del impuesto sobre sociedades.

Según la Comisión, con ello se hace una interpretación particularmente restrictiva del criterio que exige que se agoten las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas de la filial no residente en su Estado de residencia y se incumplen las obligaciones en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992; también por restringir la consolidación a períodos posteriores al 1 de abril de 2006 - fecha en que entró en vigor una nueva legislación tras la Sentencia Marks & Spencer ⁴-. Dado que el artículo 31 del Acuerdo EEE tiene el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 49 TFUE, el Tribunal aboga por aplicar todas las consideraciones formuladas con respecto al mismo *mutatis mutandis*.

El Reino Unido admite que las condiciones son restrictivas, debido únicamente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁵. Añade que si la valoración se produjera sólo en el momento de solicitar la consolidación fiscal, se permitiría al sujeto pasivo elegir, en contra de la jurisprudencia, en qué Estado miembro quiere tener en cuenta sus pérdidas, porque antes de formular la solicitud podría estructurarlas de forma que, al presentarla, ya no tuviera posibilidad de tener en cuenta dichas pérdidas por otra vía.

En el procedimiento la parte demandada es apoyada por el Reino de España, la República Federal de Alemania, el Reino de los Países Bajos y la República de Finlandia, que comparten que no incumbe al Reino Unido ninguna obligación de prever la posibilidad de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas por filiales no residentes en todos los casos en que no puedan tenerse en cuenta en otro lugar; y consideran que la exigencia de la liquidación de hecho de la filial no residente no es desproporcionada.

2. Antecedentes

En su redacción original, la Ley de 1988 del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades (Income and Corporation Taxes Act 1988) no permitía tener en cuenta las pérdidas de las sociedades no residentes. Para satisfacer las exigencias del Derecho de la Unión en cuanto a la libertad de establecimiento, tras la Sentencia Marks & Spencer, pronunciada el 13 de diciembre de 2005 (EU:C:2005:763), dicha Ley fue modificada por la Ley de Presupuestos de 2006 y posteriormente la Ley de 2010 del impuesto sobre sociedades (Corporation Tax Act) reprodujo prácticamente las disposiciones. Su artículo 118 exige que la sociedad no residente agote las posibilidades de que se tomen en consideración las pérdidas en el ejercicio fiscal en el que se hayan originado y en los ejercicios fiscales anteriores; mientras que su artículo 119, apartados 1 a 3, requiere que no puedan tenerse en

4 Al respecto, el Reino Unido señala que la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos también se reconoce para períodos anteriores al 1 de abril de 2006, si bien se rige por la legislación entonces aplicable, interpretada de conformidad con el Derecho de la Unión a raíz de la sentencia Marks & Spencer, de lo que da muestras la sentencia de la Supreme Court of the United Kingdom de 22 de mayo de 2013.

5 Sentencia K (C-322/11 EU:C:2013:716) un Estado miembro no está obligado a tener en cuenta las pérdidas derivadas de una actividad exterior si la legislación del lugar de la actividad no permite tenerlas en cuenta; Sentencia Krankenhaus Ruhezitz am Wannsee – Seniorenheimstatt (C-157/07 EU:C:2008:588) no puede obligarse a un Estado miembro a tener en cuenta, a efectos de la aplicación de su normativa fiscal, las consecuencias desfavorables derivadas de las particularidades de la legislación tributaria de otro Estado miembro; Sentencia A (C-123/11 EU:C:2013:84) tampoco el inicio de la liquidación de una filial constituye un caso claro de la excepción Marks & Spencer, ni siquiera la posterior pérdida de la personalidad jurídica.

cuenta en ejercicios fiscales futuros. Conforme al apartado 4, la posibilidad de que las pérdidas se tengan en cuenta en ejercicios fiscales futuros debe determinarse atendiendo a la situación inmediatamente posterior al cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido dichas pérdidas.

La Comisión critica que la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos queda excluida en la situación en la que se decide poner término a la actividad de la filial no residente e iniciar el proceso de liquidación de ésta tras el ejercicio fiscal en el que haya experimentado las pérdidas, y que esa consolidación se limite a las pérdidas sufridas en un solo ejercicio fiscal. Tras los dictámenes motivados de 23 de septiembre de 2008 y de 25 de noviembre de 2010 la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 5 de abril de 2013.

Las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2014 son estremecedoras. Defiende, tras una profunda revisión de la misma, la supresión de la llamada excepción Marks & Spencer⁶. A su juicio, esta solución favorecería el alineamiento con el resto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia fiscal, al delimitar las potestades tributarias de los Estados miembros⁷, respetar el principio de seguridad jurídica⁸, sin vulnerar el principio de capacidad contributiva, por ser la sociedad matriz y la filial sujetos de Derecho distintos. Considera que la denegación absoluta de la compensación de pérdidas con una filial no residente es conforme con el principio de proporcionalidad. Toda restricción de la compensación transfronteriza de pérdidas con una filial está justificada por el mantenimiento de la coherencia de un régimen tributario o por el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

3. Cuestiones planteadas

“La Comisión reprocha al Reino Unido una violación de la libertad de establecimiento tanto del Tratado FUE como del Acuerdo EEE. En este sentido, fundamenta su recurso en dos motivos: imposibilidad práctica de compensación transfronteriza de pérdidas dentro del grupo y limitación temporal de la compensación transfronteriza de pérdidas en el grupo”.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) decide:

1. “Desestimar el recurso.
2. Condenar en costas a la Comisión Europea.

6 Textualmente dice lo siguiente: “la posterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, además, ha restringido de tal manera la aplicación de la excepción Marks & Spencer que yo apenas consigo ver que aún tenga algún ámbito de aplicación” (...), “la sentencia Marks & Spencer nunca ha producido quietud porque siempre ha sido poco clara en sus efectos. Por este motivo, considero posible y oportuno revisar el sentido de la excepción Marks & Spencer” (...).”.

7 Sentencias National Grid Indus C-371/10 EU:C:2011:785 y X Holding C-337/08 EU:C:2010:89.

8 Sentencia Ålands Vindkraft C-573/12 EU:C:2014:2037.

3. La República Federal de Alemania, el Reino de España, el Reino de los Países Bajos y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas”.

5. Fundamentos de la sentencia

“La consolidación fiscal de grupo establecida por la CTA 2010 constituye una ventaja fiscal para las sociedades a las que se aplica. Al acelerar la liquidación de pérdidas de las filiales deficitarias por medio de su imputación inmediata a los beneficios de otras sociedades del grupo, confiere a éste una ventaja de tesorería (véanse las sentencias Marks & Spencer, EU:C:2005:763, apartado 32, y Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 19)” (apartado 22).

“Como se desprende del apartado 56 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que una filial no residente ha sufrido pérdidas definitivas en el sentido del apartado 55 de la misma sentencia, resulta contrario al artículo 49 TFUE excluir la posibilidad de que deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente” (apartado 27).

“Se desprende efectivamente de una jurisprudencia reiterada (véase la sentencia K, EU:C:2013:716, apartados 75 a 79 y jurisprudencia citada) que el hecho de que el Estado miembro de residencia de la filial no residente excluya toda posibilidad de imputar a un ejercicio posterior las pérdidas que ésta haya sufrido no implica que tales pérdidas deban considerarse definitivas, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763). En esta situación, el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz puede excluir la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos sin infringir el artículo 49 TFUE” (apartado 33).

“... El artículo 119, apartado 4, de la CTA 2010 prevé que la apreciación de si las pérdidas sufridas por una filial no residente tienen carácter definitivo, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), debe efectuarse en atención a la situación «inmediatamente posterior al cierre» del ejercicio fiscal en el que se hayan sufrido. Por lo tanto, como se desprende de su tenor, esta disposición no impone, en cualquier caso, ninguna exigencia sobre la apertura de un proceso de liquidación de la filial antes del cierre del ejercicio fiscal en el que se hayan experimentado las pérdidas” (apartado 35).

“... Debe recordarse que sólo pueden considerarse definitivas, en el sentido del apartado 55 de la sentencia Marks & Spencer (EU:C:2005:763), las pérdidas sufridas por una filial no residente si ésta ya no percibe ingresos en su Estado miembro de residencia, pues mientras los perciba, aun cuando sean mínimos, existe la posibilidad de que las pérdidas puedan aún compensarse con los beneficios futuros obtenidos en el Estado miembro de residencia (véase la sentencia A, EU:C:2013:84, apartados 53 y 54)” (apartado 36).

“Ahora bien, con independencia de si, para satisfacer la exigencia de seguridad jurídica en relación con el acceso a la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos por las pérdidas sufridas antes del 1 de abril de 2006, puede ser suficiente con remitirse al modo en que interpreta la legislación nacional vigente antes de esa fecha la Supreme Court of the United Kingdom, que no excluye dichas pérdidas de la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos, procede señalar que la Comisión no ha demostrado que en alguna ocasión no

se ha concedido la consolidación fiscal de los grupos transfronterizos para pérdidas anteriores al 1 de abril de 2006" (apartado 43).



Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de marzo de 2015

Asunto: C594/2013 ECLI:EU:C:2015:164

Partes: «go fair» Zeitarbeit OHG y Finanzamt Hamburg-Altona

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial - IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra g) - Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social - Concepto de “organismos a los que [se ha reconocido] carácter social” - Empresa de trabajo temporal - Puesta a disposición de cuidadores cualificados - Exclusión de la exención».

1. Comentario

Esta sentencia aborda la interpretación de la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes “directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social”, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por “otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social”, prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido⁹. Asimismo se toma en consideración la exclusión de la exención del artículo 134, letra a) de dicha Directiva, referida al caso en que las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas.

Se analizan también las normas internas de transposición en Alemania. Concretamente, el artículo 4, punto 16, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz, UStG) y artículo 12, apartado 1, de la Ley por la que se regula la cesión de mano de obra (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung¹⁰. El Tribunal recuerda que cada Estado miembro dispone de una facultad de apreciación para establecer en su Derecho nacional las normas conforme a las cuales puede concederse el reconocimiento de su carácter social a los centros que lo soliciten.

El Tribunal señala que, si bien las exenciones se han de interpretar restrictivamente, no pueden ser privadas de sus efectos. Es preciso ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad. Apunta los elementos a tomar en consideración, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales, para determinar las entidades con carácter social.

⁹ DO L 347, p. 1; y su corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60.

¹⁰ En sus versión respectivas de la Ley de 19 de diciembre de 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794 y la Ley de 23 de diciembre de 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607.

2. Antecedentes

Durante el ejercicio fiscal de 2010, «go fair» Zeitarbeit OHG realizó determinadas prestaciones de servicios y la Administración tributaria de Hamburgo-Altona sometió al tipo impositivo general del Impuesto sobre el volumen de negocios los ingresos procedentes de las mismas. «Go fair» recurrió y el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Hamburgo en materia tributaria (“Finanzgericht Hamburg”) desestimó el recurso. Interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo federal en materia tributaria (“Bundesfinanzhof”), éste entiende que la sociedad no cumple los requisitos establecidos en el artículo 4, punto 16, letra k), de la UStG, puesto que presta un servicio de cesión de trabajadores con carácter temporal; pero como llevó a cabo prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», considera que no es posible excluir que pueda invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Por ello, plantea esta petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de noviembre de 2013. El asunto fue juzgado sin conclusiones, tras haberse oído al Abogado General Mengozzi.

3. Cuestiones planteadas

1. “Sobre la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112:
 - a) ¿Puede un Estado miembro ejercitar el margen de apreciación que le asiste a la hora de reconocer un organismo de carácter social de tal manera que, pese a reconocer a personas que prestan sus servicios a cajas sociales y de seguro de dependencia, no reconoce tal carácter a los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes?
 - b) En caso de que se deba reconocer como organismos de carácter social a los cuidadores diplomados, ¿se deduce el reconocimiento de una empresa de trabajo temporal que cede cuidadores diplomados a centros de atención reconocidos (centros destinatarios) del reconocimiento de los trabajadores cedidos?
2. Sobre la interpretación del artículo 134, letra a), de la Directiva 2006/112:

¿Es indispensable para la prestación de servicios de asistencia por parte del centro de atención destinatario (cesionario de la mano de obra) la puesta a disposición de cuidadores diplomados, como operación directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social, cuando dicho centro destinatario no puede prestar sus servicios sin tales trabajadores?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) declara:

“El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que ni los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes ni una empresa de trabajo temporal que pone tales trabajadores a disposición de centros a los que se

ha reconocido carácter social entran dentro del concepto de «organismos a los que [se ha reconocido] carácter social», que figura en dicha disposición”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Procede recordar de entrada que los términos empleados para designar las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse las sentencias *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 16; *Comisión/ Países Bajos*, C-79/09, EU:C:2010:171, apartado 49; *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 22, y *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, apartados 26 y 27)” (apartado 17).

“Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales, para determinar las entidades a las que, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, debe reconocerse un «carácter social» a efectos de dicha disposición. Entre tales elementos pueden figurar la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, apartados 57 y 58; *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 53, y *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 31)” (apartado 20).

“... De conformidad con el artículo 9 de la Directiva 2006/112, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. En consecuencia, en virtud del artículo 10 de la misma Directiva, este requisito excluye de la tributación a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario” (apartado 23).

“En lo que respecta, por un lado, al concepto de «organismo», que figura en la citada disposición, según la jurisprudencia, éste es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro (véase la sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 35 y la jurisprudencia citada). En consecuencia, una sociedad colectiva como «go fair» puede ser considerada un «organismo» en el sentido de esta disposición” (apartado 27).

“En cambio, en lo que atañe, por otro lado, a los términos «[de] carácter social», es preciso declarar que la puesta a disposición de trabajadores no constituye, como tal, una prestación de servicios de interés general realizada en el

sector social. A este respecto, carece de pertinencia que los trabajadores de que se trate sean cuidadores o que se pongan a disposición de centros de atención reconocidos” (apartado 28).



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de febrero de 2015

Asunto: C43/2014 ECLI:EU:C:2015:120

Partes: ŠKO-ENERGO s. r. o. contra Odvolací finanční ředitelství

Síntesis:

« Procedimiento prejudicial - Protección de la capa de ozono - Régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea - Método de asignación de derechos de emisión - Asignación gratuita de los derechos de emisión - Sujeción de tal asignación a un impuesto sobre donaciones ».

1. Comentario

En este caso se interpreta el alcance del artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo¹¹. Con respecto al método de asignación, este artículo dispone: «Para el período de tres años que comenzará el 1 de enero de 2005 los Estados miembros asignarán gratuitamente al menos el 95 % de los derechos de emisión. Para el período de cinco años que comenzará el 1 de enero de 2008, los Estados miembros asignarán gratuitamente al menos el 90 % de los derechos de emisión.»

En la República Checa, conforme a la Ley nº 357/1992 del impuesto sobre sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales, en su versión modificada por la Ley nº 402/2010 para cubrir los gastos de promoción de la producción eléctrica a partir de recursos renovables, el impuesto sobre donaciones grava, al tipo del 32%, la adquisición gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero para producir electricidad mediante combustión de carburante, con excepción de la cogeneración.

La percepción del impuesto de donaciones es contraria a la gratuidad de la asignación prevista en el artículo 10 de la Directiva 2003/87. Por un lado, aunque el impuesto de donaciones no ha sido objeto de armonización, los Estados miembros deben ejercer sus competencias respetando el Derecho de la Unión (Sentencia Porto Antico di Genova C-427/05 EU:C:2007:630). Como dispone el artículo 4.3 TUE, deben abstenerse de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines de la Unión. Por otro lado, la normativa de la Unión en materia de medio ambiente no impide a los Estados miembros mantener o adoptar medidas de mayor protección, según el artículo 193 TFUE, siempre que persigan las mismas finalidades de protección medioambiental que la Directiva de que se trate o sean compatibles con ella (Sentencia Deponiezweckverband Eiterköpfe C-6/03, EU:C:2005:222). Sin embargo, esto no sucede.

Además, aunque el importe obtenido fuera inferior al 10 % del valor total de los derechos de emisión asignados, la República Checa sometió a tributación a casi el 20 % de esos derechos, siendo incompatible con el artículo 10 de

11 DO L 275, p. 32.

la Directiva. Lo relevante es que la Directiva no hace referencia al valor de éstos, sino a su número, que representa la cantidad de gases de efecto invernadero que se va a liberar.

Como explica la Abogada General, el impuesto checo de donaciones sobre los derechos de emisión asignados gratuitamente no se basa en la utilización de los derechos de emisión, sino sólo en la gratuidad de la asignación. Se trata de una carga impuesta a posteriori por la asignación, lo que implica su incompatibilidad. Alude al caso de la normativa española, para señalar que, por el contrario, compensa las ganancias inmerecidas obtenidas con la utilización de los derechos de emisión asignados gratuitamente y también grava a las empresas titulares de centrales térmicas y nucleares que, pese a no necesitar derechos de emisión, obtienen ganancias inmerecidas porque otras empresas integran en sus precios el valor de los derechos de emisión¹².

Junto al argumento material, aduce otro formal -que no plasma finalmente el Tribunal en la Sentencia-: es incompatible con el artículo 9 de la Directiva 2003/87 someter la asignación de derechos de emisión a un impuesto de donaciones si en el plan nacional de asignación no está prevista tal tributación. El impuesto checo de donaciones sobre la asignación gratuita de derechos de emisión no fue recogido, ni siquiera a posteriori, en dicho plan. A su juicio, si el impuesto tiene por objeto específico la asignación gratuita de derechos de emisión, afecta al método de asignación, que, según al artículo 9.1 de la Directiva, debe establecerse en el plan de asignación; sin perjuicio de que el artículo 21.1 de la Directiva obligue a los Estados miembros a presentar anualmente a la Comisión un informe sobre la aplicación de la misma, prestando especial atención a las disposiciones de asignación de los derechos de emisión y al tratamiento fiscal de los derechos de emisión.

2. Antecedentes

En 2011 y 2012, la República Checa asignó gratuitamente a ŠKO-Energo derechos de emisión de gases de efecto invernadero para producir electricidad, por los que la Agencia Tributaria (Finanční úřad) le reclama un importe de 20 473 152 coronas checas (unos 740 000 euros), en concepto de impuesto sobre donaciones.

SKO impugnó, sin éxito, esta tributación ante la Dirección competente para resolver los recursos en materia tributaria ("Odvolací finanční ředitelství"). Recurrió ante el Tribunal Regional de Praga ("Krajský soud v Praze"), que estimó su demanda por incompatibilidad con la Directiva 2003/87. En casación, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo ("Nejvyšší správní soud") duda sobre la conformidad de ese impuesto con el Derecho de la Unión y plantea petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE, por recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de enero de 2014. Las conclusiones de la Sra. Kokott fueron presentadas en audiencia pública el 11 de diciembre de 2014.

12 Al igual que en la Sentencia Iberdrola y Gas Natural (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 y C-640/11, EU:C:2013:660) se trata aquí de la producción de electricidad, pero no de un tributo especialmente concebido para compensar las ganancias inmerecidas obtenidas con la asignación gratuita de derechos de emisión, sino de la aplicación de un impuesto de donaciones a dicha asignación.

3. Cuestión planteada

“¿Debe interpretarse el artículo 10 [de la Directiva 2003/87] en el sentido de que se opone a la aplicación de disposiciones de Derecho nacional que gravan con el impuesto de donaciones la asignación gratuita de derechos de emisión en el período pertinente?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) declara:

“El artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de un impuesto sobre donaciones como el que es objeto del litigio principal si dicho impuesto no respeta el límite máximo de asignación retribuida del 10 % de los derechos de emisión recogido en ese artículo, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente”.

5. Fundamentos de la sentencia

“... El Tribunal de Justicia ha precisado que ni el artículo 10 de la Directiva 2003/87 ni ninguna otra disposición de esa Directiva se refieren a la utilización de esos derechos de emisión ni restringen expresamente el derecho de los Estados miembros a adoptar medidas que puedan influir en las implicaciones económicas de la utilización de esos derechos de emisión (sentencia Iberdrola y otros, EU:C:2013:660, apartado 28)” (apartado 19).

“No obstante, la adopción de tales medidas no puede neutralizar el principio de asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero ni menoscabar los objetivos de la Directiva 2003/87 (sentencia Iberdrola y otros, EU:C:2013:660, apartado 30)” (apartado 21).

“A este respecto, el principio de gratuidad del artículo 10 de la Directiva 2003/87 se opone no sólo a la fijación directa de un precio para la asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, sino también a la percepción a posteriori de una carga por la asignación de esos derechos de emisión (sentencia Iberdrola y otros, EU:C:2013:660, apartado 31)” (apartado 22).

“En consecuencia, debe observarse que una medida como la controvertida en el litigio principal, que únicamente contempla la asignación de derechos de emisión, pero no su utilización, en un sector dado y durante un período de tiempo limitado que coincide en parte con el período para el cual el legislador de la Unión instauró, con carácter transitorio, el principio de la cuasi gratuidad de las asignaciones de derechos de emisión, constituye un gravamen sobre la asignación gratuita de derechos de emisión de gases de efecto invernadero incompatible con la exigencia de gratuidad establecida por la Directiva 2003/87” (apartado 24).

“Procede añadir igualmente que una medida de esa índole —destinada, según se desprende de la resolución de remisión, a recaudar ingresos adicionales para quienes explotan centrales solares fotovoltaicas— persigue objetivos

diferentes de los de la Directiva 2003/87. Por consiguiente, tampoco puede considerarse como una medida de mayor protección en el sentido del artículo 193 TFUE (véanse, por analogía, las sentencias Deponiezweckverband Eiterköpfe, C-6/03, EU:C:2005:222, apartados 49 y 52, y Azienda Agro-Zootecnica Franchini y Eolica di Altamura, C-2/10, EU:C:2011:502, apartado 50)” (apartado 25).

“Además, procede subrayar que la interpretación que defiende el Gobierno checo es contraria al objetivo que se persigue con el artículo 10 de la Directiva 2003/87, a saber, mitigar provisionalmente el impacto económico de la introducción por la Unión Europea de un mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero evitando una pérdida de competitividad en determinados sectores de producción incluidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva (sentencia Iberdrola y otros, EU:C:2013:660, apartado 39). Ese objetivo implica por lo tanto que la limitación al 10 % del número de derechos de emisión que pueden ser objeto de una asignación retribuida debe apreciarse desde el punto de vista de quienes operan en cada uno de los sectores de que se trate y no en relación con el conjunto de los derechos de emisión asignados por el Estado miembro, respetando el principio de igualdad” (apartado 28).



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Juan Calvo Végez. El derecho de deducción en el IVA. La Ley, 2015.

Analiza el derecho de deducción en el IVA y la problemática que plantea desde un punto de vista práctico, tomando como punto de partida la doctrina administrativa y jurisprudencial más reciente sobre esta cuestión. Además incorpora ejemplos prácticos. Dicho análisis está adaptado a la reciente reforma tributaria, que ha introducido importantes novedades en el ejercicio de este derecho.

Jacques Malherbe; Carol P. Tello y María Amparo Grau Ruiz. La revolución fiscal de 2014 (FATCA, BEPS, OVDP). Monografías Tributarias, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

La Revolución fiscal de 2014 pretende llamar la atención sobre el cambio rápido al que estamos asistiendo en el ámbito de la fiscalidad internacional. Desde luego, el intercambio automático de información tributaria ha configurado nuevo escenario en el plano internacional. En particular, la nueva Ley americana ("Foreign Accounts Tax Compliance Act" – "FATCA") ha supuesto, en sí, una revolución jurídica en el intercambio de datos fiscales. El detonante ha sido el hecho de sujetar ciertos pagos a una retención en la fuente, salvo que se proporcionen los datos requeridos. Para su puesta en marcha se ha apostado por la adopción de Acuerdos Intergubernamentales.

La acción internacional contra la erosión de la base y el traslado de beneficios ("Base Erosion and Profit Shifting" – "BEPS") se ha impulsado con fuerza desde el seno de la OCDE. El libro repasa las distintas acciones, su coherencia y su grado de consecución hasta la fecha. En un contexto en el que se van reforzando las potestades administrativas, hasta con alcance extraterritorial, se potencian simultáneamente las vías para la regularización. Los contribuyentes norteamericanos pueden valorar la posibilidad de acogerse al programa de regularización fiscal ("Offshore Voluntary Disclosure Program" – OVDP). Otra alternativa, más radical, es la de expatriación, pero también conlleva un coste. En definitiva, se aportan luces para que el avezado lector comience a imaginar hasta dónde nos puede conducir esta revolución.

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.

Comisión Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

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@etmasores.com
C/Roa de la Vega-4^a-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^a-1^aA
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
releaa@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^a
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^a-Ed. Granada
48009 Bilbao

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, 23 - 2^o - 1^a
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 indexación 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.

