

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez.	9
-------------------------------	---

Editorial:

La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones	
Antonio Cayón Galiardo.	13

Estudios:

¿Por qué no interesan a los inversores estadounidenses las SOCIMI españolas?	
Mercedes Fuster Gómez	35
Crónica de la RIC 2011	
Salvador Miranda Calderín	47
La responsabilidad de los miembros de la administración concursal en materia de sanciones tributarias [art. 43.c) de la LGT]: aspectos conflictivos	
Joaquín Álvarez Martínez	73
Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción	
César García Novoa.	103

Jurisprudencia:

STS de 21-06-2012. IRPF. Procedimiento de recaudación. Facultades de los órganos de recaudación. Requerimientos de obtención de información a entidades bancarias.. . . .	129
STS de 17-05-2012. Canon de saneamiento. Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Falta de notificación de la liquidación.	132
STS de 18-06-2012. Procedimiento de Inspección. Duración de las actuaciones Inspectoras. Inexistencia de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras superior a seis meses. Diligencia argucia.	134
STS de 31-05-2012. Procedimiento de inspección. Iniciación de las actuaciones inspectoras. Vicios no invalidantes	137
STS de 14-05-2012. Procedimiento de Inspección. Representación del obligado tributario. Validez de la representación para la firma de actas en conformidad	139
SAN de 17-05-2012. Impuesto sobre sociedades. Reserva para inversiones en Canarias. Actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Falta de prueba sobre la conexión y necesidad del local y empleado.	140

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 16/02/2012. Procedimiento económico-administrativo. Momento de aportación de documentos o pruebas. Abuso procesal. No admisión de pruebas ante los Tribunales económico-administrativos cuando pudieron aportarse durante el procedimiento de aplicación de tributos	145
---	-----

RTEAC de 10/05/2012. Procedimiento económico-administrativo. El trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes que precisa de su ejercicio activo para desplegar sus efectos. Aplicación analógica de los artículos 223.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 24 del RGRVA al procedimiento abreviado 148

RTEAC de 30/05/2012. IS. Empresas de reducida dimensión. Tipo reducido no aplicable a entidades que no realicen actividades económicas. Sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles que no cumplen los requisitos establecidos en la normativa del IRPF para que dicha actividad sea considerada como actividad económica . . . 151

Unión Europea:

STJUE de 26-04-2012. IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 80, apartado 1 – Venta de bienes inmuebles entre sociedades vinculadas – Valor de la operación – Normativa nacional que establece que en el caso de operaciones entre personas vinculadas la base imponible a efectos del IVA está constituida por el valor normal de mercado 157

STJUE de 10-05-2012. Artículos 63 TFUE y 65 TFUE – Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) – Diferencia de trato entre los dividendos abonados a OICVM no residentes, sujetos a retención en origen, y los dividendos abonados a OICVM residentes, no sujetos a dicha retención – Necesidad, para apreciar la conformidad de la medida nacional con la libre circulación de capitales, de tomar en consideración la situación de los titulares de participaciones – Inexistencia – Función de las Retenciones en la Fuente como instrumento de Recaudación tributaria – Causas de Justificación de Restricciones Fiscales: reparto poder tributario, eficacia controles fiscales, coherencia fiscal – Restricciones Fiscales a la Libre Circulación de Capitales y Estados Terceros – Limitación de los efectos de las sentencias del TJUE 163

STJUE de 21-06-2012. Fiscalidad – IVA – Sexta Directiva – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Requisitos para su ejercicio – Artículo 273 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Práctica de las autoridades tributarias nacionales – Denegación del derecho a deducción en caso de comportamiento irregular del emisor de la factura relativa a los bienes o servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho – Carga de la prueba – Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular del emisor de dicha factura y de demostrarlo – Test de Culpa in eligendo de proveedores . . 171

STJUE de 21-06-2012. Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Plazo para la presentación de la solicitud de devolución – Plazo de caducidad – Principio de Seguridad Jurídica: implicaciones (garantías) para los contribuyentes 178

Novedades Editoriales. 183

La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

La doctrina del TS sobre la regularización de las retenciones incorrectamente practicadas puso sobre la mesa la existencia de un problema al que se hacía frente modificando la interpretación anteriormente sostenida por los tribunales y la Administración.

De ello nos hemos ocupado en los números 82 y 90 de esta misma revista, si bien no debe darse el tema por cerrado sino que, antes bien, hemos de volver sobre algunas de aquellas cuestiones no solo para examinar la evolución que, desde entonces, ha sufrido la jurisprudencia y la doctrina en estos temas, sino también por cuanto hemos de dar noticia de un nuevo asunto que ofrece un perfil similar al anterior en la medida en que se refiere a la regularización de obligaciones vinculadas o conexas materialmente aunque pertenecientes a ejercicios distintos. Se trata de casos en que la Administración viene detectando una incorrecta imputación temporal –sea de un ingreso, de un gasto, o de una cuota del IVA–, y regulariza la situación de forma que también provoca un enriquecimiento injusto pues sólo corrige el ejercicio al que debió imputarse la partida, dejando intacto aquél otro al que el contribuyente lo imputó. En tales casos considera además que debe también exigir intereses de demora e imponer sanciones, en la misma forma en que lo viene haciendo en el caso de regularización de retenciones.

Estas liquidaciones, en las que solo se regulariza parcialmente la situación del contribuyente porque solo afectan al periodo en el que aparecen cuotas dejadas de ingresar pero a los otros periodos en los que el contribuyente ingreso incorrectamente, han sido objeto de varios pronunciamientos del TEAC, de los que daremos noticia, en los que se corrige el efecto del enriquecimiento injusto, pero se dejan intactos los aspectos concernientes a los intereses de demora y a las sanciones. Esto último

debe, a nuestro juicio, ser objeto de examen pues, al igual que los supuestos de regularización de las retenciones, han puesto de manifiesto que las obligaciones tributarias no son tan autónomas unas de otras como quiere argumentarse. Además, estos otros casos también revelan que la Administración no puede desconocer que hay obligaciones tributarias distintas que tienen una vinculación o conexión material entre ellas, y que, si esto no se reconoce, se terminará por exigir un doble pago y, con ello, siempre un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración. Por tal motivo, los tribunales vienen a exigir a la Administración que, a la hora de calificar los hechos para regularizar el tributo de que se trate, tome en consideración que existen otros pagos que han compensado económicamente la pérdida de ingresos fiscales.

No obstante haber aspectos comunes entre los casos de la regularización de las retenciones y los de las correcciones en la imputación temporal, también existen elementos distintos entre aquellos y los que ahora se detectan. Así, en estos segundos supuestos estamos dentro de un mismo impuesto -IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA- aunque con referencia a periodos impositivos distintos, situándonos ante un mismo sujeto que es quien ya ha pagado espontáneamente por ese mismo concepto y posiblemente sin ventaja alguna -si anticipó el pago- o con la sola ventaja financiera de haber retrasado uno o dos años el pago, lo que no ocurre en el caso de la retención al no ser el retenedor quien paga su obligación, ni quien lo hace actúa de forma espontánea, sino que es el obligado principal el que cumple con una obligación distinta que le es propia.

Tenemos pues casos en los que la Administración ha resaltado hasta el exceso el carácter autónomo de las obligaciones tributarias -obligación del retenedor y del contribuyente, y obligaciones de un mismo tributo en periodos impositivos distintos- regularizando separadamente cada obligación a pesar de estar materialmente vinculada a otras y sin atender a las posibilidades que le brindaba el ordenamiento jurídico para examinarlas conjuntamente, mientras que, de otra parte, debemos añadirlo ahora, no se está actuando con la coherencia que sería deseable pues, cuando conviene, las obligaciones, que siguen siendo autónomas, son mezcladas procedimentalmente y funcionan como un todo único, de suerte que, en otros casos, predomina la consideración conjunta de las mismas. Nos referimos a los casos en los que se ha iniciado un procedimiento tendente a la regularización de varias obligaciones, autónomas e independientes -v.g. varios tributos-, en los que la Administración las considera sometidas todas a un mismo régimen prescriptivo, de suerte que, la mera unión provocada por su mención conjunta en el acto de inicio del procedimiento, determina que se las considere unidas a determinados efectos: los de la prescripción. Mencionamos este tema, del que nos hemos ya ocupado anteriormente en esta revista, porque esta doctrina -que estimamos errónea- ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de Junio de 2012 (Ponente: Joaquín Huelin Martínez De Velasco), cuyo resumen ofrecemos en este mismo número de la revista.

Pues bien, sería deseable que se mantuviese una doctrina en alguna medida uniforme en relación con la autonomía o separación de las obligaciones tributarias, en la que debería exigirse una visión o calificación conjunta de la situación del contribuyente a regularizar cuando existan vinculaciones materiales entre las distintas obligaciones, mas no cuando la única relación existente entre ellas es la mención conjunta en el acto de inicio de un procedimiento de comprobación.

II. Los dos supuestos de obligaciones materialmente vinculadas o conexas

A. La regularización de las retenciones

1. Los supuestos en que se aplica la doctrina del TS

Aunque en forma muy resumida y al solo efecto de exponer los elementos comunes que existen entre estos casos –retenciones– y aquéllos en los que se regulariza una incorrecta imputación temporal de alguna partida, recordemos que fue la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección Segunda) de veintisiete de febrero de dos mil siete (Rec. Nº 2400/2002) –siguiendo lo ya declarado en la sentencia de 13 de noviembre de 1999 (F.J. 5.º)– la que delimitó el objeto de aplicación de la doctrina que en ella se aplicaba a los siguientes supuestos.

En primer lugar, se trataba de casos en que “el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige”.

En segundo lugar, nos dice el Tribunal: “La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la Ley le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.”

Y finalmente, el tercer requisito consiste en que “La discrepancia se produce más tarde, cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo cuatro años después. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley. Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada”.

Se trata, en suma, de una constatación por parte del Tribunal Supremo de que, si la regularización culmina exigiendo un pago del retenedor por el importe de las retenciones no practicadas ni ingresadas, cuando el retenido actuó sin alterar los parámetros dados en la retención, se genera una doble imposición o, mejor, un enriquecimiento sin causa. Precisamente para evitar este efecto, la solución que propone el Alto Tribunal es que la regularización no afecte a la obligación del retenedor, pues la considera inexigible, inexistente, extinguida, etc.

Hemos también se advertir que esta forma de resolver el problema que suscitaría el enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, no se comparte por todos los que han abordado el tema, pues existen opiniones que consideran posible una solución distinta, consistente en lo esencial en regularizar tanto al retenedor como al retenido, con la finalidad de devolver al segundo lo que resulte procedente, pero exigiendo al primero la cantidad dejada de ingresar (La Inspección de los tributos y la comprobación de los pagos a cuenta del IRPF: del «enriquecimiento injusto» al «empobrecimiento injusto». R. Pérez Calvo y J.M. Pérez Calzada. Impuestos, nº 4, 2011. Pág. 27).

2. La regularización: los intereses y las sanciones

Pues bien, en estos casos, aunque el propio Tribunal Supremo declaraba procedente, en su caso, exigir intereses de demora y sanciones, estamos ante un asunto –el de las sanciones al retenedor– que ha tenido una larga historia en nuestro ordenamiento, pues era dudoso en un primer momento que su conducta fuese sancionable por lo que hubo de dictarse la Orden del Ministerio de Hacienda, de 30 de octubre de 1980, emanada al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, en la que se establecía que, en el caso de que se hubiese practicado la retención a un tipo inferior al que procediere, al retenedor se le aplicaría la correspondiente sanción por “infracción de omisión” si procediese y se le exigirían los intereses de demora por la diferencia que arroja la aplicación del tipo procedente.

Muchos años más tarde, aunque antes que se dictase la sentencia del TS que se ha citado anteriormente, el problema lo había afrontado el TSJ de Murcia, en su sentencia de 31 de diciembre de 2002 (Ponente: Don Joaquín Moreno Grau), en términos muy semejantes a los que emplearía el TS, pues venía a decir: “Desde un punto de vista material... La Administración Tributaria, en caso de defecto en la retención, no se resentirá en la percepción de la cuota puesto que lo que no reciba por vía de retención lo recibirá por vía de declaración del perceptor de renta.

Sobre esta premisa... La liquidación efectuada comprensiva de la totalidad de las cantidades que se debieron retener carece de sentido puesto que la cuota total correspondiente la ha percibido la Administración a través de las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los perceptores de renta, en las que las deducciones de cuota correspondientes a las retenciones realizadas habrán estado en consonancia con la retención aplicada por la empresa.

Lo anterior no quiere decir que la Administración quede inerte ante el incumplimiento, o defectuoso cumplimiento, por la empresa de su obligación de retener ya que se dispone de dos vías: una, la de efectuar una liquidación de intereses correspondientes al período de tiempo en que la Administración no pudo disponer de la liquidez proveniente de las cantidades no retenidas, lo que hizo; otra, incoar el correspondiente expediente sancionador contra el obligado por incumplimiento de sus deberes tributarios...” (F.J. 2º)

Esta misma doctrina sería la fijada por el Alto Tribunal en la Sentencia de veintisiete de febrero de dos mil siete, seguida por la de 5 de marzo de 2008, declarado: “DÉCIMO. La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime... cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza.

Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados”.

A pesar de la reiteración de la posición del Tribunal Supremo, como el tema no parecía cerrado –como tendremos ocasión de exponer– fue el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 12 de Febrero de 2009 (Rec. 4144/2006), quien vendría a argumentar sobre la sancionabilidad de la conducta del retenedor tratando de completar la escueta mención que, al tema, había hecho el TS, y lo hacía afirmando: “El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce cómo se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria...”

... El Tribunal Supremo concluye manteniendo la posibilidad de imponer al retenedor la sanción que proceda por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de esas retenciones. Y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003, por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.”

Esta doctrina ha sido cuestionada por la doctrina ya que, recogiendo distintas opiniones, decíamos en el nº 82 de esta revista que “cabe dudar de la proporcionalidad, e incluso de la propia antijuricidad, de las infracciones y sanciones que se aplicasen al retenedor, ya que, si como dicen las sentencias, una vez cumplida la obligación principal, la obligación del retenedor no subsiste, cómo puede sancionarse por la falta de pago de la obligación (ya inexistente) de que trae causa la infracción.”

En resumen, sobre el tema se suscitaban dos posibles respuestas: considerar que se trata de una deuda inexistente y que ello conlleva la exclusión de la antijuricidad del impago de retenciones o bien no sería sancionable por otros motivos que después exponremos; o bien aceptar que se pueden imponer sanciones si bien se abriría un debate sobre el tipo de infracción que resultaría aplicable.

Del examen de estas dos opciones nos ocuparemos posteriormente.

B. Las regularizaciones que rectifican imputaciones temporales: intereses de demora y sanciones

Según hemos señalado anteriormente, el TEAC ha dictado algunas resoluciones referidas a casos en que los órganos de aplicación del tributo vienen detectando una incorrecta imputación temporal –de un ingreso o gasto, o de una cuota del IVA–, y, consiguientemente regulariza la situación, pero lo hace en una forma en la que también provoca un enriquecimiento injusto pues se limita a corregir y regularizar el ejercicio en el que se constata la existencia de una cuota dejada de ingresar, dejando intacto aquél otro en el que, la incorrecta imputación del contribuyente, había provocado un ingreso mayor al debido. Además, en tales casos, también se han exigido intereses de demora e impuesto sanciones, en la misma forma en que se venía haciendo en el caso de regularización de retenciones.

Debido a la similitud de ambos casos –a pesar de las diferencias que también se han mencionado- hace que nos ocupemos ahora de ellas.

Comenzaremos por dar una noticia breve de las resoluciones del TEAC, comenzando por la de 1 de diciembre de 2011 (Nº Resolución: 00/4633/2009), en la que ya se delimitan los casos en los que la doctrina resulta aplicable pues se trata de aquellos supuestos en los que “la Administración (... que...) realiza esa liquidación es conocedora de la circunstancia descrita, de modo que, obligando a pagar al contribuyente las cantidades que le constan ya ingresadas por autoliquidación le está conminando a realizar un pago que bien puede considerarse indebido por duplicado, de conformidad con el artículo 221.1.a) LGT”. Dándose también las circunstancias de que se incoó el correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria grave.

La siguiente resolución, nº 00/3427/2009, de 31 de enero de 2012, en la que se modifica la imputación temporal de unas cuotas de IVA devengadas anticipándolas a períodos anteriores a los declarados cuando esas mismas cuotas regularizadas habían sido declaradas por el propio contribuyente en períodos posteriores, el TEAC considera que se le estaría exigiendo un pago indebido por duplicado, por lo que, para evitar un enriquecimiento injusto, la Administración debe tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro período para no exigirlo nuevamente, debiendo también reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria. También en este caso resalta el TEAC el requisito esencial para tal reconocimiento, que sea la propia liquidación la que parta de la consideración de que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo, poniendo de manifiesto un eventual doble pago.

Al igual que en la anterior resolución, el TEAC considera que ello procede “sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y sanciones que pudieran corresponder”.

La tercera resolución, nº 00/3713/2009, de 30 de junio de 2011, se refiere a la imputación de un gasto que el contribuyente había cargado a 2003 y que la liquidación impugnada considera imputable al ejercicio 2004, el TEAC, también para evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, exige tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio y, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso, proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

Aunque en este caso, no se aplicaron sanciones, ello resulta porque pudo existir una interpretación razonable aunque incorrecta de la norma.

Pues bien, de las tres resoluciones que hemos resumido, se deduce que, primero, el fundamento para anular la regularización que se estaba produciendo, era la necesidad de evitar el enriquecimiento injusto que se estaba produciendo. En segundo lugar, en los tres casos el TEAC limita la aplicación de esta doctrina a los supuestos en los que se cumpla un requisito formal: que sea la propia liquidación la manifieste que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. Es decir, la Administración debe ser conocedora de esta circunstancia.

También en los tres casos, el remedio para evitar el enriquecimiento injusto, consiste en exigir a la Administración que contemple la regularización del contribuyente conjuntamente, tomando en

consideración la existencia de obligaciones materialmente vinculadas, por lo que debe tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria .

Finalmente, también en los tres casos, la conducta del contribuyente sería sancionable y se exigirían intereses de demora.

En suma, entendemos que es posible encontrar en estos casos un conjunto de elementos comunes con los supuestos de retenciones en los que también se aplican sanciones e intereses que nos permite, a pesar de las diferencias que encontraremos, examinar el tema conjuntamente.

III. Los intereses de demora

La exigencia de intereses de demora podría decirse que es una cuestión que parece resuelta, dentro del propio mandato del artículo 26 de la LGT que ordena exigirlos cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, debiendo calcularse sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente.

Dada esta dicción la única duda parecería trasladarse a la interpretación del “plazo” durante el cual no se habrían producido los ingresos, lo que resolvió el TS en la sentencia de cuatro de noviembre de dos mil nueve (Sala de lo Contencioso, nº recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero) cuando declaraba:

“QUINTO.- Pudiera objetarse que pese a ello, las sentencias citadas dejan a salvo el derecho de la Administración a reclamar los intereses que de esa falta de ingreso se derivaron, así como la sanción procedente por la omisión de los citados ingresos, estando comprendidos ambos conceptos (sanción e intereses) en las liquidaciones impugnadas.

El argumento esgrimido es sólo parcialmente cierto. Los intereses que nosotros reconocíamos eran los que median entre la fecha de la retención y el pago del Impuesto de Sociedades o Renta por el sujeto pasivo, lo que no tienen nada que ver con los que aquí han sido objeto de liquidación que operan con parámetros temporales absolutamente distintos, lo que obligaría a que la Administración operase con datos claramente diferentes a los que en este recurso concurren.”

Este mismo criterio ha sido acogido por en sentencias como la dictada por el TSJ de las Islas Baleares, de 10 de marzo de 2011 (Rec. Nº 10/2009. Ponente: Don Fernando Socias Fuster), en la que se suscita sobre la extensión de los perjuicios que se han podido causar a la Administración por la actuación indebida del retenedor, dado que el la liquidación y el TEAR los consideraban exigibles hasta la fecha de la liquidación provisional practicada por la Administración en fase de inspección, frente a lo que declara la sentencia:

“No obstante, entendiendo que dichos intereses son los destinados a compensar el perjuicio causado a la administración por el retraso en la percepción de las retenciones, no cabe que se extiendan hasta la fecha

de la liquidación provisional practicada por la administración en fase de inspección, sino hasta el momento en que los trabajadores debían efectuar el ingreso de IRPF, momento en que el perjuicio por la falta de retención cesa al compensarse con el ingreso de los trabajadores.” (F. J. 3º).

Sin embargo, también existen pronunciamientos judiciales en los que se rechaza la aplicación de intereses moratorios en estos casos. Así lo afirma el TSJ de Asturias, en la sentencia de 29 de noviembre de 2011 (Rec. Nº 1592/2009. Ponente: Don Rafael Fonseca González), al decir:

“... La cuestión se centra en si proceden intereses de demora derivados de una liquidación practicada al retenedor y declarada nula porque el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, y en tal sentido este Tribunal, frente a los argumentos de la Administración, viene manteniendo (sentencia de 30 de junio de 2011), que anulada la liquidación y dado el concepto y alcance de los intereses de demora como prestación accesoria a tenor de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT, no procede la exigencia de intereses por carecer de deuda sobre que devengarlos, criterio que sigue manteniendo este Tribunal y que lleva a estimar el presente recurso.” (F. J. 3º).

Ante estas dos sentencias, entendemos que en una primera perspectiva parece mejor fundado el argumento consistente en afirmar que no hubo daño económico causado a la Administración al menos a partir del momento en el que el retenido ingresó, aunque sí lo hubo hasta ese momento, siendo ese es el lapsus temporal –“plazo”– en el que la Administración se vio privada de la suma que debió ser retenida e ingresada, pues la interpretación sostenida por los órganos liquidadores en ambos casos desnaturalizaría el cobro de estos intereses para exigirlos sobre una deuda inexistente, perdiendo además su carácter resarcitorio como ha reconocido el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de Abril de 2009, cuando expuso: “La naturaleza del interés de demora tributario no es diferente a la del Derecho privado, teniendo una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación”.

No obstante ello, el terreno al que nos trasladaría la STSJ de Asturias es el debate sobre si es posible liquidar esos intereses cuando la obligación principal que los sustenta ya ha sido cumplida, debate que consideramos debe resolverse afirmativamente, aunque no más allá de lo que aceptado por el TS en la sentencia transcrita.

IV. Las sanciones

A. Las sanciones en la regularización de una incorrecta imputación temporal

Según hemos expuesto anteriormente, las regularizaciones que se practican en estos casos imponen también sanciones en los ejercicios en los que, a consecuencia de la incorrecta imputación temporal, se liquidó una cuota dejada de ingresar. Ello con independencia de que pudiesen apreciarse en el caso circunstancias que incidiesen finalmente en la exculpación del contribuyente.

Al efecto tenemos una previsión contenida en el artículo 191 de la LGT que tipifica una infracción susceptible de subsumir las conductas en que incurren los contribuyentes. Dice la Ley:

“6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”

A nuestro juicio, la configuración legislativa de esta infracción es incorrecta, por lo que su aplicación produce unos efectos desproporcionados, por varias razones.

En primer lugar hemos de decir que, a nuestro juicio, esta infracción está sancionando en puridad un diferimiento del impuesto. Siendo ello así, la ubicación de la infracción como modalidad de un tipo genérico consistente en “dejar de ingresar” no es adecuada a la verdadera realidad de la conducta desplegada por el contribuyente ya que este ha realizado el ingreso del tributo, aunque en un periodo distinto. Es decir, lo que realmente se ha producido no es una falta de ingreso sino, como decíamos, un incumplimiento del plazo de ingreso.

Pero es más, el mero retraso en el pago no se sanciona en nuestro ordenamiento si el contribuyente regulariza su situación en la forma prevista en el artículo 27 de la LGT que exige dos circunstancias: que se realice el pago aunque sea extemporáneamente, y, que se haga en la forma en que ordena el apartado 4 del mencionado precepto:

“4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”

Es decir, lo que se sanciona realmente en este caso es el “sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”, siendo, en conclusión, el requisito incumplido –puesto que el ingreso se produjo– el “no identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y (... no...)... contener únicamente los datos relativos a dicho período”.

Sin poner en duda la justificación de estos requisitos formales ya que la Administración no puede percibir ingresos como un totum revolutum sin conocer las obligaciones que se están extinguiendo, lo que sí cabe cuestionarse es la proporcionalidad de la sanción que se deriva de su incumplimiento, pues la diferencia entre cumplirlos –regularizar según el artículo 27 LGT– o no cumplirlos, es una sanción del 50 % de las cuotas que se ingresaron, pero en un plazo distinto al derivado de la correcta aplicación de la norma.

De otra parte, debemos añadir a lo anterior que, precisamente en los casos en los que se aplica la doctrina del TEAC que hemos expuesto anteriormente, uno de los requisitos que se exigían para que la regularización hubiese de tener en cuenta el ingreso producido en otro periodo de pago, consistía en que fuese la propia liquidación la que manifestase que estaba determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. Es decir, que las propias actuaciones de la Administración reflejaban a qué periodo impositivo y a qué concepto pertenecían las cuotas indebidamente ingresadas.

B. Las sanciones en la regularización del retenedor

1. La evolución desde entonces: jurisprudencia y doctrina administrativa

Hemos resumido anteriormente el estado de la cuestión hasta el momento en el que el tribunal supremo dictó un conjunto de sentencias que vinieron a replantear la cuestión de la regularización de las retenciones incorrectamente practicadas. Nos corresponde ahora referirnos a la evolución del tema a partir de aquéllos momentos.

A este fin hemos de mencionar el hecho de que la Audiencia Nacional ha dictado varias sentencias en las que, con escasa argumentación, declaraba la nulidad de la liquidación practicada –nulidad argumentada con todo detalle- y, a la vez, la de la sanción derivada de la misma.

A este efecto comenzamos por mencionar la Sentencia de 18 de diciembre de 2008 (Rec. Nº 558/2006. Ponente: Doña Felisa Atienza Rodríguez) que referida a los ejercicios 1996, 1997, 1998 y sanción, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a unas retenciones del trabajo personal-profesional incorrectamente practicadas, al tener que aplicar al caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta en las sentencias de 27 de febrero de 2007 y otras posteriores, declara que “la aplicación de la anterior doctrina, obliga a un pronunciamiento estimatorio de la demanda, declarando la nulidad de la liquidación practicada así como de la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración”. Hemos de añadir a la cita de esta sentencia de la Audiencia Nacional que la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 (Rec. 4144/2006) hace un estudio detallado de su contenido y de los antecedentes que la motivaron para concluir que en realidad no puede invocarse como precedente a efectos de instar, en estos casos, la anulación de las sanciones pues las sanciones que se anulan no guardan relación con la retención mal practicada.

No obstante ello, la misma Audiencia Nacional en otra sentencia de 10 de diciembre de 2009 (Rec. Nº 30/2008. Ponente: Doña Esperanza Córdoba Castroverde), en un caso semejante e invocando también la jurisprudencia del Tribunal Supremo, nos dice:

“Dados los términos de la referida jurisprudencia y pese a que esta Sala había mantenido hasta su conocimiento una tesis más restrictiva, acorde con el expresado principio de la autonomía del deber de retener,... procede aplicar la citada doctrina expuesta por el Alto Tribunal... , y, por tanto, concluir que habiéndose extinguido la obligación principal, al no constar discrepancias sobre ello, a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración) y ante la falta de prueba por parte de la Administración de que ese «doble pago» no se había producido, proceder a la estimación del recurso sin necesidad de entrar en el análisis de las demás cuestiones planteadas, debiendo anularse la liquidación y, con ella, la de la sanción basada en la omisión de un ingreso tributario que, como hemos visto, no era debido.”

Pero no es la única, ya que también la sentencia de 3 de noviembre de 2010 (Rec. Nº 304/2009. Ponente: Don Tomas García Gonzalo) referida al IRPF, ejercicios 97 a 99, declara:

“... Si bien el Tribunal Supremo ha venido admitiendo la posibilidad de sancionar en supuestos de falta de práctica de retenciones y anulación de liquidación por enriquecimiento injusto,... este supuesto ha de

interpretarse restrictivamente, no siendo de aplicación a supuestos como el de autos en el que la propia liquidación practicada al sujeto obligado a retener ha sido anulada y no por lo que haya declarado o dejado de declarar el supuesto perceptor de la renta, ya que con la anulación de aquella liquidación la sanción impuesta ha perdido su cobertura jurídica”.

No sin haber razonado anteriormente el porqué de la anulación de la sanción al señalar que: “Concretándonos al supuesto de autos, comenzaremos señalando que esta Sala y Sección, desde su sentencia de 28 de julio de 2010, recaída en el contencioso-administrativo 210/2009, mantiene que la anulación total y definitiva de la liquidación tributaria ha de alcanzar a la validez del acuerdo sancionador por conllevar una falta de cobertura del mismo.

Se da en autos, como en el supuesto allí enjuiciado, que no puede aplicarse un tipo sancionador con un concreto porcentaje sobre una cuantía que ya no ha de ser regularizada, y que por tanto tiene base 0”.

Y finalmente, del mismo tribunal, la sentencia de 28 de septiembre de 2011 (Rec. 49/2010. Ponente: López Candela, Javier Eugenio), en un asunto en el cual el TEAC había ordenado la retroacción del procedimiento al entender que el reclamante había planteado una cuestión nueva, dice:

“Aducir, como hace el TEAC, que se trata de una cuestión nueva no planteada en fase de comprobación tributaria, no puede conllevar la inaplicación de la mencionada doctrina jurisprudencial, toda vez que no puede obviarse que se trata de una cuestión jurídica,... puesto que el enriquecimiento injusto existe, no desde que lo declare un Tribunal, sino desde el momento en que se exige la deuda tributaria al sujeto retenedor mediante la regularización practicada.

OCTAVO.- Procede, por tanto, la anulación de la resolución del TEAC impugnada, y en consecuencia, la de la liquidación impugnada, así como la de la sanción impuesta de la que trae causa y por lo que procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del TEAC impugnada en autos y expresada el fundamento derecho primero, así como el acuerdo liquidatorio y sancionatorio del que derivan.”

Expuestas las sentencias de la Audiencia Nacional que conocemos se han pronunciado sobre este tema, hemos de decir que ni en todas ellas aparece con claridad el motivo de la anulación de la sanción, y que tampoco ha sido esta la posición seguida por otros tribunales. Así, por solo referirnos a algunas de las que no cuestionan la imposición de una sanción al retenedor, nos remitimos a la Resolución del TEAC de 26 de junio de 2012 (Vocalía 12.^a) que recoge y menciona entre otras las siguientes:

“Así, puede citarse sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 13 de mayo de 2010 (Rec. N° 782/2009), en la que se señala (fundamentos de derecho segundo y tercero):... Podemos también invocar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de junio de 2010 (Rec. N° 389/2009), en la que se afirma:... , ello no desvirtúa que la mercantil... SA ha realizado la conducta infractora de haber retenido en concepto de IRPF por debajo del tipo reglamentariamente establecido.

Asimismo podemos citar sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de marzo de 2011 (Rec. N° 4009/2008), en la que podemos leer (fundamento de derecho cuarto):

“El recurso contencioso-administrativo no puede ser estimado en su integridad, sin embargo.

En consonancia con lo razonado ut supra, a la Administración Tributaria le cabe sancionar la conducta de la recurrente, en tanto que ésta no atendió al deber de ingresar la deuda tributaria que le incumbía, deuda derivada de su obligación de retener e ingresar la retención, como hicimos ver en el Fundamento segundo.

La conducta imputable a la recurrente encaja en el tipo del art. 191 LGT de 2003 y la infracción se consuma por dejar de ingresar tempestivamente las retenciones debidas. Consumación para la cual no es necesario comprobar ni en nada influye si los contribuyentes del IRPF han satisfecho por su lado la deuda tributaria.”

Pero lo que es más importante, el propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 21 de mayo de 2009 (Rec. N° 2255/2003. Ponente: Don Manuel Martín Timón), rechaza primero el argumento de la recurrente que defendía aplicar a estos casos la doctrina del “pago por tercero” pues, a su juicio, el sujeto pasivo del Impuesto puede extinguir la obligación de pago del retenedor cuando lleve a cabo la declaración e ingreso del Impuesto correspondiente; y después va a confirmar la sentencia de instancia y, con ello, la posibilidad de sancionar (aunque no conocemos si se le planteó el tema de fondo):

“Quinto. El cuarto y último motivo del recurso de casación plantea el problema de la sanción al incumplimiento de la obligación de retener... Pues bien, en el presente caso, la postura del Tribunal Económico-Administrativo Central quedó expresada en su resolución en los siguientes términos (Fundamento de Derecho Quinto):

«... Si bien, no existe en la conducta de la interesada ánimo de ocultación de los hechos a la Hacienda Pública, no se suscitan acerca de las normas incumplidas lagunas, dudas interpretativas o disparidades de criterio que pudieran inducir a interpretaciones alternativas razonables por lo que procede confirmar la sanción impuesta.»

Por su parte, la Sentencia de instancia,... desestima la pretensión de anulación de la sanción con base en el siguiente razonamiento:

«NOVENO. Finalmente respecto a la procedencia de la sanción, procede señalar que acreditada la conducta infractora, consistente en el incumplimiento de la obligación de retención, al amparo de los preceptos citados, la Sala entiende que procede su confirmación, al no haberse ingresado en plazo el importe liquidado»

Pues bien, en el motivo cuarto se alega infracción del artículo 77 de la Ley General Tributaria.

La tesis de la recurrente, como ya expuso en el escrito de demanda, se basa en la existencia de una duda más que razonable en torno a los preceptos a aplicar a cuyo efecto se sostiene:...

No puede estimarse el motivo alegado teniendo en cuenta que la sentencia, en facultad que resulta privativa de la Sala de instancia, de un lado, ha constatado la existencia de un arrendamiento de bienes muebles, reconocido por la recurrente en la Diligencia de 26 de mayo de 1994, y, de otro, ha apreciado la existencia de culpabilidad en los términos antes reseñados.”

No obstante lo anterior, quien ha elaborado una posición más argumentada en este asunto, en el sentido de razonar la imposición de sanciones en estos casos, ha sido el TEAC, el cual, desde la Resolución de 12 de febrero de 2009 (Rec. 4144/2006) ha sostenido la plena legalidad de la imposición de una sanción por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda en plazo, por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de las retenciones.

A este efecto y en contestación a los argumentos de la recurrente, decía entonces:

“DÉCIMO: Anuladas las liquidaciones impugnadas vía reclamación... queda pronunciarse sobre la procedencia de las sanciones impuestas y que derivaban de dichas liquidaciones.

El Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 27 Feb. 2007... ello no implica, a juicio de este Tribunal, que no deba sancionarse la conducta del retenedor que no cumplió correctamente su obligación de retener, ya que en ese caso se estaría amparando la conducta del retenedor que estando obligado a retener sobre el pago de determinadas rentas no lo hace o lo hace de forma incorrecta. El pagador de rentas que, por la normativa propia del tributo, quedan sujetas a retención está obligado a retener sobre las mismas, esta obligación establecida ya en el artículo 10 de la Ley 44/78, es una obligación autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta sujeta de autoliquidar su tributo. Tal es la independencia de ambas obligaciones que por el propio mecanismo de retenciones, la norma permite que en un momento posterior, el perceptor de la renta se deduzca las cantidades que se le hubieran debido retener, aunque la retención efectivamente no se le hubiera practicado (Ley 44/78). El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce cómo se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria. (Artículo 77.3.b de la Ley General Tributaria).

(...)

El Tribunal Supremo concluye manteniendo la posibilidad de imponer al retenedor la sanción que proceda por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de esas retenciones, y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003, por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

(...)

DUODÉCIMO: (...) En cuanto a la tipicidad de la infracción cometida el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, Ley 25/95, tipifica como infracciones graves, entre otras conductas, la siguiente: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria... Y el artículo 191.1 de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 señala igualmente que: «Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la

totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (...)» En el caso concreto aquí planteado, la conducta acreedora de sanción, consiste en haber dejado de ingresar cantidades que debieron retenerse sobre las percepciones satisfechas por la Entidad al haberse aplicado un tipo incorrecto de retención en el abono de determinadas retribuciones y sin haberse regularizado las mismas.”

Pues bien, si el esfuerzo del TEAC en 2009 estaba, como se desprende de la resolución transcrita, encaminado a argumentar muy especialmente sobre la inclusión de la conducta del retenedor en el tipo de infracción consistente en dejar de ingresar, en una reciente resolución ha ahondado en otras cuestiones que también ponían en duda la posibilidad de sancionar estas conductas. Se trata de la resolución de 26 de junio de 2012 (Vocalía 12.^a) cuya argumentación debe examinarse con detalle para distinguir las cuestiones que suscita a debate.

2. La cuestión de la nulidad de la sanción como corolario de la nulidad de la liquidación

La primera de las cuestiones que resuelve el TEAC -resolución de 26 de junio de 2012- con la cual compartimos algunos argumentos venía dada por el acuerdo adoptado por el TEAR que se impugnaba en el que se declaraba:

“... Teniendo en cuenta que la liquidación tributaria, relativa a la sanción, trae causa, sin género de duda, del acuerdo que acabamos de anular, tal anulación conlleva, de suyo, la de la liquidación por sanción analizada. Y todo ello por cuanto que a tenor del art. 64.1 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de RJAP y PAC “La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero”, de lo que se deduce, a contrario sensu, que igual camino anulatorio ha de seguir inexorablemente el acuerdo sancionador, en la medida en que halla su fundamento básico en una liquidación que, como se acaba de relatar, ha sido anulada previamente por este Tribunal.”

Frente a ello, el Director General recurrente, oponía, y el TEAC acepta, el hecho de que la sanción, no tenía su causa en la liquidación –encaminada a la cuantificación de una obligación tributaria, que nace del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos- sino que estaba fundada en el “ius puniendi” del Estado, siendo su finalidad la de castigar el incumplimiento de los deberes impuestos a los contribuyentes. Es decir, la sanción no toma su causa en la liquidación sino en la infracción de un deber u obligación.

A nuestro juicio, si en un plano abstracto esto es cierto, en el ámbito del caso que se juzga no lo es enteramente, pues la infracción consiste en “dejar de ingresar” lo que solo se va a determinar, en la generalidad de los casos, mediante la correspondiente liquidación administrativa, siendo su cuantía además el referente para fijar el montante de la sanción a imponer. Es decir, la existencia de una liquidación administrativa está casi siempre inserta en el propio tipo de la infracción definida legalmente. Por ello, no existiendo liquidación, hay que explicar cómo incide su nulidad en los demás actos que la presuponen.

En todo caso, tampoco aporta luz sobre este asunto lo afirmado por el TEAC cuando dice: “en el caso aquí enjuiciado, la liquidación resulta anulada no por razones formales, de procedimiento o sustantivas

(que pudieran ser trasladables o no al acuerdo sancionador), sino que, lo cual es bien distinto, siendo plenamente procedente la regularización de la situación tributaria del obligado a practicar retenciones (puesto que ha quedado acreditado que ha incumplido sus obligaciones), la liquidación debe anularse porque su pago no resulta exigible.”

Este argumento, esencial para conocer si el motivo de la nulidad de la liquidación puede incidir en la sanción, nos lleva a un motivo de nulidad cuya infracción del ordenamiento jurídico se nos escapa, sin que desconozcamos la dificultad de razonar que la liquidación es nula porque no puede exigirse (¿ineficaz?), pero es también válida porque no ha incurrido en ninguna infracción formal, de procedimiento o sustantiva, porque de ser exclusivamente nula, difícilmente podría mantenerse la sanción que la presupone.

3. La sanción se impone por el incumplimiento de obligaciones propias del retenedor

En coherencia con la postura mantenida por el TEAC en el tema antes comentado, pero reforzando nuestras observaciones, dice la resolución que la “conducta sancionable... consiste en el incumplimiento por parte del obligado de su obligación de retener e ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro Público” y que “con dicha sanción se está castigando una conducta del obligado tributario que es susceptible de ser sancionada, aunque no pueda exigirse la cuota correspondiente por haber sido ésta última ingresada” pues “la obligación del retenedor es una obligación que le es propia y que es autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta de declarar dicha renta y autoliquidar su tributo”.

A nuestro juicio el razonamiento es incuestionable, pues ni en este momento ni cuando nos hemos ocupado anteriormente de este tema, hemos pretendido que la conducta del retenedor no fuese reprochable, siendo lo discutible la forma en que se sanciona en el momento actual.

4. El incumplimiento de la obligación del retenedor no puede ser regularizado por el contribuyente con el pago de la obligación principal

Para salir al paso de algunas observaciones que la doctrina había hecho sobre la posibilidad de considerar que el pago hecho por el contribuyente –IRPF o IS- de la obligación principal podría asimilarse a una regularización al margen de las previsiones literales del artículo 27 de la LGT, la resolución analizada nos dice:

“Partiendo, pues, de la distinción entre deuda tributaria y sanción, es cierto que nuestro ordenamiento admite el pago de un tercero, si bien lo admite como medio de extinción de la deuda tributaria... En cambio, no contempla la conducta de un tercero como excusa absolutoria que vede la imposición de sanciones o de penas... Así, respecto de la posibilidad de considerar que ha existido una regularización tardía y espontánea de la situación tributaria del retenedor, como consecuencia de la presentación por el obligado a soportar la retención de su autoliquidación, lo que conllevaría la exclusión de la infracción y la exigencia de los recargos del artículo 27, debemos descartarla a la vista de lo que con claridad se dispone en el artículo 179 de la Ley General Tributaria...”

A la vista de los preceptos transcritos, en los supuestos aquí analizados, el obligado que incumple su obligación (el retenedor) no procede en modo alguno a la regularización voluntaria, aunque extemporánea, de su situación tributaria, sino que simplemente un tercero ha procedido posteriormente al pago de la cuota, actuando además este tercero no voluntariamente (sino por expresa disposición legal, que le impone la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a su propia imposición personal)... ”

En consecuencia, “el incumplimiento de una obligación tributaria por parte de un obligado tributario, el retenedor, no puede quedar subsanado por el posterior cumplimiento, por parte de otro obligado tributario distinto, el perceptor de la renta sujeta a retención, de sus propias obligaciones fiscales”.

Y, para adelantarse a quien argumentase que, de hecho y según el propio Tribunal Supremo, la obligación del retenedor había quedado inexigible, extinguida, etc., lo que permitiría aproximar este caso al previsto en el artículo 27 de la LGT, el TEAC añade como argumento que la “diferenciación entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria (trascendental en nuestro caso y que, en última instancia, constituye la razón última de la teoría del Tribunal Supremo del enriquecimiento injusto) está recogida en la Ley General Tributaria en su artículo 21”. Es decir, la obligación del retenedor había nacido válidamente y quedó incumplida, si bien, devino posteriormente en inexigible.

En relación con esta parte de la argumentación del TEAC, hemos de advertir que no faltan opiniones autorizadas que, con otros razonamientos, sostienen también que el contribuyente no puede regularizar la obligación del retenedor, como lo demuestra el hecho de que esta última obligación no ha quedado extinguida. En tal sentido lo razona C. Palao Taboada (“La jurisprudencia y el modelo legal de retención a cuenta” CEF nº 350, 2012) quien pone en cuestión que el TS declarase que la obligación del retenedor se hubiese extinguido por el pago del contribuyente.

Por nuestra parte, consideramos que cuando el TS afirma, en relación con obligación del retenedor, “parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza” (Sentencia TS de 5 de marzo de 2008), se está refiriéndose a una obligación que ha desaparecido, y que, si se menciona su inexigibilidad, lo que debemos preguntarnos es por la causa de ello y si dicha causa no afecta a su existencia; además de que la distinción a que se refiere el TEAC, cuando diferencia el nacimiento y la exigibilidad de las obligaciones, se debe recordar que tal distinción se empleó para definir la situación de las obligaciones tributarias antes de que hubiesen sido liquidadas, pero no parece que explique la naturaleza de una liquidación tributaria que carece de ejecutividad o que, al menos, la tiene suspendida. Aunque aceptamos la existencia de liquidaciones cautelares, aunque ya no se hable de ellas ni en la Ley ni en la doctrina, lo cierto es que ni con ello, ni afirmando que la obligación no se ha extinguido, tampoco explicaríamos cómo afecta a estas liquidaciones –u obligaciones- el paso de un tiempo indeterminado.

5. La cuestión de la tipicidad

No obstante lo anterior, la cuestión que en mayor medida ha sido objeto de críticas por parte de los autores que se han ocupado de este tema, es la atinente a la tipicidad de la conducta del retenedor pues no hay coincidencia sobre el tipo infractor en que puede subsumirse sin dificultades la conducta del retenedor.

En relación a este tema, el TEAC nos dice: "... por lo que respecta al principio de tipicidad, esta conducta es constitutiva de infracción tributaria de conformidad con lo preceptuado en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, el cual dispone que "1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".

En desarrollo del precepto anterior, el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que "1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada", esto es, la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo."

Hemos de recordar a este efecto, que el TEAC se enfrenta ahora a dos problemas: primeramente, la correcta inclusión de esta conducta en el tipo de infracción del artículo 191 de la LGT; y, en segundo lugar; que la dicción literal del Reglamento general del régimen sancionador fija la base de la sanción en la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, siendo que, de la liquidación que regulariza la situación, no resulta, como hemos visto antes, ninguna cantidad a ingresar ("la liquidación debe anularse porque su pago no resulta exigible", dice la misma resolución. Es más, de exigirse, resultaría un enriquecimiento injusto).

En relación con la primera cuestión, en el nº 90 de esta misma revista manifestábamos nuestras dudas y discrepancias con la calificación que la Administración daba a esta conducta, subsumiéndola en el tipo consistente en dejar de ingresar, así como también expresábamos las dificultades para imponer las sanciones previstas en los artículos 198 y 199 LGT. Pues bien, C. Palao Taboada centra el problema de la sancionabilidad de estas conductas en la inclusión de las mismas en el tipo de infracción grave que ocasiona un perjuicio económico, pues acepta que el perjuicio económico es el daño financiero que se causa por el retraso en percibir la sumas que debieron ingresarse antes por el retenedor, si bien ese daño se compensará con el interés de demora exigible. Es decir, el daño es principalmente un diferimiento del pago. Por esta razón, coincide en parte con Prieto Ruiz ("La imposición de sanciones al retenedor conforme a la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre retenciones. CEF 334, 2011), autor que se pronuncia por la configuración legal de una nueva infracción que se ajuste en mejor medida a la verdadera realidad de la conducta del retenedor, posición a la que nos sumamos también.

Ahora bien, esta solución nos parece la más adecuada porque no creemos, a diferencia de quienes defienden que podrían aplicarse en estos casos las infracciones previstas en los artículos 198 y 199 de la LGT, que estos tipos de infracción se ajusten tampoco sin dificultades a la realidad.

En concreto, en el primer caso, dice la LGT: "Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve”.

Y, en segundo lugar, el artículo 199 que dispone:

“Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.”

Entendemos que el primer tipo no se ajusta siempre a la verdadera conducta, pues pudo haberse presentado en plazo la autoliquidación, lo que nos conduciría al tipo contemplado en el artículo 199, conducta que no coincide tampoco plenamente con lo realizado pues ha existido un diferimiento del pago que, si bien se compensa económicamente con los intereses de demora, puede también ser objeto de una sanción.

Finalmente, y en relación con la elección del tipo que aplica la Administración –el artículo 191 LGT- hemos de referirnos al problema de la base de la sanción, magnitud que, según esta disposición es “la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”, mientras que el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que “1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada”.

Evidentemente, según lo dispuesto en el Reglamento y al tenor de la propia jurisprudencia sobre esta cuestión, la base - cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada- será 0, como hemos visto que señalaba alguna sentencia, lo que no coincide con la previsión de la Ley -cuantía no ingresada en la autoliquidación- creando una disparidad que no puede resolverse adecuadamente con la afirmación del TEAC en el sentido de que la Ley debe interpretarse como “la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo.”

6. La cuestión de la proporcionalidad

La última de las cuestiones que se abordan en la resolución del TEAC que examinamos es la proporcionalidad de las sanciones que se imponen. En esta materia, el TEAC debió ser consciente de la crítica que se ha hecho al establecimiento de sanciones del 50 por 100 a quienes ya no les es exigible el cumplimiento de una obligación anteriormente viva. Muy especialmente ha señalado la doctrina que si la proporcionalidad

se debe medir en función del daño causado y, siendo este el diferimiento en el pago, aquella sanción resulta desproporcionada respecto del daño financiero real.

Quizá por ello, nos dice el TEAC: "... no olvida este Tribunal Central que junto con los de tipicidad y antijuridicidad, otro de los principios básicos de nuestro derecho sancionador tributario es de proporcionalidad; en este sentido, debe subrayarse que la proporcionalidad de las sanciones no viene determinada siempre, exclusivamente y de forma directa por el importe de una previa liquidación cuyo pago sea exigible, sino que puede estar ligada a la trascendencia económica de la obligación incumplida (por ejemplo, por el elevado número de perceptores afectados o por el tipo de información que no se suministra tempestivamente a la Administración) que causa un perjuicio económico real y efectivo a la gestión de los tributos por parte de la Hacienda Pública..."

Es decir, se trata de resaltar que la sanción está también protegiendo intereses y fines distintos de la inmediata recaudación que se relacionan con la información, gestión, etc., del tributo.

Naturalmente que este planteamiento es correcto, pero lo cierto es que pone de manifiesto el carácter esencialmente formal que tiene el incumplimiento de la obligación del retenedor, pues ello lo que "legitima" la sanción que se impone, y que, por tanto, traslada el debate a determinar si una multa de ese importe es una sanción proporcionada a la infracción cometida o si debiera acudirse a criterios distintos a la hora de su cuantificación.

Finalmente, recordar que, en relación con este principio, la cuestión ha quedado sin un examen de fondo por la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso. N° recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero), que decía: "Los intereses que nosotros reconocíamos eran los que medían entre la fecha de la retención y el pago del Impuesto de Sociedades o Renta por el sujeto pasivo, lo que no tienen nada que ver con los que aquí han sido objeto de liquidación que operan con parámetros temporales absolutamente distintos..."

Y, después, en relación con las sanciones añadía inmediatamente: "Idéntico razonamiento, y dada la proporcionalidad de su importe con respecto a la deuda, cabe hacer sobre las sanciones. Y ello sin olvidar que las sanciones a imponer serían las que correspondieran a cada acto de retención con respecto a cada uno de los sujetos referidos, pues las circunstancias que concurren del deber omitido son potencialmente distintas en cada caso, razón por la que carecemos de los elementos fácticos imprescindibles para el enjuiciamiento de las infracciones y sanciones impuestas."

7. Conclusiones

Habíamos señalado en un número anterior de esta revista que todas las críticas que puedan hacerse a la forma en que se están aplicando sanciones a estas conductas, no pueden desconocer sus propias limitaciones en el sentido de que no deben obtenerse conclusiones conducentes a eliminar la responsabilidad del retenedor por el incumplimiento de sus obligaciones. Ello llevaría a invalidar la figura en un sistema de gestión de algunos tributos que descansa de forma muy importante en el buen funcionamiento del sistema de retenciones a cuenta. Por ello, la solución no debe pasar por esa vía, sino por encontrar una respuesta razonable en el ámbito del derecho sancionador tributario.

La doctrina ya ha dado algunas propuestas y ha expuesto sus opiniones sobre la diversa argumentación contenida en sentencias y resoluciones. Es decir, ya existen criterios suficientes para revisar el tema, aunque cualquier modificación de la repuesta que actualmente se está dando al problema tenga sin duda consecuencias complejas. Como sería el caso, de su incidencia en las sanciones no firmes que hubiesen de ser ajustada a un nuevo marco normativo.



¿Por qué no interesan a los inversores estadounidenses las SOCIMI españolas?

Mercedes Fuster Gómez

Profesora Contratada Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València¹

Miembro de AEDAF

Resumen

Atraer al capital extranjero es uno de las pretensiones de nuestras SOCIMIs. Sin embargo, el objetivo no se está cumpliendo. Entre otros motivos, debido al coste fiscal que, en ocasiones, le supone al inversor extranjero la tributación al 19% del correspondiente Impuesto sobre Sociedades español, que no es considerado como un crédito fiscal aplicable contra su impuesto corporativo local.

Tal como argumentamos en este artículo, una apuesta fuerte por las SOCIMIS españolas requiere sin duda de un cambio normativo que permita a los inversores extranjeros la eliminación de la doble imposición económica que se produce sobre las rentas correspondientes a los dividendos repartidos, cuando la sociedad inversora no posee más de un porcentaje mínimo de las acciones o derechos de voto de la sociedad española (10%, según el Convenio suscrito con los Estados Unidos). Sin embargo, la falta de confianza del inversor extranjero en nuestra economía derivada de la alta tasa de desempleo, las dudas sobre la continuidad del euro y otros mensajes negativos, hacen insuficiente cualquier reforma legislativa.

Aun así, no hay duda que la modificación de la actual configuración tributaria de las SOCIMIs y los ajustes en sus balances del valor de las viviendas a los precios demandados, ayudarán a fomentar estas entidades y permitirá a los bancos dar salida al exceso de stock inmobiliario.

Abstract

Attracting foreign capital is one of the aims of Spanish SOCIMIs. However they are not fulfilling this objective. Among other reasons, this is due to the tax costs that, sometimes, foreign investors assume under the Spanish Corporate Income Tax (at a rate of 19%), which is not creditable against their local Corporate Tax.

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2009-13199 "El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas".

As argued in this article, a strong commitment to favor Spanish SOCIMIs requires a regulatory change that would allow foreign investors to eliminate the economic double taxation that occurs on income when corresponding dividends are distributed and the investor does not own, at least, a minimum percentage of the shares or the voting stock of a company which is resident of Spain (10% according to the Tax Treaty between Spain and USA). However, the mistrust of foreign investors in our economy -- resulting from high unemployment rates, doubts about the euro and other negative messages -- make any legislative reform unlikely.

Nevertheless there is no doubt that changing the current taxation SOCIMIs as well as adjusting asset values recorded on their balance sheets at prices demanded by the market, will help fostering these entities and will allow to the banks get rid of the massive property stock.

Palabras clave

Mercado inmobiliario, arrendamiento de viviendas, SOCIMI, REIT, inversiones inmobiliarias, valoraciones de activos.

Keywords

Real Estate market, house leasing, SOCIMI, REIT, Real Estate Investment, assest valuation, property.

Quien dice “estadounidenses” está pensando también en inversores a los que les resultan aplicables los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Es complicado “vender” nuestras SOCIMI en lugares como Estados Unidos mientras compitan con otras Sociedades europeas con el mismo objeto social y con parecidos regímenes fiscales, pero no idénticos, que resultan más favorables al inversor extranjero, como pueden ser las REIT europeas.

El objeto del presente artículo es poner de manifiesto las deficiencias del régimen fiscal aplicable a las SOCIMI que provocan el escaso interés de estas entidades para el capital extranjero. Entre otros motivos, debido a la aplicación de los Convenios para eliminar la doble imposición que no prevén la eliminación de la doble imposición económica que se produce cuando el dividendo repartido por la SOCIMI es obtenido por inversores personas físicas o sociedades con una participación no sustancial (menos del 10% por regla general) en el capital de la sociedad española.

1. Origen de la controversia. SOCIMI versus REIT extranjeras²

Las SOCIMI aparecen por primera vez en España con la entrada en vigor de la Ley 11/2009 de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, publicada en el BOE el 27 de octubre de 2009 y cuya entrada en vigor tiene lugar al día siguiente de su publicación (en adelante, “Ley de SOCIMI”). Esta norma, atiende a la demanda del sector inmobiliario, que desde hace tiempo había venido reclamando en España un régimen fiscal especial similar a los *Real Estate Investment Trust* (en adelante “REIT”), nacidos en los años 60 del pasado siglo en los Estados Unidos, para luego extenderse al resto de Europa.

Se trata de sociedades anónimas cotizadas constituidas con un capital mínimo de 15 millones de euros, cuyo objeto social principal es la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, incluyendo dentro de la actividad de promoción, la rehabilitación de las edificaciones. Su principal atractivo deriva de la posibilidad que tienen de acogerse a un favorable régimen fiscal regulado en la Ley de SOCIMI, cumpliendo con determinados requisitos.

Las SOCIMI aparecen en el mercado español, con un favorable régimen fiscal consistente, en términos generales, en un tipo de gravamen reducido por el Impuesto sobre Sociedades del 19% sobre las rentas que derivan de las actividades propias de su objeto social y una exención del 20% de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas, cumpliendo con determinados requisitos, entre los que destaca la obligación de distribuir regularmente un elevado porcentaje de los beneficios obtenidos. La tributación también resulta favorable al accionista español que obtiene la rentabilidad de su inversión a través de dividendos. En el caso de accionistas personas físicas, un reparto de dividendos exento de

2 Sobre la tributación de las SOCIMI y otros instrumentos de inversión inmobiliaria no financieros. Vid. FUSTER GÓMEZ, M., “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: Los Vehículos de Inversión Inmobiliaria no Financieros (Parte 1)”, Quincena fiscal nº 4, Febrero, 2012 y FUSTER GÓMEZ, M. “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: Los Vehículos de Inversión Inmobiliaria no Financieros (Parte 2)”, Quincena fiscal nº 5, Marzo, 2012.

retención en origen unido a la ausencia de tributación de dichos dividendos en el IRPF español³ permite una tributación efectiva final de las rentas que derivan de su objeto social de tan sólo el 19% en sede exclusiva de la SOCIMI. Tratándose de personas jurídicas la tributación es compartida tanto por la SOCIMI como por el inversor español, tributando las rentas obtenidas en la primera al 19% y en el segundo, a través del reparto de dividendos, al tipo de gravamen que resta hasta llegar al 30% (si este es el tipo de gravamen aplicable a la sociedad)⁴.

Mucho influyen, en la tributación total de la inversión realizada, las medidas que la legislación prevé para eliminar una posible doble imposición producida sobre las rentas obtenidas por la SOCIMI. La ausencia de retención en origen, así como de tributación en el IRPF del socio accionista español persona física –sólo tributarán las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de las acciones, y con un régimen favorable– hacen a las SOCIMI especialmente atractivas para este tipo de inversor persona física. No es que se elimine una posible doble imposición sino que esta doble imposición no llega producirse (solo se tributa al 19% en sede de la SOCIMI). No sucede lo mismo si el accionista español es una persona jurídica. En este caso, los dividendos y los beneficios obtenidos por la transmisión de las acciones de la SOCIMI se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del socio, tributando a su tipo de gravamen (por lo general, al 30%), por lo que existe una doble imposición producida, tanto en sede de la SOCIMI (Impuesto sobre sociedades al 19%) como en sede del socio (Impuesto sobre sociedades al 30%). No obstante, la norma prevé medidas para eliminar esta doble imposición. Si estos dividendos y beneficios corresponden a rentas que han tributado en sede de la SOCIMI al 19%, la aplicación de estas medidas para eliminar la doble imposición provocará que la tributación del accionista sea tan sólo del 11%, por lo que la tributación efectiva total será del 30%⁵. La renta no estará, en su conjunto, sujeta a una doble imposición pero sí a una tributación compartida.

3 Por aplicación de los artículos 9.8 y 10.1.b. de la Ley de SOCIMI, los dividendos repartidos al socio persona física no están sujetos a retención en origen. Asimismo, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el dividendo percibido se considera renta exenta de dicho impuesto

4 Por aplicación de los artículos 9.8 y 10.1.a. de la Ley de SOCIMI, los dividendos distribuidos procedentes de rentas SOCIMI (sujetas al 19%) se integran en la BI del sujeto pasivo persona jurídica elevándolas al íntegro ($100/81$), pudiendo deducirse el impuesto subyacente satisfecho por la SOCIMI (19%), lo que en la práctica conduce a un gravamen total similar al que derivaría de la aplicación del tipo general del IS ($30\% = 19\% (\text{IS SOCIMI}) + 11\% (\text{IS socio})$). La tributación final sería equivalente a la que hubiera soportado la sociedad si hubiera realizado directamente la inversión en los inmuebles. Ejemplo: Sociedad SOCIMI A que tiene un beneficio de 100. Paga impuestos por 19 y reparte un dividendo de 81 a la sociedad accionista B. Sociedad B eleva el dividendo al íntegro ($81 \cdot 100/81 = 100$) y tributa al 30% ($100 \cdot 30\% = 30$). De la cuota íntegra (30) puede deducirse el 19% de la renta integrada, esto es, 19% de 100 = 19. Cuota a pagar por sociedad B = $30 - 19 = 11$. Tributación efectiva: Impuestos a pagar por A + impuestos a pagar por B = $19 + 11 = 30$. La tributación efectiva total es el 30%.

5 La tributación al tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 30% de los dividendos repartidos por las SOCIMI al accionista y de los beneficios obtenidos por la transmisión de las participaciones se verá atenuada en el socio por la posibilidad de aplicar medidas para eliminar la doble imposición. Si los dividendos y beneficios corresponden a rentas que han tributado en sede de la SOCIMI al 19%, se producirá inicialmente una tributación en sede del socio persona jurídica del 30% de la renta, aunque posteriormente será aplicable una deducción para eliminar la doble imposición por importe del 19% de la renta. Así, la tributación por el Impuesto sobre Sociedades del socio persona jurídica será del 11%, aunque la tributación efectiva total (SOCIMI + Socio) será del 30%.

Para algunos autores⁶, la regulación de las SOCIMI en nuestro ordenamiento jurídico ha supuesto la introducción en el mercado español de los regímenes “REIT” de nuestro entorno o “*Real State Investment Trust*”⁷. Son muchos los países donde una gran parte de las inversiones en propiedad inmobiliaria se realiza a través de las REIT. Según la definición dada por el Modelo de Convenio de la OCDE⁸, las REIT son generalmente sociedades, trust, o acuerdos contractuales o fiduciarios cuyos ingresos proceden principalmente de inversiones a largo plazo en inmuebles, con un amplio porcentaje de distribución anual de sus

Gozan de “un régimen fiscal con unos efectos económicos similares a los existentes en el tradicional régimen de REIT (Real Estate Investment Trusts) en otros países, basados en una ausencia de tributación en la sociedad y la tributación efectiva en sede del socio”.

6 FALCON Y TELLA, R., “El nuevo régimen fiscal especial de las SOCIMI o S-REITs”, *Quincena Fiscal*, nº1-2, enero 2009; también VIÑUALES SANABRIA, L.M., “SOCIMI: ¿El Reit de nueva generación?. Un estudio comparado”. *Crónica Tributaria*, nº 135/2010.

7 Las REIT (“*Real Estate Investment Trust*”) nacen en los Estados Unidos en 1960, con el objetivo de que las inversiones a gran escala en bienes inmuebles fueran accesibles también a los pequeños inversores. La fórmula escogida consistía en equiparar la inversión en productos inmobiliarios a la inversión en cualquier otra industria; es decir, a través de la compra de valores. Por esta razón, aunque no están obligadas, la mayor parte de las REIT son sociedades que cotizan en la Bolsa de valores. Las REIT, que han aportado un gran dinamismo a los fondos inmobiliarios internacionales, ofrecen una exposición directa al mercado inmobiliario, con un alto grado de liquidez y transparencia. El abanico de inversiones de las REIT es muy amplio: desde hoteles, viviendas, oficinas hasta campos de golf o centros comerciales. La idea fue exportada a otros países. En los años 70 entraron en Australia, conocidos como A-REITs y donde hay cabida tanto a REITs que cotizan (más de 70 compañías) como a REITs privadas que no cotizan en la Bolsa de valores (Unlisted Property Trust). Hoy están también en Canadá, Brasil, Bulgaria, Ghana, India, Pakistan, Filipinas, Emiratos Arabes, Nigeria, Singapur, Japón, México, Malasia, Israel, Taiwán, Corea, Hong Kong, y Colombia. En el ámbito Europeo, son numerosas las sociedades que disfrutan de este régimen. Así, en Bélgica, entraron en vigor en 1995 las *Sociétés d’investissement en immobilier à Capital Fixe Immobilière* (SICAFI). El número de entidades a finales de julio de 2010 ascendían a 14. En Finlandia, las *Finnish REIT* fueron introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2009. En Mayo de 2010 la Comisión Europea anunció que las REIT no eran consideradas como una Ayuda de Estado, aunque con alguna matización. Actualmente todavía no existe constituida ninguna. En Grecia, aparecieron en 1999 bajo el nombre de *Real Estate Investment Companies* (REIC) y actualmente existen dos compañías que cotizan en Bolsa. En los Países Bajos, desde 1969, el régimen de las REIT existe bajo el nombre de *Fiscale Beleggings Instellingen* (FBI) y hay un total de 7 compañías. En Francia se crearon en 2003 las *Sociétés d’Investissements Immobiliers Cotées* (SIICs). A finales de Julio de 2010 existían 44 sociedades y la normativa francesa facilita la creación de *joint ventures* entre las SIICs y las SPPICAV (*Société de Placement à Prépondérance Immobilière à Capital Variable*). En Reino Unido se crearon en 2007 - tras la aprobación del *Finance Act* de 2006 y modificado por el *Corporation Tax Act* 2010. La legislación se refiere a este régimen como “*property rental business*”. Actualmente existen 21 sociedades REITs, de las que 19 están en el FTSE. En 2007 y después de tres años de discusiones políticas, salieron a la luz en Alemania las *Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen* o G-REITs. Actualmente existen 3 REITs cotizadas y 6 sociedades registradas en la *Federal Central Tax Office* (*Bundeszentralamt für Steuern*) como pre-REITs. En Italia aparecen en el año 2007 con el nombre de *Società d’Investimento Immobiliare Quotate* (SIQ). En Julio de 2010 existe una sociedad que cotiza en bolsa. También existen REITs en Luxemburgo bajo el nombre de *Specialised Investment Fund* (SIF) y en Sudáfrica, conocidas como *Property Unit Trust* (PUT) o *Property Loan Stock Company* (PLS company). En Turquía, aparecieron en 1995 las REIC, existiendo actualmente un total de 15 compañías. *Vid. Global Reit Survey, EMEA Countries, European Public Real State Association* (EPRA), septiembre 2010, disponible en http://www.epra.com/media/EPRA_Global_REIT_Survey_EMEA.pdf.

En Estados Unidos, en más de la mitad de un siglo, la industria de inversión inmobiliaria (REITs) se ha convertido en un importante segmento de la economía de EE.UU. y los mercados de inversión. Las REIT americanas han visto cómo su capitalización de mercado de valores se disparan de \$ 90 billones de US \$ a aproximadamente a 200 billones en los últimos 10 años. *Vid. http://reit.com/AboutREITs/AllAboutREITs.aspx*

8 OECD Model Tax Convention Condensed Version 2010, comentarios al artículo 10, para. 67.1.

beneficios, cuyo régimen fiscal se caracteriza por no pagar impuestos sobre la renta sobre los ingresos relacionados con bienes inmuebles que son distribuidos. El hecho de que las REIT no paguen impuestos sobre la renta deriva de la aplicación de unas normas fiscales que establecen un solo nivel de impuestos en sede de los inversores y no en sede de la sociedad.

Se habla, por tanto, de la importación de la figura de las REIT extranjeras a nuestro ordenamiento jurídico a través de las SOCIMI. Así, en la propia Exposición de Motivos de la Ley de SOCIMI se dice textualmente que estas últimas gozan de *“un régimen fiscal con unos efectos económicos similares a los existentes en el tradicional régimen de REIT (Real Estate Investment Trusts) en otros países, basados en una ausencia de tributación en la sociedad y la tributación efectiva en sede del socio”*. No obstante, a pesar de que las SOCIMI y las REIT comparten semejantes objetivos y la obligación de distribuir un alto porcentaje de beneficios, la mecánica de tributación de una y otra nada tiene que ver. Así, mientras que la carga fiscal en las REIT no la soporta la REIT sino el inversor en el momento en el que se distribuye el dividendo y a su tipo impositivo (por ejemplo, al 30% si el inversor es persona jurídica residente en España), en el caso de las SOCIMI, como hemos visto anteriormente, la carga fiscal es compartida entre la sociedad (19%) y el inversor, al tipo de gravamen que resta hasta llegar a su tipo de gravamen (por lo general, tratándose de inversores sujetos al Impuesto sobre Sociedades, un 11%). **La tributación de la renta procedente de la REIT no se produce en sede del impuesto corporativo de la entidad pero sí al momento del reparto del dividendo, a través de la aplicación de una retención en origen o withholding tax sobre dicho dividendo repartido, mientras que la tributación de las SOCIMI tiene lugar en sede de Impuesto sobre sociedades de la SOCIMI (al 19%), sin que la distribución del dividendo esté sujeta a ningún impuesto adicional.**

De este modo, el Estado español, a diferencia de lo que ocurre con las REIT extranjeras, ha dado entrada a este producto sin necesidad de ceder el control sobre sus impuestos cuando los accionistas no residen en España, obteniendo un mínimo de recaudación consistente en el 19% de la renta derivada de inmuebles que obtienen estas entidades. Frente a la posición del Estado español, los Estados que regulan REIT no hacen tributar a este tipo de renta por el Impuesto sobre Sociedades, sino que, en su caso, lo hacen cuando la renta se distribuye al socio no residente, practicando una retención en origen a un tipo muy inferior al del impuesto mencionado, incluso, inferior al 19%.

2. ¿Es más atractiva una REIT europea o una SOCIMI española? La importancia de eliminar la doble imposición económica que se produce en las SOCIMI españolas

Lejos de parecer una mera cuestión de forma, para algunos, la tributación de los regímenes REIT es más atractiva al inversor extranjero que la ofrecida por la normativa de SOCIMI, lo que sin duda, puede repercutir en las decisiones de inversión del capital extranjero y hacer menos competitivas las inversiones en SOCIMI.

En principio, la percepción económica de la rentabilidad de la inversión es distinta en ambos casos: no es lo mismo invertir en una sociedad REIT cuyo beneficio no tributa en su correspondiente impuesto corporativo -por lo que el accionista recibe el dinero libre de tributación por el Impuesto sobre Sociedades-, que invertir en una SOCIMI con una tributación subyacente por el Impuesto sobre Sociedades del 19%. Si tenemos en cuenta el juego de las retenciones en origen y de las deducciones para evitar la doble imposición,

podemos pensar, en un primer momento que la carga tributaria final que soporta la renta es, por lo general, la misma, se invierta en una SOCIMI o en una REIT extranjera. La única diferencia radica en quién es el país que recauda. Así, los beneficios obtenidos por la SOCIMI tributarán al 19% en España, pero el reparto de dividendos está exento de retenciones, por lo que la carga fiscal es la misma que la de cualquier país europeo que establezca para los dividendos repartidos por la REIT una retención del 19%.

La opción por la adquisición de participaciones en una SOCIMI o en una REIT por parte de un inversor extranjero dependerá fundamentalmente de la tributación global de la inversión y de si su red de Convenios elimina totalmente una posible doble imposición.

No obstante, los impuestos finales soportados por la renta no pueden dejar de ser analizados sin que se tenga en cuenta cual es el método utilizado por el país receptor del dividendo para eliminar la doble imposición⁹. La opción por la adquisición de participaciones en una SOCIMI o en una REIT por parte de un inversor extranjero dependerá fundamentalmente de la tributación global de la inversión y de si su red de Convenios elimina totalmente una posible doble imposición. Si el inversor residente en un Estado invierte en una REIT de un país con quien tiene suscrito un Convenio de doble imposición, y en dicho Convenio se establece la eliminación de la doble imposición al 100%, probablemente le resulte más ventajoso fiscalmente invertir en este país que en otro cuyas medidas para eliminar la doble imposición sean insuficientes.

Este es el punto esencial en el que queremos incidir en el presente estudio. La rentabilidad de la inversión realizada por el capitalista extranjero dependerá, no únicamente de la carga fiscal contemplada por nuestro ordenamiento jurídico sino también de las medidas para eliminar la doble imposición previstas por la legislación del país inversor o en los Convenios para eliminar la doble imposición.

El Modelo de Convenio de la OCDE prevé la eliminación al 100% de la doble imposición jurídica sobre los dividendos repartidos, de manera que la retención en origen practicada sobre los dividendos en el país de origen de la renta es deducible en su totalidad del impuesto pagado en el país de residencia de la sociedad inversora.

9 La doble imposición jurídica es la que se produce cuando la renta obtenida por una determinada persona es gravada por dos impuestos de igual naturaleza. Por otro, la doble imposición económica es la que surge cuando una misma renta es gravada dos veces por impuestos de naturaleza análoga en manos de personas distintas. Ejemplo de la primera es la que se ocasiona cuando una sociedad B reparte dividendos a su accionista A y el Estado B practica una retención en origen (por ejemplo, del 5%) a la sociedad A sobre el dividendo repartido. Posteriormente, el sujeto pasivo A incorpora dicho dividendo en su correspondiente Impuesto sobre sociedades y tributa nuevamente en el Estado A, por lo que se produce una doble imposición en sede de la sociedad A (retención en origen + Impuesto sobre sociedades). La segunda es la que se produce cuando una sociedad B tributa por la renta obtenida en el correspondiente Impuesto sobre sociedades del Estado B y dicha renta vuelve a ser gravada en el Estado de la sociedad A cuando es repartida en forma de dividendos, incorporándose como ingreso en el Impuesto sobre sociedades de la sociedad A y tributando nuevamente. En este caso, la renta correspondiente a tales dividendos ha sido gravada en sede de la sociedad A (por el correspondiente Impuesto sobre sociedades satisfecho en el Estado A) y en sede de la sociedad B (por el correspondiente Impuestos sobre sociedades satisfecho en el Estado B).

Sin embargo, la **doble imposición económica** que se produce sobre las rentas correspondientes al dividendo no es contemplada en el Modelo del Convenio de la OCDE, aunque sí que está previsto en los Comentarios al Modelo, dejando libertad a los Estados miembros para que procedan o no a su aplicación con los límites que consideren oportunos. Son muchos los países que en sus Convenios bilaterales contemplan el método de imputación o *Underlying Tax Credit* para eliminar esta **doble imposición económica**. No obstante, la aplicación de este método no garantiza la eliminación de dicha doble imposición en personas físicas y en sociedades que perciben dividendos que no cumplen determinados requisitos como la existencia de una participación mínima o sustancial en la filial.

En relación con la doble imposición, los dividendos repartidos por las SOCIMI no están sujetos a retención en origen, por lo que no sufren una **doble imposición jurídica**, pero sí que sufren dicha doble imposición los dividendos repartidos por las REIT europeas, aunque los Convenios prevén la eliminación del 100% de esta doble imposición. Asimismo, la renta procedente de las SOCIMI españolas pueden estar sujetas a una doble imposición económica, en la medida en que tributan en el correspondiente Impuesto sobre sociedades español y luego vuelven a hacerlo en el correspondiente Impuesto sobre la renta del inversor. Dicha doble imposición económica, sin embargo, no se produce respecto a las REIT europeas, en la medida en que no tributan por el correspondiente Impuesto corporativo.

Si el país del inversor en una SOCIMI española elimina, bien unilateralmente bien a través de la aplicación de Convenios, la doble imposición económica que se produce como consecuencia del doble gravamen que sufre la renta, -tanto por el correspondiente Impuesto sobre Sociedades español como por el propio Impuesto sobre la renta que recae sobre el socio inversor-, sin duda las SOCIMI se presentarán como una atractiva fórmula de inversión en inmuebles frente a las REIT extranjeras. Sin embargo, si tales medidas para eliminar la doble imposición económica no resultan aplicables, se estará desincentivando este tipo de inversiones. Las REIT aparecerán entonces como un instrumento de inversión en activos inmobiliarios mucho más atractivo que las SOCIMI, en la medida en que las rentas no sufren una doble imposición económica y la doble imposición jurídica es eliminada al 100% por aplicación de los Convenios.

3. Caso concreto de las inversiones estadounidenses en SOCIMI. Un ejemplo práctico

Así pues, en la medida en que se el socio inversor pueda eliminar tanto la doble imposición jurídica como la doble imposición económica que recae sobre los dividendos que obtiene, la carga tributaria total dependerá únicamente del nivel de gravamen previsto en su país. Cualquier inversor extranjero procurará que el nivel de tributación de la renta invertida no sea superior al que le correspondería pagar en el caso de que dicha renta hubiese sido obtenida en su país de residencia. En caso contrario, la inversión extranjera se verá desincentivada por la no eliminación de la doble imposición.

A efectos prácticos, imaginemos un inversor estadounidense, que pretende invertir en el mercado inmobiliario y que se plantee o bien la compra de acciones de una REIT europea, o bien la compra de SOCIMI.

Conforme al artículo 24.2 del Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta¹⁰, *“con arreglo a las disposiciones, y sin perjuicio de las limitaciones impuestas por la legislación de los Estados Unidos (conforme a las modificaciones ocasionales de esa legislación que no afecten a sus principios generales), los Estados Unidos permitirán a sus residentes o ciudadanos la deducción del impuesto sobre la renta de los Estados Unidos:*

Podrán eliminar la doble imposición económica aquellas sociedades que dispongan de una elevada capacidad financiera y no tengan restricciones en cuanto a políticas de inversión que les impida posiciones superiores a un determinado porcentaje del capital de las compañías en las que invierten.

- a. *Del impuesto sobre la renta pagado en España por, o en nombre de, dichos ciudadanos o residentes, y*
- b. *En el caso de una sociedad de los Estados Unidos que detente, al menos, el 10 % de las acciones con derecho de voto de la sociedad residente de España y de la que la sociedad de los Estados Unidos recibe los dividendos, la deducción del impuesto sobre la renta pagado en España por, o en nombre de, la sociedad que distribuye los dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los que dichos dividendos se pagan.”*

Como se puede observar, el Convenio suscrito con los EEUU prevé la deducción de la totalidad del *withholding tax* o retención en origen que sufren los dividendos en el momento de su reparto, evitando la doble imposición jurídica que se produce. No obstante, el Convenio únicamente prevé la eliminación de la doble imposición económica en el caso de que la Sociedad americana detente, como mínimo, un 10% de las acciones con derecho de voto de la sociedad española.

Por otra parte, de manera unilateral, la legislación americana únicamente prevé la eliminación de la doble imposición económica (*“indirect credit”*) cuando el accionista americano detenta una participación directa de, al menos, el 10% de las acciones con derecho a voto¹¹, por lo que dicha doble imposición tampoco se elimina cuando el accionista es una persona física o una sociedad con un porcentaje de participación no sustancial¹².

En el caso que nos ocupa, si el inversor en una SOCIMI es una persona física estadounidense, la inversión no le resultará rentable en la medida en que no se elimina la doble imposición económica que

¹⁰ Hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

¹¹ *Internal Revenue Code*, Section 902. También se permite la deducción para eliminar la doble imposición económica internacional en el caso de participaciones indirectas, con distintos requisitos.

¹² El profesor George Mundstock (University of Miami School of Law) realiza una interesante disertación sobre las medidas adoptadas por Estados Unidos para eliminar la doble imposición económica. Vid. MUNDSTOCK, G., “Section 902 is too generous”, *Tax Law Review*, Volume 48 - 2, New York University School of Law, 1993.

recaerá sobre la renta. La renta procedente de la SOCIMI tributará por el correspondiente Impuesto sobre sociedades español y, posteriormente lo volverá hacer en el Impuesto sobre la Renta americano. Lo mismo ocurre en el caso de que la inversión en la SOCIMI sea realizada por una sociedad que no tenga una participación significativa en la SOCIMI (más del 10%). La eliminación de la doble imposición económica se producirá, por tanto, únicamente cuando el inversor sea una sociedad con un porcentaje de participación superior al 10%.

Teniendo en cuenta que es requisito necesario para disfrutar del régimen de SOCIMI el que la sociedad coticen en Bolsa, solo podrán eliminar la doble imposición económica aquellas sociedades que dispongan de una elevada capacidad financiera y no tengan restricciones en cuanto a políticas de inversión que les impida posiciones superiores a un determinado porcentaje del capital de las compañías en las que invierten. No será eliminada dicha doble imposición económica cuando el inversor sea persona física, pequeña o mediana empresa, incluso una gran empresa que pretenda introducirse de manera escalonada en el mercado inmobiliario español.

Distinta será la tributación si el inversor estadounidense invierte en REIT europeas. En este caso, en la medida en que únicamente se tributa en sede del socio y la sociedad no esta sujeta al correspondiente Impuesto sobre Sociedades, el inversor no sufrirá una doble imposición económica que tenga que eliminar. Si la REIT reparte el dividendo, lo más probable es que dicho dividendo esté sujeto a una retención en origen al momento de su reparto, retención que no supondrá una sobrecarga fiscal para el inversor estadounidense en la medida en que sus Convenios prevén la eliminación de la totalidad de la doble imposición jurídica, permitiendo la deducción del impuesto soportado sobre el dividendo de su propio impuesto.

Así pues, el Impuesto sobre sociedades español por el que tributa la SOCIMI no actúa como un crédito contra los impuestos de los inversores estadounidenses en estos casos, mientras que si que es deducible del Impuesto corporativo americano las retenciones en origen practicadas sobre los dividendos repartidos, por lo que la tributación por la inversión en una REIT, a diferencia de las inversiones en SOCIMI, no supondrá un sobre coste al contribuyente americano.

4. Reflexiones finales

Las SOCIMI nacieron como un instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario del arrendamiento, no sólo de viviendas, sino de cualquier inmueble urbano.

El objetivo que perseguían estas entidades se basaba en dinamizar el mercado del arrendamiento de inmuebles, estableciendo un mecanismo que facilitara la participación de los ciudadanos en la propiedad inmobiliaria. Para ello, estas figuras trataban de garantizar una rentabilidad estable en la inversión en su capital a través de una distribución obligatoria de beneficios y un grado adecuado de liquidez a través de la obligación de negociación en mercados regulados de estas entidades.

Son muchas las empresas españolas que considerarían la opción de dar salida a su stock inmobiliario mediante la creación de SOCIMI. No obstante, la experiencia ha demostrado que existe un escaso número de entidades que se acoge a este régimen especial, posiblemente debido a que los requisitos exigidos para su aplicación lo han convertido en un régimen totalmente inoperativo.

El gobierno español, consciente de esta realidad, va a revisar el marco jurídico de estas entidades que permita impulsar su constitución, con el objeto de potenciar y dinamizar el mercado inmobiliario español, y proporcionar liquidez a las inversiones inmobiliarias. Así, el Ministerio de Fomento ha presentado al Consejo de Ministros el Anteproyecto de Ley para dinamizar el mercado de alquiler de viviendas mediante la flexibilización de su regulación¹³. El Anteproyecto introduce medidas fiscales que afectan fundamentalmente a la regulación de

las SOCIMI, entre las que destacan la reducción de las obligaciones de distribución de beneficios con el objeto de favorecer la reinversión, la reducción de los requisitos mínimos exigidos para acceder a la negociación en mercado regulado, así como la eliminación de los requisitos relativos a la financiación ajena, *“pero sin renunciar totalmente a los elementos estructurales de configuración de estas entidades, de manera similar a los existentes en países de nuestro entorno”*¹⁴.

La modificación prevista en el Anteproyecto no soluciona el problema de doble imposición que sigue desalentando la adquisición de acciones de SOCIMI por parte de inversores extranjeros persona física o sociedades extranjeras con una participación en las SOCIMI no significativa. **La no eliminación de la doble imposición económica cuando la sociedad inversora extranjera no alcanza una participación significativa o el inversor es persona física, desincentiva, sin duda, al capital extranjero, haciendo más competitivas a las REIT europeas frente a las SOCIMI españolas.**

España y Estados Unidos¹⁵ han rubricado un nuevo acuerdo para evitar la doble imposición entre ambos países. El documento servirá para impulsar la inversión de empresas estadounidenses en España y de firmas españolas en el país norteamericano. Quizás sea un buen momento para revisar las consecuencias prácticas que derivan de la aplicación de nuestros Convenios si queremos atraer inversores extranjeros a nuestro país, teniendo en cuenta que muchos de ellos necesitan ser adaptados a la realidad económica actual.

En cualquier caso, deberíamos replantear la estructura de nuestras SOCIMI que, lejos de considerarlas como un instrumento de inversión inmobiliaria “similar” a las REIT europeas, en la práctica resultan menos competitivas. Entre otras cuestiones, por la aplicación de nuestra propia red de Convenios

La experiencia ha demostrado que existe un escaso número de entidades que se acoge a este régimen especial, posiblemente debido a que los requisitos exigidos para su aplicación lo han convertido en un régimen totalmente inoperativo.

13 *Anteproyecto de Ley para dinamizar el mercado de alquiler de viviendas mediante la flexibilización de su regulación*, disponible en http://www.fomento.gob.es/NR/rdonlyres/4EED5B3D-0113-424E-AA2D-EBF9F1B05DB3/111245/main_LAU1.pdf

14 *Vid. Supra, Anteproyecto...* Motivos, pág. 4. No estamos de acuerdo con la afirmación plasmada en el Anteproyecto de que los elementos estructurales de las REIT y de las SOCIMI sean similares, en la medida en que, tal como tratamos de exponer en el presente trabajo, la configuración actual de las SOCIMI desalienta a una gran parte de inversores, a diferencia de las REIT.

15 Información proporcionada el 4 de junio de 2012 por el gabinete de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/SE%20HACIENDA/04-06-12%20Nota_convenio.pdf

que, quizás sin quererlo, está cerrando puertas a posibles inversores extranjeros que podrían estar interesados en la adquisición indirecta de activos inmobiliarios españoles a través de sociedades. A pesar de las modificaciones previstas por el gobierno, frente a las SOCIMI españolas, las REIT europeas siguen apareciendo como un instrumento de inversión más atractivo al capital extranjero.



Crónica de la RIC 2011

Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias

Meloneras, 2 y 3 de febrero de 2012

Salvador Miranda Calderín

Economista y Dr. en Historia. Miembro de la AEDAF

Resumen

Se analizan en este trabajo las cuestiones más importantes acaecidas en 2011 en la aplicación e interpretación de la Reserva para inversiones en Canarias, abordando tanto los pronunciamientos de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, como la proposición no de ley aprobada en el Parlamento canario.

Abstract

Discusses the major issues which occurred in 2011 in the application and interpretation of the Reserve for investments in the Canary Islands, addressing both the pronouncements of the High Court (AN) and the Supreme Court (TS) and the proposition of not law approved in the Canarian Parliament.

Three are the main facts that have occurred in author opinion in 2011 regarding the Reserve for investments in the Canary Islands (RIC): first, the ratification by the Supreme Court (TS) and the National Audience (AN) of the restrictive approach of the tax administration on the benefit subject to the endowment and unique capital gains that can be allocated to the RIC are those generated in the transmission of assets to economic activities; Secondly, the confusion that continues to exist with respect to the activity of rent with the pronouncements of the AN and the TS in 2011; and finally, the not law proposal submitted and approved by the Canarian Parliament in December 2011 to try to reduce the level of conflict in the implementation of the RIC.

Palabras claves

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, incentivos a la inversión, conflictividad de la RIC

Keywords

Reserve for investments in the Canary Islands, RIC, investment incentives, conflicts of the RIC

Tres son los hechos principales que en relación con la Reserva para inversiones en Canarias (RIC) se han producido en mi opinión en 2011: en primer lugar, la ratificación por el Tribunal Supremo (TS) y la Audiencia Nacional (AN) del criterio restrictivo de la Administración tributaria respecto al beneficio susceptible de la dotación y de que las únicas plusvalías que pueden destinarse a la RIC son las generadas en la transmisión de activos afectos a actividades económicas; en segundo lugar, la confusión que sigue existiendo respecto a la actividad de alquileres con los pronunciamientos de la AN y el TS en 2011; y por último, la proposición no de ley presentada y aprobada en el Parlamento canario en diciembre de 2011 para intentar rebajar el nivel de conflictividad en la aplicación de la RIC.

Al análisis y explicación de estas tres materias dedico la Crónica de la RIC del año 2011.

1. El Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional ratifican en 2011 el criterio administrativo sobre los resultados extraordinarios y que el único beneficio susceptible de la dotación es el generado en una actividad económica

Durante el año 2011 todas las sentencias de la AN relacionadas con el beneficio susceptible de la dotación RIC han confirmado el criterio restrictivo de la Administración tributaria; y a su vez, ese criterio ha sido ratificado por varias sentencias del TS del mismo año. Es, pues, una materia que definitivamente se interpreta por la jurisprudencia de forma muy distinta a como literalmente figuraba en la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, ocasionando un perjuicio considerable a muchos empresarios que dotaron esta reserva con beneficios generados al margen de una actividad económica, pero que cumplieron con el objetivo del incentivo de invertir en Canarias.

Analizo primeramente los fallos de la AN para luego hacerlo con las sentencias del TS.

1.1. La AN afianza en 2011 su criterio de que los beneficios han de provenir de una actividad económica para poder dotar la RIC

La AN ha continuado en 2011 con su criterio de que solamente los resultados generados en una actividad económica y las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos afectos a dicha actividad económica son susceptibles de la dotación. Muchas son las sentencias que en ese año han confirmado el criterio restrictivo de la Administración tributaria, si bien alguna de ella ha matizado algún aspecto a favor del contribuyente. Analicemos sucintamente dichas sentencias, para terminar con un resumen genérico de las materias tratadas:

La **sentencia AN de 19 de enero de 2011** concluye que tanto el resultado extraordinario obtenido por la venta de acciones como la plusvalía generada en la transmisión de un inmueble no afecto a la actividad de restauración a la que se dedicaba la empresa no son susceptibles de la dotación.

La **sentencia AN de 2 de febrero de 2011** dice que los rendimientos de una agrupación de interés económico (AIE) repartidos a sus socios no son susceptibles de la dotación, ya que es la propia AIE quien puede dotar la RIC; sin embargo ve compatible la actividad de una de las empresas miembro con la propia de la AIE, por lo que admite que hay actividad económica en la venta de parcelas recalificadas de rústicas a urbanas por la empresa miembro, pudiendo entonces dotar la RIC.

Otra **sentencia AN de igual fecha** concluye que al considerarse la sociedad como de mera tenencia de bienes no puede dotar la RIC, ya que no realiza actividad económica.

La **sentencia AN de 23 de febrero de 2011** aborda las cuestiones relativas a los resultados extraordinarios y los ingresos financieros obtenidos por una entidad cabeza de un grupo de sociedades y destinados a la RIC, fallando que la plusvalía obtenida por dicha sociedad en la transmisión de las acciones de una filial, a la que ha dirigido en su actividad, no es susceptible de la dotación, ya que no se considera actividad económica.

Es uno de los casos en los que siempre he expresado mi disconformidad, ya que si se dirige la actividad de la filial se está desempeñando una actividad económica, pero a efectos de la RIC la AN confirma que no es suficiente. Tampoco admite los ingresos financieros generados por valores como susceptibles de la dotación.

Los mismos argumentos se repiten en la **sentencia AN de 16 de marzo de 2011** respecto a los resultados extraordinarios generados en la venta de acciones y los ingresos financieros obtenidos. En esa ocasión el TEAC había confirmado la aplicación de sanciones, que anula la AN por no acreditarse la culpabilidad por parte de la Administración.

En la **sentencia AN de 23 de marzo de 2011** no se aprecia que haya existido promoción inmobiliaria en la operación de venta de un inmueble, sin que tampoco se considere la actividad de compraventa de inmuebles como actividad económica al no concurrir los elementos de local y empleado.

En la **sentencia AN de 19 de mayo de 2011** se vuelve a repetir que la plusvalía obtenida en la venta de acciones no es susceptible de la dotación, aún en el caso de que se hubiesen adquirido para el control de dicha sociedad.

Matiza la **sentencia AN de 26 de mayo de 2011** que en la aplicación del incentivo de la RIC subyace la necesidad de la existencia de una explotación económica, lo que a su vez implica la concurrencia de aquellos elementos definidores de la organización empresarial, tanto desde el punto de vista mercantil como fiscal.

En la **sentencia AN de 9 de junio de 2011** se considera que la sociedad es de mera tenencia de bienes, ya que no tiene empleados ni local, y que no vale el razonamiento de que efectivamente ha invertido y ha cumplido con el objetivo de la RIC. La empresa había dotado la reserva con la plusvalía obtenida en la venta de acciones y con los ingresos financieros obtenidos.

Tampoco admite en otra **sentencia AN de 9 de junio de 2011** los ingresos obtenidos por los rendimientos de activos financieros y la plusvalía generada en la venta de acciones de una de sus filiales por la entidad DISA (que sí realiza una actividad económica).

En la **sentencia AN de 16 de junio de 2011** se falla que la venta de inmuebles realizada no constituye una actividad de promoción inmobiliaria, sin que tampoco concurren los elementos de local y empleado para que la actividad de compraventa de inmuebles se considere como económica. La AN insiste en que la empresa podría haber probado que existía una actividad de promoción, pero no lo hizo así.

En la **sentencia AN de 24 de junio de 2011** se aborda el curioso tema de la venta de apartamentos que una UTE alquilaba, pero sin concurrir en sede de la misma los requisitos de una actividad económica. La Inspección había admitido la venta hecha por el otro socio de la UTE como actividad económica, pero la AN niega que el beneficio obtenido sea susceptible de la dotación, sin que sea relevante el criterio que siguió la Inspección respecto al otro socio.

En la **sentencia AN de 4 de julio de 2011** se califica la sociedad como de mera tenencia de bienes, por lo que al no realizar actividad económica no puede dotar la RIC.

En la **sentencia AN de 14 de julio de 2011** se analiza la cuestión de una sociedad que vende una sola parcela, sin que la Administración, y ahora la AN, admitan que haya existido actividad de promoción inmobiliaria porque estaba considerado como un inmovilizado de la empresa y no se había transformado. Tampoco admite que la compraventa del inmueble sea una actividad económica al no disponer de local y empleado. Finalmente dice la AN cómo podía la empresa haber demostrado la realización de una actividad económica: con las gestiones realizadas ante los organismos públicos, las obras ejecutadas, los anuncios de venta, etc.

En la **sentencia AN de 27 de octubre de 2011** vuelve a plantearse un caso de venta de inmuebles en el que no se acredita por la empresa que se realizasen labores de promoción inmobiliaria. Con el rendimiento obtenido no puede dotarse la RIC, ya que no efectúa actividad económica alguna.

El mismo argumento se repite en otra **sentencia AN de igual fecha**, en la que las sociedades absorbidas que dotaron la RIC no podían hacerlo, ya que una de ellas no había realizado una actividad de promoción inmobiliaria y la otra no contaba con los elementos de local y empleado en la compraventa de inmueble efectuada.

Con sociedades absorbidas que habían dotado la RIC se repite el mismo argumento anterior en la **sentencia AN de 3 de noviembre de 2011**, en la que se rechaza que dichas sociedades hubiesen realizado una actividad de promoción inmobiliaria —las obras que acreditaban se habían realizado en años muy anteriores a la dotación, posiblemente antes de adquirirse esos activos inmobiliarios—, sin que tampoco cumpliesen con los requisitos de local y empleado.

Finalmente, la **sentencia AN de 10 de noviembre de 2011** no admite como susceptible de la dotación la plusvalía obtenida en la venta de un inmueble no afecto a una actividad económica; y otra **sentencia AN de igual fecha** tampoco admite los ingresos extraordinarios obtenidos por una donación como aplicables a la RIC.

1.2. Resumen de las sentencias AN por materias

A continuación hago un resumen de las sentencias anteriores por materias, recordando que el nexo común de todas ellas —aspecto que destacamos en este apartado— es que solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas en la venta de activos afectos a actividades económica son susceptibles de la dotación:

- 1º. Las empresas que no realizan una actividad económica no pueden dotar la RIC (SAN 2 de febrero, en la que la sociedad era de mera tenencia de bienes; SAN 9 de junio, en la que la sociedad no

tiene ni empleados ni local, y SAN 4 de julio); en la aplicación del incentivo subyace la necesidad de la existencia de una explotación económica, lo que a su vez implica la concurrencia de aquellos elementos definidores de la organización empresarial, tanto desde el punto de vista mercantil como fiscal (SAN 26 de mayo de 2011).

- 2°. Los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de inmuebles no afectos a una actividad económica no son susceptibles de la dotación (SAN 19 de enero, en que el inmueble no estaba afecto a la actividad de restauración que ejercía la vendedora, y SAN 10 de noviembre). Tampoco si la compraventa de inmuebles no reúne los elementos de local y empleado para que se considere actividad económica (SAN 23 de marzo, 16 de junio y 14 de julio). En el caso de procesos de fusión se rechazan las dotaciones realizadas por las entidades absorbidas porque los rendimientos de la compraventa de inmuebles no cumplían los requisitos para considerar dicha compraventa como actividad económica (SAN 27 de octubre y 3 de noviembre). En el caso de que una UTE explote los inmuebles no se consideran afectos a la actividad de alquileres si no cumple los requisitos de local y empleado, por lo que los apartamentos vendidos por sus miembros no estaban afectos a una actividad económica (SAN 24 de junio de 2011).
- 3°. No ha existido promoción inmobiliaria, por lo que los beneficios no son susceptibles de la dotación (SAN 23 de marzo, respecto a la venta de un solo inmueble y SAN 14 de julio, respecto a la transmisión de una sola parcela, que no se había transformado y figuraba en el inmovilizado); ni en el caso de venta de varios inmuebles (SAN 16 de junio y 27 de octubre, en la que no se acreditan las labores de promoción). En sendos procesos de fusión se rechazan las dotaciones realizadas por las entidades absorbidas porque no realizaron la actividad de promoción (SAN 27 de octubre y 3 de noviembre de 2011). En esta última, las obras se habían realizado antes de la compra de los inmuebles enajenados.
- 4°. Se explica cómo se puede demostrar la promoción inmobiliaria (SAN 14 de julio de 2011): con las gestiones realizadas ante los organismos públicos, las obras ejecutadas, los anuncios de venta, etc.
- 5°. Es compatible la actividad de una empresa miembro de una AIE, que a nivel particular vende unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos, pudiendo entonces dotar la RIC (SAN 2 de febrero de 2011).
- 6°. Los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de acciones no son susceptibles de la dotación (SAN de 19 de enero, 16 de marzo y 9 de junio), incluso en el caso de que la entidad cabeza de un grupo transmita las acciones de una filial a la que ha dirigido en su actividad (SAN 23 de febrero). Tampoco si las acciones transmitidas habían sido compradas para adquirir el control de la sociedad (SAN 19 de mayo) ni en el caso de que la vendedora realice una actividad económica manifiesta (DISA) y venda acciones de sus filiales (SAN 9 de junio de 2011).
- 7°. Los ingresos extraordinarios obtenidos por la donación a una sociedad no son susceptibles de la dotación (SAN 10 de noviembre de 2011).
- 8°. Finalmente, no vale el razonamiento de que la dotación se ha invertido y se han cumplido los objetivos de la RIC (SAN 9 de junio de 2011) para dar como válida la dotación.

1.3. El TS ratifica en 2011 el criterio de la AN respecto al beneficio susceptible de la dotación

Existía una gran expectativa entre los especialistas en este incentivo fiscal para saber al fin qué opinaba el TS sobre los beneficios que eran susceptibles de la dotación en la normativa RIC 1994-2006: si por un lado, los específicos delimitados por el criterio restrictivo de la Administración tributaria y confirmado por el TSJC y la AN; o por otro, los que literalmente figuraban en el texto legal. La respuesta la hemos tenido en 2011, ya que el TS ha ratificado el criterio de la AN. A pesar de que la técnica legislativa aplicada en este incentivo ha sido defectuosa, y así lo han reconocido los tribunales en todas las instancias, el perjudicado ha sido el administrado, que a pesar de haber realizado las inversiones comprometidas por la dotación ha visto como han sido las propias dotaciones a la RIC las que han sido anuladas. ¿El motivo?: mayoritariamente, haber destinado a la dotación el beneficio generado por una sociedad, pero “fiscalmente” no obtenido en una actividad económica.

La primera sentencia de 2011 en la que se manifiesta este criterio es la **sentencia TS de 5 de mayo de 2011 (entidad Majada Boya)**, en la que se juzga la dotación RIC efectuada con la venta de un inmueble que generó una considerable plusvalía. La Administración rechazó la dotación por no estar afecto el inmueble a una actividad económica, y la AN compartió ese criterio, pero a pesar de admitir como prueba la documentación de que la empresa había realizado obras de urbanización no se pronunció sobre ese aspecto, por lo que la empresa recurrió al TS por falta de motivación de la sentencia AN. El TS, sin embargo, concluye que la AN motiva su decisión al compartir el criterio administrativo, ratificando su criterio de que la plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación. No obstante, con el voto particular en contra del ponente, Sr. Martín Timón, daba la impresión de que el fondo de la cuestión no estaba tan claro, pero como vemos a continuación, sentencia tras sentencia, el TS ha ido ratificando el criterio de la AN.

La **sentencia TS de 7 de julio de 2011 (entidad Trutena)** trata de la plusvalía obtenida en la venta de un inmueble por una sociedad que no realiza una actividad económica. El TS dice con toda claridad que es necesario realizar una actividad económica y que los inmuebles estén afectos a una actividad económica para poder dotar la RIC. Vemos pues cómo en esta sentencia el TS comparte con rotundidad el criterio de la AN respecto a qué beneficios son susceptibles de la dotación. Sin embargo el TS anula la sanción por no existir culpabilidad.

La **sentencia TS de 14 de julio de 2011 (entidad Cortadores de Puerto Rico)** se ocupa de la plusvalía obtenida en la venta de un terreno que no se demostró que estaba afecto a una actividad económica, por lo que concluye que el beneficio obtenido en su transmisión no es susceptible de la dotación.

En la **sentencia TS de 15 de julio de 2011 (entidad Kusakale)** es la Administración tributaria la que recurre al Alto Tribunal una sentencia TSJC para la unificación de doctrina. El TS rechaza finalmente la dotación de la RIC efectuada por la empresa por estar inactiva cuando la dotó.

En la **sentencia TS de 3 de noviembre de 2011 (entidad Maganicho)** se aborda la plusvalía obtenida en la venta de apartamentos que se alquilaban a través de otra sociedad que gestiona la actividad, llegando a la conclusión de que no era posible destinarla a la dotación RIC, ya que la empresa no realizaba una actividad económica con el alquiler de dichos apartamentos.

En otra **sentencia TS de igual fecha (entidad Nufrosa)** se determina que la plusvalía obtenida en la venta de terrenos recalificados, pero sin transformación física, no era susceptible de la dotación, ya que no se había realizado una actividad económica con dicha venta.

Finalmente, en la **sentencia TS de 21 de noviembre de 2011 (entidad Megahotel Faro)** se aborda de nuevo la plusvalía obtenida en la venta de un terreno en el que según la Administración tributaria y la AN no se ha realizado actividad económica alguna. Por ser ésta la sentencia que más repercusión mediática ha tenido vamos a analizarla con mayor profundidad:

Tanto el resultado extraordinario obtenido por la venta de acciones como la plusvalía generada en la transmisión de un inmueble no afecto a la actividad de restauración a la que se dedicaba la empresa no son susceptibles de la dotación.

La entidad, perteneciente al grupo Lopesan, compró un solar en la urbanización Meloneras en 1995 por importe de 700 millones de pesetas y en 1997 lo vendió a otra compañía que tenía un complejo hotelero colindante. Con anterioridad a esa venta la sociedad que dotaría la RIC compra otro solar con la finalidad de construir un hotel. Los beneficios obtenidos en la venta se destinan a la RIC y se reinvierten en la construcción del hotel, pero la dotación es rechazada por la Administración tributaria porque el solar no estuvo afecto a una actividad económica y la empresa no realizó hasta ese año actividad alguna.

Después de los lógicos avatares por el TEAC y la AN defendiendo la empresa que el art. 27 no discrimina el beneficio susceptible de la dotación se llega al TS.

Los tres fundamentos jurídicos del TS para justificar que no procede la dotación con la plusvalía obtenida en la venta del solar nos sirven también como resumen del criterio del Alto Tribunal al respecto:

Primero: los beneficios del establecimiento para dotar la RIC han de proceder de su actividad económica, no pudiéndose dotar con los dimanantes de la titularidad de bienes no afectos a dicha actividad, como reiteradamente ha expresado en las sentencias de 5 de mayo, 30 de junio, 14 de julio y 13 de octubre de 2011, por lo que en virtud de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, anuncia ya que el recurso no va a prosperar.

Segundo: que el término establecimiento situado en Canarias no aparece definido en la Ley 19/1994, pero su sentido jurídico y técnico conducen a su identificación con una explotación económica realizada en las Islas, tal y como defiende la sentencia de instancia recurrida; y solo el sentido usual de la expresión permite sostener que es una alusión geográfica-empresarial. De esta identificación del establecimiento deriva que por rentas obtenidas mediante establecimiento permanente ha de entenderse las procedentes de las explotaciones económicas realizadas con el mismo.

Tercero: que no todos los beneficios obtenidos por el establecimiento situado en Canarias pueden ser destinados a la RIC, sino únicamente los derivados de su actividad económica o de elementos afectos a la misma, lo que a su vez justifica de tres formas diferentes:

- 1º. No hay razón para legitimar una interpretación distinta de la expresión “establecimientos situados en Canarias” en función de que se utilice para aludir a los pertenecientes a los sujetos pasivos del IRPF (apartado 9) o del impuesto sobre sociedades (apartado 1).
- 2º. No tendría sentido aclarar que los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la RIC, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero (apartado 5), si no se estuviera pensando en el establecimiento como una explotación económica y en los beneficios procedentes de dicha actividad económica como los únicos que permitirían dotar la reserva, y
- 3º. Configurándose la RIC como un incentivo fiscal alternativo al diferimiento por reinversión en el IS resulta lógico entender que está pensando en situaciones análogas, y esta Sala ha dicho, reiteradamente, que ese diferimiento por reinversión no era aplicable a las rentas procedentes de elementos patrimoniales transmitidos no afectos a la actividad económica.

Finalmente, hay que destacar que el hecho de que la entidad haya invertido todo el beneficio en Canarias, creando riqueza y puestos de trabajo, para poco o nada sirve. En palabras de la recurrente: *cuando es tan patente el resultado obtenido y, lo que es más lamentable, el cumplimiento de todos y cada uno de los principios invocados por la Administración tributaria en relación con el fomento, desarrollo económico, prosperidad y empleo para las islas, ¿no parece cumplirse la finalidad de la norma y del incentivo fiscal... en relación con los millones de euros invertidos en la construcción del hotel, los puestos de trabajo generados en su explotación...?* Sin embargo, esta observación no es expresamente contestada por el TS, que rechaza la dotación RIC efectuada.

Vemos pues que al criterio inicial de los Tribunales de Justicia sobre el concepto limitativo del establecimiento en Canarias, y la igualdad de trato entre las sociedades mercantiles y los empresarios individuales, se añade por el TS un criterio más para delimitar el beneficio susceptible de la dotación: el también aplicable al diferimiento por reinversión, que exige que los bienes transmitidos estuviesen afectos a la actividad económica; sin que sea suficiente que con las inversiones realizadas y afectas a la RIC se hayan cumplido la finalidad de inversión y creación de empleo en Canarias.

2. La actividad de alquileres en la RIC a la luz de las últimas sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo

Si existe una materia que haya rivalizado en conflictividad tributaria con los resultados extraordinarios es la actividad de alquileres. Tanto en su versión de actividad económica susceptible o no de la dotación RIC con sus beneficios como a la hora de materializar la dotación en bienes inmuebles para alquilar. Ha sido suprimida como opción de materialización en la reforma de diciembre de 2006, pero su casuística sigue vigente a la hora de determinar los beneficios susceptibles de la dotación.

La exigencia y el cumplimiento de los requisitos del antiguo art. 25.2 de la Ley del IRPF (actual art. 27.2: local y empleado para que la actividad de alquileres se entienda como actividad económica) han sido objeto

de una especial controversia en los Tribunales administrativos y de Justicia. El TEARC inicialmente mantuvo el criterio de que ambos requisitos constituían una presunción *iuris tantum*, en el sentido de que puede probarse con otros medios que en realidad se efectúa una actividad económica, sin ser necesario contar con local y empleado; pero que también ocurre al revés: que incluso contando con local y empleado la Administración puede demostrar que no existe actividad económica con los alquileres.

Solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas en la venta de activos afectos a actividades económica son susceptibles de la dotación.

El TSJC, sin embargo, es tajante al respecto: los requisitos del art. 27.2 son objetivos, de tal forma que si se cumplen existe en el ámbito fiscal actividad económica con los alquileres, pero si no se cumplen no existe, si bien en este caso admite otras pruebas para demostrar que se realiza una actividad económica.

La AN y el TS se han manifestado al respecto en los últimos años, sin que entendamos que el criterio mantenido resuelva todas las circunstancias planteadas a los Tribunales. Examinemos las sentencias de 2011 como botón de muestra de la complejidad de la materia y de la dificultad en su interpretación.

2.1. La Audiencia Nacional y la actividad de alquileres en 2011

En la **sentencia AN, Sección 2, de 16 de junio de 2011**, ponente María Esperanza Córdoba Castroverde, se llega a la conclusión de que la empresa no realiza actividad económica porque no cumple con los requisitos de local y empleado afectos a la actividad de alquileres, tal como había mantenido el TEAC en la resolución recurrida, y además contradice el criterio mantenido por el TSJC respecto a que dichos requisitos no son aplicables a todas las sociedades mercantiles, sino exclusivamente a las que no realizan actividad económica. Para la AN son aplicables a todas las sociedades:

Por lo que respecta a la procedencia de la dotación a la RIC, negada por la Inspección por constituirse con rendimientos que no dimanen de una actividad empresarial, esta Sala se ha pronunciado de forma reiterada sobre la improcedencia de declarar como rendimientos de actividades económicas, a tales efectos, los percibidos como contraprestación por la cesión de uso o arrendamiento a terceros de los activos sobre los que se invoca recae la actividad, a menos que la entidad contase con una infraestructura personal y material propia para llevar a cabo ese objeto social.

(...) Los datos obrantes en el expediente resultan reveladores a los fines enjuiciados, sin que la actora haya acreditado, en forma alguna, que tuviera personal empleado ni local destinado a la actividad de arrendamiento, por lo que debe concluirse, en línea con lo expuesto por la Inspección y que ha sido ratificado por el TEAC, que los beneficios obtenidos en los ejercicios comprobados no derivaron de una actividad empresarial, por lo que no son aptos para servir como base para la dotación de la reserva para Inversiones en Canarias. Pero es que, además, el incumplimiento del citado requisito no ha dado lugar a la más mínima actividad probatoria por parte de la recurrente. A partir de esa absoluta falta de prueba de que los hechos en que se funda la Inspección son inexactos, resulta indiferente el resto de las alegaciones efectuadas por la parte.

(...) Asimismo, debe añadirse que no pueden compartirse las alegaciones de la parte actora atinentes a que los requisitos del artículo 25-2 de la Ley del IRPF no le son exigibles, pues, como se ha señalado anteriormente, el propio precepto legal citado, en el que la recurrente ampara su derecho a la deducción, se refiere a “los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos” los cuales podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. Así, pues, tratándose de rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles, la Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite a la normativa del IRPF a los efectos de determinar si el activo se considera o no afecto a la actividad empresarial, es decir, si el arrendamiento se realiza o no como actividad económica, a cuyo efecto el artículo 25-2 de la Ley 40/1998 impone el cumplimiento conjunto de dos requisitos: a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, requisitos no concurrentes en el supuesto que se enjuicia.

Por tanto, puede entenderse que la utilización de “explotación económica” equivale al desarrollo de una “actividad empresarial”, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues no concurren los requisitos exigibles al no resultar probado que se cuente con un local en el que supuestamente se realice tal actividad, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por lo que los datos obrante en el expediente no permiten presumir que realmente la actividad arrendaticia constituya una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma.

En otra sentencia la AN, Sección 2, de 16 de junio de 2011, ponente Francisco José Navarro Sanchís, concluye que no hay actividad económica en el arrendamiento de una industria hotelera, ya que no se prueba la realización de una actividad económica con dicho arrendamiento.

En la sentencia AN, Sección 2, de 24 de junio de 2011, ponente Francisco José Navarro Sanchís, se hace remisión expresa al criterio mantenido en varias sentencias de la AN:

- Que los requisitos del art. 25.2 son exigibles a las sociedades sujetas al régimen general del IS (sentencia de 2 de junio de 2010);
- Que hay una absoluta falta de prueba sobre la conexión y necesidad del local y empleado a los efectos de llevar a cabo esa labor de mero percibo de rentas, pues no consta que el arrendamiento se lleve a cabo con habitualidad o comprenda otros activos o negocios (sentencia de 22 de julio de 2010); y
- Que cierto es que la disposición de un local y la contratación de personal no son requisitos indefectibles de la actividad de explotación turística si, como esta misma Sala admite, se puede acreditar dicha actividad por otros medios (sentencia de 29 de enero de 2009).

Sin embargo, en las **sentencias AN, Sección 2, ponente Jesús Cudero Blas, de 22 y 29 de septiembre de 2011** se da un paso más en la interpretación de los requisitos de local y empleado afectos a la gestión de alquileres.

En la primera se admite la realización de una actividad económica en la actividad de alquileres efectuada sin un local en exclusiva, pero con habitualidad en dicha actividad. La Inspección había rechazado dicho concepto:

- a. Por la escasa renta percibida en los ejercicios comprobados;
- b. Por la ausencia de local en el que efectuar la actividad;
- c. Por tratarse, en su mayoría, de contratos y actos desarrollados con posterioridad a los años objeto de comprobación.

El TS ha ratificado el criterio de la AN. A pesar de que la técnica legislativa aplicada en este incentivo ha sido defectuosa, y así lo han reconocido los tribunales en todas las instancias, el perjudicado ha sido el administrado, que a pesar de haber realizado las inversiones comprometidas por la dotación ha visto como han sido las propias dotaciones a la RIC las que han sido anuladas.

Mientras que a juicio de la AN, la actora demostró de manera suficiente que, efectivamente, desarrolla en Canarias una actividad de naturaleza empresarial y que, por ello, las inversiones cuestionadas deben ser consideradas aptas.

Respecto al cumplimiento de los requisitos de local y empleado mantiene que, como ha señalado con reiteración, la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada —el arrendamiento de inmuebles—, de modo que la efectiva realización de tal actividad empresarial puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido. Es decir, comparte el criterio mantenido en su momento por el TEARC de que el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 no es una *condictio sine qua non* para demostrar la realización de una actividad económica. Puede demostrarse dicha actividad sin el cumplimiento de los requisitos y viceversa, puede demostrarse que no hay actividad con el cumplimiento de dichos requisitos.

Profundiza la AN en las pruebas aportadas por el contribuyente para demostrar que ha efectuado una actividad económica y admite:

- que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente,
- que ha aportado los contratos de arrendamiento mencionados, y
- que ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes, en los que se han incrementado de manera notable los beneficios obtenidos por tal concepto.

Desvirtuando otros razonamientos de la Administración como:

- que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas, y
- que la mayoría de los contratos aportados se han suscrito en ejercicios posteriores.

La AN, finalmente, establece dos criterios bastante claros para delimitar la actividad de alquileres como actividad económica:

- 1º. Que no es de recibo establecer apriorísticamente un límite de inmuebles que deben ser arrendados para el reconocimiento de la condición de empresario del sector; ni una cuantía de ingresos más o menos alta, pues eso sería tanto como primar las entidades con capacidad suficiente para efectuar grandes inversiones, frente a aquellas que —más modestamente— contribuyen también a dinamizar la economía canaria.
- 2º. Que no constituye obstáculo insalvable la circunstancia de que gran parte de los arrendamientos se hayan suscrito en ejercicios no regularizados, pues ello no es más que consecuencia de la evolución positiva de la actividad desarrollada por el empresario.

Lo esencial para la AN es demostrar que se ejerce la actividad de arrendamiento de inmuebles, entendiendo finalmente que la sociedad recurrente realiza la actividad económica que se ha constatado en el expediente, lo que determina la idoneidad de la materialización en la medida en que la inversión en que la misma consiste (adquisición de determinados inmuebles) está dirigida, precisamente, al ejercicio de tal actividad.

En esta misma sentencia, referido en este caso al alquiler de yates, pero que entendemos también aplicable al resto de alquileres, se afirma que tanto o mayor eficacia que un local tiene la oferta a través de Internet del alquiler de los mismos.

Transcribimos el texto referido a los bienes inmuebles:

A juicio de la Inspección, sin embargo, no procede admitir tales inversiones porque no se acredita que la entidad desarrolle efectivamente una verdadera actividad económica, acudiendo al artículo 25.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto a la necesidad (para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la condición de actividad económica) de contar, al menos, con un local destinado a la gestión y un empleado con contrato laboral y a jornada completa, añadiendo que la escasa cuantía de las rentas obtenidas en los ejercicios comprobados por este concepto (1.983,34 euros en 2000, 13.733,13 euros en 2001 y 12.260,72 euros en 2002) no permite presumir la efectiva realización de la actividad que se aduce.

(...) Para la Inspección, como se dijo, tales datos no constatan el efectivo ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de viviendas fundamentalmente por tres tipos de razones: a) Por la escasa renta percibida en los ejercicios comprobados; b) Por la ausencia de local en el que efectuar la actividad; c) Por tratarse, en su mayoría, de contratos y actos desarrollados con posterioridad a los años objeto de comprobación (las viviendas unifamiliares y las plazas de garaje del inmueble sito en Pájara se subarrendaron a partir del año 2003, ejercicio ya no sometido a inspección).

A juicio de la Sala, la actora ha demostrado de manera suficiente que, efectivamente, desarrolla en Canarias una actividad de naturaleza empresarial y que, por ello, las inversiones cuestionadas

deben ser consideradas aptas para materialización la reserva de inversiones en Canarias de la dotación efectuada en ejercicios anteriores. Y ello por las siguientes razones:

En primer lugar, esta Sala ha señalado con reiteración que la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada - el arrendamiento de inmuebles-, de modo que la efectiva realización de tal actividad empresarial puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido. Dicho de otro modo, el artículo 25.2 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre -al señalar que “se entenderá” que el arrendamiento se efectúa como actividad económica cuando se disponga al menos de local o empleado- no está imponiendo como “condictio sine qua non” esos dos requisitos, sino que los considera como indicios relevantes para presumir el ejercicio de aquella actividad; de esta forma, cabría descartar la condición de empresario de quien cuenta con local y empleado si se demuestra que, a pesar de ello, no realiza actividad empresarial alguna o, por el contrario, afirmarla en el caso de quien carece de uno u otro si se acredita por distintos medios de prueba que sí desarrolla dicha actividad.

En este sentido, resulta destacable que el contribuyente ha probado en el caso analizado que tiene empleada a una persona con contrato laboral indefinido para las actividades propias de su objeto social (el arrendamiento de inmuebles), aunque no ha demostrado que el local donde ejerce su actividad esté destinado al desarrollo de la misma, circunstancia que resulta irrelevante a los efectos de negar su naturaleza empresarial cuando ha quedado acreditado en autos el efectivo, continuado y reiterado ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles que se cuestiona por la Administración.

Y es que, efectivamente, no solo dispone la contribuyente de persona contratada al efecto y está dada de alta en el epígrafe correspondiente del impuesto sobre actividades económicas, sino que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente, ha aportado los contratos de arrendamiento más arriba mencionados y ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes, en los que se han incrementado de manera notable los beneficios obtenidos por tal concepto.

Frente a ello no cabe aducir que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas o que la mayoría de los contratos aportados se han suscrito en ejercicios posteriores. Y ello por cuanto, en primer lugar, no es de recibo establecer apriorísticamente un límite de inmuebles que deben ser arrendados para el reconocimiento de la condición de empresario del sector, ni una cuantía de ingresos más o menos alta, pues eso sería tanto como primar -sin cobertura legal alguna las entidades con capacidad suficiente para efectuar grandes inversiones, frente a aquellas que -más modestamente- contribuyen también a dinamizar la economía canaria aumentando la competitividad interior y exterior de las empresas radicadas en las islas, finalidad esencial que persigue la regulación legal de la reserva de inversiones en Canarias a tenor de la Exposición de Motivos de su ley reguladora.

Tampoco, en segundo lugar, constituye obstáculo insalvable la circunstancia de que gran parte de los arrendamientos se hayan suscrito en ejercicios no regularizados, pues ello no es más que consecuencia de la evolución positiva de la actividad desarrollada por el empresario. Lo esencial es demostrar que se ejerce la actividad de arrendamiento de inmuebles y la misma se constata

indubitadamente cuando, como es el caso, esos contratos de subarrendamiento posteriores derivan de un negocio jurídico efectuado en diciembre de 2002 (período regularizado) por el que la contribuyente arrienda todos esos inmuebles con la finalidad de subarrendarlos, lo que efectivamente realiza en los términos plenamente acreditados en el expediente.

En definitiva, cabe entender que la sociedad recurrente realiza ciertamente la actividad económica que se ha constatado en el expediente, lo que determina la idoneidad de la materialización que nos ocupa en la medida en que la inversión en que la misma consiste (adquisición de determinados inmuebles) está dirigida, precisamente, al ejercicio de tal actividad.

Con los mismos argumentos antes expuestos se resuelve la **sentencia AN de 29 de septiembre de 2011** respecto al desarrollo de una actividad económica con los alquileres cuando el local utilizado en la gestión de los mismos se compartía con otras empresas. Las razones del rechazo por parte de la Inspección eran fundamentalmente tres:

- a. La escasa renta percibida en el ejercicio comprobado;
- b. La ausencia de local exclusivo en el que efectuar la actividad;
- c. La falta de acreditación de la existencia de un empleado exclusivamente dedicado a la gestión del arrendamiento (que luego resultó acreditado).

Y los fundamentos de la AN para admitir que sí existía actividad económica:

- que el contribuyente ha probado que tiene empleada a una persona con contrato laboral indefinido para las actividades propias de su objeto social (entre otras, el arrendamiento de inmuebles),
- que ha demostrado que el local donde se ejerce su actividad —por más que sea compartido con una sociedad vinculada, dedicada también al arrendamiento— está destinado al desarrollo de la misma, **acreditando también el efectivo, continuado y reiterado ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles** que se cuestiona por la Administración, y
- que efectivamente, no solo dispone la contribuyente de persona contratada al efecto y está dada de alta en el epígrafe correspondiente del impuesto sobre actividades económicas, sino que ha percibido durante los períodos comprobados las rentas constatadas en el expediente, ha aportado los contratos de arrendamiento y ha acreditado que continúa desarrollando tal actividad en los ejercicios siguientes.

A la vez que rechaza los razonamientos de la Administración que analizamos en la sentencia anterior:

- que las rentas percibidas en los períodos inspeccionados son cuantitativamente escasas, y
- que no es de recibo establecer apriorísticamente un límite de inmuebles que deben ser arrendados para el reconocimiento de la condición de empresario del sector, ni una cuantía de ingresos más o menos alta.

Con estas dos sentencias de la AN del mes de septiembre de 2011 se da un paso importante hacia adelante en la interpretación de los requisitos del art. 27.2 de la LIRPF.

La **sentencia AN de 10 de noviembre de 2011, Sección 2, ponente Francisco José Navarro Sanchís**, tiene menor importancia conceptual que las dos anteriores, pero también analiza la dotación de la RIC con ingresos extraordinarios y con ingresos por alquiler de apartamentos. Centrándonos en estos últimos, la AN llega a la conclusión de que el alquiler de 6 apartamentos a una compañía de explotación hotelera con la que no existía contrato escrito de arrendamiento y cuyo administrador coincide con el de la sociedad que dotó la RIC no es suficiente para acreditar la existencia de una actividad económica, por lo que rechaza la dotación efectuada (tampoco se había probado la existencia de personal y local afecto a la actividad de alquileres).

Respecto al cumplimiento de los requisitos de local y empleado mantiene que, como ha señalado con reiteración, la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria desplegada: el arrendamiento de inmuebles.

Vemos que el criterio de la AN expresado en las dos sentencias de septiembre de 2011 supone una aclaración importante en la interpretación de los requisitos exigibles para que la actividad de alquileres se considere una actividad económica, y por tanto sus beneficios puedan destinarse a la RIC. Sin embargo, el criterio del TS, al menos el expresado en las recientes sentencias de 2011, no es tan claro, como analizamos a continuación.

2.2. El Tribunal Supremo y la actividad de alquileres

En la **sentencia TS de 14 de julio de 2011** se casa una sentencia de la AN que niega la validez de la materialización de la RIC por entender que no está acreditada la actividad de explotación empresarial de arrendamiento, y llega a la conclusión de que la falta de prueba respecto de la utilización de un local en exclusiva para la realización de la actividad es básica para desestimar el recurso, sin que pueda pasar desapercibido que la entidad recurrente se dio de alta en el Epígrafe 8672 del IAE, "Alquiler de locales industriales", dos días antes de iniciarse la actividad inspectora, el 19 de julio de 2000.

Como vemos, centra el razonamiento, una vez que no se ha podido demostrar la existencia de una actividad económica, en la importancia del cumplimiento de los requisitos de local y empleado, sin que sepamos qué hubiese ocurrido si la empresa llega a cumplir los mismos, esto es, si hubiese considerado entonces el TS que realizaba una actividad económica con los alquileres.

En la **sentencia TS de 27 de septiembre de 2011** el alto Tribunal hace suyo el planteamiento que en su día hizo el TEARC de que:

- para la calificación de los alquileres como actividad económica no basta con que esté recogida la misma en el objeto social, sino que sea además una actividad habitual, no esporádica y que para ello se cuente con la infraestructura básica de lo que supone una explotación económica.

- que ni había local ni persona contratada con la función de realizar tal gestión, según resulta de que ni en su propiedad ni por título arrendaticio disponía de local alguno con aquella finalidad, y
- que tampoco resulta aceptable que el arrendamiento de un único inmueble pudiese necesitar de una persona contratada laboralmente en función de esta exclusiva actividad.

Para concluir que no ha sido desmentido por prueba alguna que la actividad arrendaticia tenía por contenido un solo arrendamiento y que por eso no requería de la infraestructura que imponía para su calificación como actividad empresarial el artículo 40 de la Ley 18/1991 ni, por otra parte, esta razonable argumentación se ha visto desmentida por una prueba eficaz que hubiere acreditado el hecho de la existencia del local y el contratado laboral dedicado a aquel menester.

Incide por tanto la sentencia en la necesidad de que la actividad de alquileres sea una actividad habitual y que cuente con una infraestructura básica para su desarrollo, pero no concreta si esa infraestructura básica es precisamente el cumplimiento de los requisitos de local y empleado.

La *sentencia TS de 29 de septiembre de 2011* aborda también la actividad de alquileres en relación con la RIC, llegando a la misma conclusión de que es necesario que se realice una actividad económica, y que los requisitos de local y empleado no alteran el requisito de actividad económica, conviniendo con la concurrente que el artº 27 de la Ley 19/1994 no contiene una remisión al precepto que comentamos, pero las circunstancias que comprende el artº 40.2, no desenfoca el debate ni altera la ratio decidendi de la sentencia.

Finalmente, la *sentencia TS de 3 de noviembre de 2011*, ponente Manuel Martín Timón, analiza los ingresos generados por el alquiler de 23 apartamentos a través de otra sociedad que gestiona la actividad de explotación turística por el principio de unidad de explotación, concluyendo que no son aptos para la dotación, ya que no cuenta ni con empleados ni con local propio para gestionar esa actividad. Por ello califica a la sociedad como de mera tenencia de bienes, añadiendo que la que podría beneficiarse de los incentivos fiscales es la que realmente ejerce la explotación turística.

3. La proposición no de ley presentada y aprobada en el Parlamento canario en diciembre de 2011

El Diario de Sesiones del Parlamento de Canarias del miércoles 14 de diciembre de 2011 recoge la proposición no de ley del Grupo Parlamentario Popular sobre solicitud al Gobierno del Estado en relación con la modificación de la Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (8L/PNL-0040).

La defiende en la sesión parlamentaria el abogado Jorge Rodríguez Pérez, diputado por el Partido Popular, y sus argumentos tienen su origen en la perenne conflictividad tributaria que existe en la aplicación de este incentivo fiscal, agravada por el reconocimiento por parte del TS en 2011 del criterio restrictivo de la Administración tributaria respecto al beneficio susceptible de la dotación, que he explicado en el apartado 1 de esta Crónica. Dos son los aspectos fundamentales para los que pide el consenso de la Cámara: la determinación del beneficio susceptible de la dotación en función de que las inversiones realizadas hayan generado puestos de trabajo; y la extensión del compromiso de materialización a cualquiera de las

empresas del grupo empresarial, es decir, que la empresa del grupo que dote la RIC pueda materializarla en inversiones de cualquier otra empresa del grupo.

En la defensa de ambas materias emplea el diputado frases que reproduzco textualmente y que son fiel reflejo de la realidad que existe en la aplicación de la RIC y que no requieren más comentarios por mi parte por coincidir ampliamente con lo que he venido escribiendo y explicando desde hace muchos años:

- (...) *La queja más frecuente en el empresariado gravita en torno a la tensión entre la rigidez formal y la documental y la preservación de la finalidad de la RIC. No entienden los empresarios, debo decirlo, no entienden cómo es posible que ante una inversión efectivamente realizada, efectivamente materializada, consideraciones formales o documentales pongan en riesgo la pervivencia del beneficio jaños después, después de haberse efectuado, de haberse realizado la inversión!*
- (...) *Para concretar. El conflicto interpretativo surge esencialmente como consecuencia de no admitir la Inspección de la Agencia Estatal Tributaria en las actas levantadas que determinados beneficios puedan formar parte de la dotación, cuando el artículo 27, señorías, el artículo 27 de la Ley 19/94, no hace distinción alguna, no discrimina respecto del beneficio o de su procedencia, por lo que habría que colegir, obviamente, que todo beneficio no distribuido sería apto para la dotación de la RIC.*
- (...) *Señorías, me atreveré a decirlo claramente, Canarias está siendo víctima y está siendo discriminada de forma injusta por no entender la Inspección que la RIC no es un privilegio, como así consideran los actuarios de la Inspección, muchos de ellos funcionarios alejados de la realidad económica y social de Canarias, sino un Régimen Económico y Fiscal singular que tiene una tradicional (sic) inveterada y, además, tiene un reconocimiento constitucional indudable.*

Después de su intervención toma la palabra José Miguel González Hernández en nombre del Grupo Parlamentario Nacionalista Canario, quién primero dijo que en cuestión del REF es mejor siempre buscar el consenso entre los grupos parlamentarios antes de proponer cambios individuales, pero que en esta ocasión era consciente de que existía un problema y era mejor solucionarlo. Después de compartir el criterio de Jorge Rodríguez Pérez de que la RIC en la calle ha alcanzado mala fama, sin saber por qué, *ya que no se concibe realmente lo que es, que es un pacto, yo siempre lo he dicho aquí, es un pacto de decirle “usted, que los beneficios tiene perfecto derecho, pagando el impuesto, dedicarlo a lo que quiera, usted renuncia a esos usos más personales o más interesantes a cambio de que usted se comprometa a invertir”*; aborda la cuestión técnica del cambio propuesto en el art. 27 con dos argumentos principales:

- Que la presunción de que el beneficio obtenido es susceptible de la dotación si la inversión efectuada ha incrementado el empleo debería considerarse *iuris tantum*, es decir salvo prueba en contrario, para evitar la utilización torticera de la norma, y
- Que en realidad lo que debería modificarse o redefinirse es el concepto de beneficio susceptible de la dotación, que serían los beneficios de la empresa cualquiera que sea su origen porque ese es el sentido verdadero de la ley, no la interpretación restrictiva que se está haciendo.

Coincido plenamente con el Sr. González Hernández en este segundo argumento, como explicaré más adelante al analizar la propuesta final aprobada.

También se manifiesta el diputado nacionalista respecto a los grupos empresariales, precisando alguna cuestión técnica, pero coincidiendo básicamente con el planteamiento del PP.

Después de un breve intercambio de palabras entre ambos diputados, el Grupo Parlamentario Nacionalista decide retirar la enmienda sobre la presunción *iuris tantum*, ya que con buen criterio estima su representante *que las presunciones se pueden hacer por la realidad, por lo tanto, retirarla no plantea ningún tipo de problema*.

El tercer diputado que tomó la palabra fue Román Rodríguez Rodríguez, de Nueva Canarias, quién coincidió con los dos anteriores en que *la razón de ser de la RIC era destinarla a que los beneficios empresariales no se repartan y se reinviertan, sin especificar su origen, de manera que la legislación no ha sido clara y la Agencia Tributaria tiene por naturaleza una visión recaudatoria de sus funciones, de manera que como las normas no sean claras, la tendencia de los inspectores es a recaudar, porque es esa su función, de manera que cualquier exención, cualquier bonificación la ven con malos ojos, casi por cultura corporativa...*

Después de estos acertados argumentos y de aclarar previamente que su grupo parlamentario iba a apoyar la proposición, puso de manifiesto el diputado que no tenía claro que la redacción que proponía el PP resolviese el problema, porque le parecía insuficiente.

Finalmente le tocó el turno a Marcos Pérez Hernández del Grupo Parlamentario Socialista Canario, quien coincidió con los anteriores en su discurso, pero quiso dejar muy claro que ya con anterioridad se había aprobado en seno parlamentario una *pnl* en la que se proponía y aprobó *que en el seno de la Comisión bilateral de cooperación, Administración general del Estado y Comunidad Autónoma de Canarias se cree una subcomisión para analizar los litigios de los incentivos del REF y proponer soluciones mediante las medidas que se propongan al respecto*; por lo que el problema ahora abordado en el Parlamento ya había sido debidamente encauzado con anterioridad.

El texto original propuesto por el PP, con alguna ligera matización, fue aprobado por unanimidad de los cincuenta y cuatro diputados presentes.

3.1. Texto y análisis de la proposición no de ley aprobada

Transcribo primero el texto aprobado de la proposición no de ley, que afecta a los apartados 2 y 15 del art. 27 de la Ley 19/1994, para a continuación analizarlo:

El Parlamento de Canarias insta al Gobierno de Canarias a que, a su vez, inste al Gobierno de la Nación a modificar la Ley 19/1994, de 6 de julio, con las siguientes adiciones:

- Nuevo párrafo tercero al artículo 27.2, con el siguiente tenor:

La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado,

mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo.

- Nuevo párrafo cuarto al artículo 27.15, con el siguiente tenor:

En el caso de grupos fiscales de sociedades a que se refiere el artículo 64 y siguientes de R. D-L 4/2004, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente artículo, vendrá referido al conjunto del grupo con independencia de la entidad en que se dote y materialice la inversión.

- Al nuevo párrafo cuarto del artículo 27.15, se establece un segundo apartado al mismo artículo del siguiente tenor:

La obligación que en el apartado B.8 se establece para que los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a la que se refiere la letra D de ese mismo artículo, de permanecer en la empresa adquirente durante cinco años como mínimo, en el caso de esos grupos vendrá referida al conjunto de empresas del grupo, sin que puedan ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros ajenos al grupo para su uso.

En la Sede del Parlamento, a 14 de diciembre de 2011.

El análisis que hago de este texto hay que situarlo dentro del contexto de la perenne conflictividad que ha existido y existe en la aplicación de este tributo, ya que no es la primera vez que una modificación legal para intentar paliar un párrafo confuso del art. 27 se ha interpretado a su vez de dos forma muy diferentes por los que nos dedicamos al estudio de este incentivo y por quiénes han de fiscalizarlo, generando entonces aún mayor confusión que la que existía con anterioridad.

Atendiendo a la complejidad de los cambios propuestos, más fácil es analizar en primer lugar la modificación respecto a los grupos de sociedades, para luego abordar la relativa a la dotación y la vinculación de los beneficios.

3.1.1. Los grupos de sociedades

En el capítulo 2 de mi última obra: *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias 2007-2013* explico con todo detalle qué ha ocurrido con los grupos de sociedades tanto en la dotación como en la materialización de la RIC, llegando a la conclusión de que el criterio de la Administración tributaria impide que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC y que la materialización ha de efectuarse en el activo de la propia sociedad que la dotó, no en otra empresa del grupo, sin que haya existido gran litigiosidad al respecto, ya que los empresarios siguieron dicho criterio a partir de 2000. No obstante, en una economía cada vez más compleja no tiene sentido que los grupos de sociedades no puedan dotar la RIC y menos que no pueda materializarse la dotación en la inversión de cualquier empresa del grupo. Esta materia la he tratado con mayor profundidad en obras anteriores, resumiendo parte de lo ya escrito para una mayor comprensión de la propuesta parlamentaria:

El art. 27.1 de la Ley 19/1994 delimita quiénes se pueden acoger a la RIC: las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Ya sabemos que para ello han de realizar una actividad económica

Incide por tanto la sentencia en la necesidad de que la actividad de alquileres sea una actividad habitual y que cuente con una infraestructura básica para su desarrollo, pero no concreta si esa infraestructura básica es precisamente el cumplimiento de los requisitos de local y empleado.

mediante un establecimiento situado en Canarias, pero el aspecto que nos interesa destacar ahora es exclusivamente la sujeción al IS. A su vez, los artículos 64 a 82 del TRLIS, y el art. 48 del RIS contemplan el denominado régimen de consolidación fiscal, mediante el que los grupos fiscales pueden optar por tributar conjuntamente en vez de que lo haga de forma individual cada una de las sociedades que integran el grupo.

El grupo fiscal, de optar por el régimen de consolidación, y de conformidad con el art. 65, tiene la consideración de sujeto pasivo del

IS, pero al no tener personalidad jurídica propia, la representación del grupo y el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales las asume la sociedad dominante. No obstante, cada una de las sociedades del grupo sigue sujeta al cumplimiento de las obligaciones del régimen de tributación individual, a excepción del pago de la deuda tributaria.

El art. 75 del TRLIS permite la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, facilitando que se reinvierta tanto por la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario o por cualquier otra perteneciente al grupo.

El hecho de que el grupo de sociedades tenga la consideración de sujeto pasivo del IS y las facilidades concedidas para la reinversión de beneficios extraordinarios en sociedad distinta a la que generó el beneficio, podrían hacernos interpretar que por un lado, el grupo de sociedades puede disfrutar del incentivo de la RIC y que por otro cualquier sociedad del grupo puede asumir la obligación de invertir que implica la dotación de la RIC.

Sin embargo, no es así, ya que sistemáticamente la Administración tributaria ha negado ambas posibilidades, es decir, que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC o que las obligaciones de materialización (inversión) las cumpla cualquiera de las sociedades del grupo. Su criterio, que es el que ha imperado en el pasado y en la actualidad, es que son las sociedades del grupo las que a nivel individual pueden dotar la RIC y las que han de cumplir con exclusividad las obligaciones derivadas de la dotación.

En apoyo de esta teoría hay que decir que la nueva redacción del art. 27.1 de la Ley 19/1994 (aplicable a partir de 1 de enero de 2007) señala genéricamente a las entidades sujetas al IS como beneficiarias del incentivo RIC, pero que el Reglamento, en su art. 1.1.a), delimita a los sujetos pasivos del IS determinados en el art. 7 del TRLIS. Y en el art. 7, como hemos analizado en el capítulo anterior, no figuran los grupos de sociedades. Estos grupos son sujetos pasivos en aplicación de un régimen fiscal especial: el de consolidación fiscal. Podríamos argumentar que el Reglamento excede del mandato legal, ya que delimita negativamente a las entidades sujetos pasivos del IS que pueden dotar la RIC, pero lo haríamos únicamente en un contexto teórico o académico, ya que la Administración siempre ha negado la posibilidad de que el grupo de sociedades pueda dotar la RIC y no queremos generar más conflictividad en un tema que inicialmente la tuvo, pero que poco a poco fue desapareciendo de

la forma más sencilla: no dotando la RIC por el grupo de consolidación fiscal, sino por las sociedades individuales.

Si hacemos un poco de historia al respecto, encontramos que la DGT, en consulta de 11 de noviembre de 1999, opinaba que el grupo de sociedades no podía dotar la RIC, ya que no tenía personalidad jurídica y solo se consideraba sujeto pasivo del IS por una ficción legal. La dotación debía ser realizada por cada empresa integrante del grupo, sin perjuicio que todo él se beneficiase de la reducción de la base imponible. En cuanto a la materialización, también opinaba que era cada empresa la que debía cumplir con sus obligaciones respecto al art. 27.

Tras esa manifestación de la DGT, todos los grupos de sociedades que habían dotado la RIC se vieron con una seria contingencia fiscal, que aún se agravó más con la consulta de la DGT de 26 de abril de 2000, en la que Tributos insistía en que el beneficio fiscal de la RIC resultaba aplicable tan solo en el ámbito individual de cada sociedad y no en el grupo de sociedades, siendo también individual el compromiso de inversión. La razón principal esgrimida era que la magnitud sobre la que se calculaba la dotación era el beneficio no distribuido, y éste se generaba en cada entidad, y no en un ente sin autonomía jurídica para decidir la aplicación de beneficios.

Después de esas dos consultas deseamos una pronta solución de este problema con la interpretación que pudiera hacer la Comisión creada dentro del Ministerio de Hacienda para intentar reducir la conflictividad en este incentivo. Sin embargo, en su Informe de diciembre de 2000, la Comisión respondió lacónicamente a esa cuestión, diciendo que: en los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla.

En un intento de solucionar esta cuestión y devolver a los grupos toda su operatividad fiscal, Coalición Canaria, en el otoño de 2002, presentó sin éxito en el Senado una enmienda que añadía un último párrafo al art. 27.4, en el sentido de que los grupos de sociedades sí podían dotar la RIC y que la materialización se podía realizar por cualquier entidad del grupo: “las sociedades de un grupo en régimen de consolidación fiscal podrán aplicar la reserva para inversiones en Canarias, pudiendo efectuar la materialización a la que se refieren los apartados anteriores la propia sociedad que dotó la reserva, u otra perteneciente al grupo fiscal”. Esa enmienda fue rechazada, y la última propuesta consensuada con el Ministerio de Hacienda dejaba las cosas como estaban: con el criterio de la Comisión de que los grupos no pueden dotar la RIC.

Dada la imposibilidad de dotar la RIC por el grupo de sociedades, la otra cuestión conflictiva, la de materializar la dotación en cualquier otra empresa del grupo, se veía también afectada por el criterio restrictivo adoptado, y así lo expresaba la DGT en consulta de 4 de octubre de 2000, en la que niega la posibilidad de que la materialización se realice en cualquier empresa del grupo, debiendo realizarse exclusivamente en la que dotó la RIC, a la vez que considera incumplimiento del periodo de permanencia la transmisión de un elemento afecto a otra empresa del grupo.

Después del Informe de diciembre de 2000 y de las consultas de la DGT que hemos comentado, los grupos de sociedades optaron por no dotar la RIC, haciéndolo a través de cada una de las sociedades del

grupo. Por ello, la litigiosidad en esta materia ha sido nula en los últimos años, sin que conozcamos que se haya planteado en los tribunales administrativos o de Justicia.

Resumiendo, a pesar de que desde el punto de visto teórico hay argumentos para defender la dotación de la RIC por el grupo consolidado, desde el año 2000 hasta la actualidad, la Administración no admite esa posibilidad, exigiendo que sean exclusivamente las sociedades del grupo, a nivel individual, quienes puedan dotar la RIC. Este es el criterio que también existe respecto a la nueva normativa RIC 2007-2013, ya que el legislador no quiso cambiarlo en la reforma estructural del incentivo de diciembre de 2006.

Pues bien, para intentar subsanar una de las dos imposibilidades actuales existentes, concretamente que se pueda materializar la RIC en cualquier empresa del grupo, se propone la modificación legal, sin que se aborde la posibilidad de que el grupo de empresas en sí mismo pueda dotar la RIC, dada la inexistencia de personalidad jurídica propia. Para lograrlo se añade un nuevo párrafo cuarto al artículo 27.15 con dos apartados:

En el caso de grupos fiscales de sociedades a que se refiere el artículo 64 y siguientes de R. D-L 4/2004, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente artículo, vendrá referido al conjunto del grupo con independencia de la entidad en que se dote y materialice la inversión.

La obligación que en el apartado B.8 se establece para que los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a la que se refiere la letra D de ese mismo artículo, de permanecer en la empresa adquirente durante cinco años como mínimo, en el caso de esos grupos vendrá referida al conjunto de empresas del grupo, sin que puedan ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros ajenos al grupo para su uso.

Ambos apartados expresan la misma idea, reforzando el segundo la redacción del primero, quizás innecesariamente, pero en cualquier materia RIC hay que ser prolijo en la redacción para evitar interpretaciones no deseadas.

Creo que el objetivo que se pretende alcanzar es beneficioso para la economía canaria, ya que facilita al empresario la inversión sin tener que recurrir a la denominada materialización indirecta (en el capital social de la sociedad que va a realizar las inversiones), de tal forma que la dotación de una empresa del grupo pueda materializarse en la inversión de cualquier otra empresa del grupo de sociedades (con independencia de que sea un grupo fiscal o sencillamente un grupo empresarial), siempre que cumpla con el resto de los requisitos exigidos a las inversiones en general. También me parece que el objetivo es alcanzable a corto plazo.

Finalmente he de plantear si el cambio legislativo tendría efectos *ex tunc* o se consideraría una innovación legal. Creo que hay que entenderlo como una novedad legal, que surtiría sus efectos a partir de su publicación en el BOE, tal como se han venido interpretando todos los cambios legales anteriores en la Ley 19/1994.

3.1.2. La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica

En los dos primeros apartados de este artículo hemos visto cómo tanto la AN como el TS han ratificado en 2011 el criterio restrictivo de la Administración tributaria sobre el beneficio susceptible de la dotación, de tal forma que incluso el legislador en la reforma de diciembre de 2006 lo incorporó al texto legal: solo puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en una actividad económica y con las plusvalías generadas por la enajenación de activos afectos a una actividad económica.

El PP canario, con buen criterio, intenta ahora volver al concepto amplio de beneficio, de tal forma que los ingresos financieros o las plusvalías generadas por activos no afectos a una actividad económica —por citar los expresamente excluidos en el texto legal que más conflictividad han generado— puedan destinarse a la dotación RIC, siempre que con las inversiones efectuadas se consiga crear, incrementar o mantener puestos de trabajo. La redacción aprobada pretende añadirse al art. 27.2 en un nuevo tercer párrafo:

La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado, mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo.

La finalidad pretendida con este texto por la proposición del PP es compartida por el resto de los grupos parlamentarios, pero no su redacción, proponiendo el Grupo Parlamentario Nacionalista que lo que ha de ampliarse en el texto legal es el beneficio susceptible de la dotación, mientras que Nueva Canarias dijo que no creía que con esa redacción se lograra el objetivo.

El análisis que hago del texto en los siguientes puntos sirve para dar mi opinión al respecto, anticipando ya que estoy conforme con el fondo de la cuestión, pero no con la forma empleada para conseguir el objetivo:

- 1º. Hay que ser conscientes de que el cambio legal que se intenta no va a afectar a las múltiples demandas interpuestas en los Tribunales de Justicia estando vigente la normativa aplicable al periodo 1994-2006, ya que el criterio establecido al respecto por los Tribunales, incluyendo el TS, es claro y reiterado: que el beneficio susceptible de la dotación ha de provenir de una actividad económica. Cualquier modificación al respecto en el texto legal se consideraría como una novedad legislativa, no como una aclaración.
- 2º. Tampoco va a afectar el cambio a las situaciones producidas con la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2007, ya que no solo el criterio de los Tribunales, sino también el texto legal ampara que únicamente el beneficio generado en una actividad económica es susceptible de la dotación. Por tanto, hasta la fecha en la que se produzca la modificación legal solicitada, la situación será exactamente la misma que ahora, si bien a partir de 1 de enero de 2007 pocas son las empresas que han dotado la RIC con ingresos financieros o plusvalías generadas por la venta de activos financieros o no afectos a una actividad económica, ya que la normativa aplicable lo impide.
- 3º. Con la introducción del nuevo párrafo tercero en el art. 27.2: *La vinculación de los beneficios con que se dote la reserva a una actividad económica se presumirá siempre que, en los cinco años siguientes*

a la dotación, la entidad de que se trate hubiera creado, mantenido o incrementado su plantilla de personal, en los términos establecidos en el apartado 4 B de este artículo; nos encontramos con dos párrafos en conflicto temporal: por un lado, el primer párrafo, que considera sin más que los beneficios son los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de elementos afectos a las mismas —exigencia que ha de cumplirse en el momento de la dotación— y por otro, el nuevo párrafo tercero, que presume que los beneficios destinados a la dotación están vinculados a una actividad económica —en este caso futura— si las inversiones han creado, mantenido o incrementado la plantilla. Este conflicto temporal se manifiesta de pleno a la hora de comprobar por la Inspección la dotación, cuyo derecho prescribe a los cuatro años, quedando en suspenso su bondad hasta que hayan pasado los cinco años de materialización. No creo que sea conveniente tanta dilación.

- 4º. Sin ser el conflicto temporal antes explicado veo otro problema grave, ya que el primer párrafo cuenta ya con el apoyo total de los Tribunales, que a mi entender seguirán aplicando el criterio manifestado en todas sus sentencias.
- 5º. Finalmente, dado que en mi opinión el cambio legal no va a interpretarse como una aclaración legal, sino como una novedad legislativa, con sus correspondientes efectos solo a partir de la publicación del cambio propuesto; que existe un conflicto temporal entre el momento inicial de la dotación y el cumplimiento futuro de las circunstancias que la consolidan (al menos, mantenimiento de empleo), y que existe una jurisprudencia consolidada respecto a qué beneficio puede destinarse a la RIC, creo mejor abordar la consecución del objetivo pretendido con otra redacción del primer párrafo del art. 27.2.

En este sentido, mi propuesta es justificar el cambio legal no solo en la permanente conflictividad en la aplicación del incentivo, sino también en la necesidad de incrementar las inversiones en Canarias con el compromiso del empresario de efectuarlas, que en la actualidad solo se consigue con la dotación de la RIC. Entre mayor es el compromiso, mayores serán las inversiones que se realicen, por lo que hay que dar cabida a cualquier beneficio que obtenga una sociedad mercantil o un empresario individual, háyase obtenido o no en una actividad económica o en la transmisión de un activo afecto o no a una actividad económica. En síntesis, que se dé marcha atrás al cambio efectuado en la reforma de diciembre de 2006 restringiendo el beneficio susceptible de la dotación y se consolide la idea inicial que teníamos en la lectura del texto del art. 27 vigente hasta el 31 de diciembre de 2006: que cualquier beneficio obtenido en Canarias es susceptible de la dotación RIC. Como así no lo han interpretado los Tribunales, el cambio legal es necesario.

Sugiero entonces la redacción de un nuevo párrafo segundo del art. 27.2 que sustituya al actual, y los cambios oportunos en el Reglamento de la Ley 19/1994. Un posible texto es el siguiente, siendo consciente que es necesario un mayor debate al respecto:

A estos efectos se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de cualquier actividad realizada, con independencia de que derive de una actividad económica o no, y de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o no a una actividad económica.

4. Conclusiones

Termino esta crónica extrayendo las principales conclusiones a las que he llegado en cada una de las materias analizadas:

Primera:

La interpretación restrictiva sobre los beneficios susceptibles de la dotación RIC efectuada en su día por la Administración tributaria y corroborada por el Informe de la Comisión de expertos de diciembre de 2000 ha ido venciendo poco a poco todas las instancias judiciales y en 2011 el TS la ha ratificado. Con anterioridad, en diciembre de 2006, el propio legislador incorporó dicho criterio restrictivo a la normativa RIC, de tal forma que solo los beneficios obtenidos en una actividad económica o las plusvalías generadas por activos afectos a actividades económicas son susceptibles de la dotación. En ningún caso, desde el punto de vista fiscal y relacionado con la RIC, se entiende por los Tribunales que las acciones están afectas a una actividad económica.

Segunda:

Este criterio restrictivo respecto a las acciones en particular, y en general sobre el beneficio susceptible de la dotación, no solo se aleja de la práctica empresarial de efectuar negocios en el s. XXI a través de las participación en el capital de sociedades, sino que además debilita y minimiza el compromiso de inversión de los empresarios en una época de recesión económica, en la que Canarias necesita inversión para generar puestos de trabajo.

Tercera:

Después de más de diecisiete años en la aplicación de la RIC, el criterio de los Tribunales respecto a la consideración de la actividad de alquileres como actividad económica y el cumplimiento de los requisitos de local y empleado afectos a dicha actividad no es aún clarificador, si bien va concretándose en torno al criterio en su día expresado por el TEARC de que los requisitos constituyen una presunción *iuris tantum*; es decir, que el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 no es una *condictio sine qua non* para demostrar la realización de una actividad económica. Puede demostrarse dicha actividad sin el cumplimiento de los requisitos y viceversa, puede demostrarse que no hay actividad con el cumplimiento de dichos requisitos; y

Cuarta:

La proposición no de ley aprobada por el Parlamento canario para modificar el beneficio susceptible de la dotación RIC y la materialización de las dotaciones a través de otras empresas del grupo empresarial tiene el importante valor de la unanimidad lograda; pero en el caso de los beneficios y su acreditación futura con la creación o mantenimiento de empleo de las inversiones realizadas no creo que la redacción propuesta

En los casos de tributación consolidada es cada sociedad individual, y no el grupo en su conjunto, la que, partiendo de su beneficio independiente, puede dotar la RIC, siendo ella quien, en consecuencia, debe contabilizar la reserva dotada y quien queda obligada a materializarla.

sea suficiente para terminar con la conflictividad tributaria, debiéndose profundizar en la determinación de que todo beneficio obtenido en Canarias sea susceptible de la dotación. Es una forma clara de incrementar el compromiso de inversión en Canarias de los empresarios en un momento en que las Administraciones públicas no pueden endeudarse para generar inversión.

Monte Lentiscal, 15 de enero de 2012



La responsabilidad de los miembros de la administración concursal en materia de sanciones tributarias [art. 43.c) de la LGT]: aspectos conflictivos

Joaquín Álvarez Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Zaragoza

Miembro de AEDAF

Resumen

El presente trabajo lleva a cabo el análisis de las cuestiones más conflictivas que se suscitan en torno a la posible exigencia a los integrantes de la administración concursal, en su condición de responsables tributarios, de las sanciones tributarias. A estos efectos, y tras examinar la regulación normativa de dicha materia tanto en sede de la LGT de 1963 como en la LGT hoy vigente, se lleva a cabo, con carácter previo, la delimitación de las hipótesis de concurso en las cuales resulta de aplicación la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 c) del último Texto legal citado. Efectuado lo anterior, se examinan los diferentes presupuestos cuya concurrencia es necesaria para que proceda la exigibilidad de las referidas sanciones, para concluir, por último, con la realización de una serie de precisiones adicionales en torno a la determinación de las concretas sanciones a las cuales alcanza dicha responsabilidad.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the most difficult questions concerning the requirement of tax penalties to bankruptcy administrators arising from their tax liability. In this respect, the author reviews the abrogated Act 1963 General on Taxes and the current Act 2003 General on Taxes, and then he identifies the different hypothesis of bankruptcy where provision about responsibility regulated on section 43.1 c) Act 2003 should be operate. Subsequently, this paper focuses the attention on the legal requirements for the enforceability of those tax penalties. Finally, the author sets out a number of considerations around the subject of specific penalties relating to the mentioned responsibility.

Palabras Clave

Responsabilidad tributaria. Concurso. Administración Concursal. Sanciones.

Keywords

Tax liability. Bankruptcy. Bankruptcy administration. Insolvency administration. Tax penalties.

Sumario

- I. Introducción: breve referencia a los antecedentes normativos.
- II. Régimen jurídico actual: el artículo 43.1 c) de la LGT.
- III. Delimitación de la responsabilidad tributaria por las sanciones posteriores a la declaración del concurso.
 - 1. Una interrogante previa ¿a qué supuestos de concurso se aplica la responsabilidad por sanciones del artículo 43.1 c), in fine, de la LGT?.
 - 2. Los presupuestos de la responsabilidad (I): los “integrantes de la administración concursal”.
 - a) Delimitación del concepto.
 - b) Algunas cuestiones específicas en torno a los diferentes sujetos que pueden ostentar la condición de miembros de la administración concursal.
 - 3. Los presupuestos de la responsabilidad (II): la atribución de “funciones de administración”.
 - 4. Los presupuestos de la responsabilidad (III): las conductas determinantes de la responsabilidad.
 - 5. La extensión de la responsabilidad a las sanciones: algunas concreciones en torno a las sanciones exigibles.
- IV. Bibliografía.

I. Introducción: breve referencia a los antecedentes normativos

Una de las cuestiones que, tradicionalmente, ha venido suscitando mayor interés en sede tributaria, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, ha sido la relativa a la posibilidad de *exigir las sanciones* de dicha naturaleza en los *diferentes supuestos de responsabilidad* regulados en este sector del ordenamiento jurídico. A su vez, y dentro de dicho ámbito -que agrupa hipótesis de muy diferente contenido-, es indudable que algunos de los casos que más conflictividad han venido generando aparecen constituidos por la responsabilidad relativa a los administradores y liquidadores de las personas jurídicas, así como la referente a aquellos sujetos que, bajo diferentes denominaciones, intervienen con ocasión del acaecimiento de las situaciones de insolvencia, siendo esta última responsabilidad la que va a centrar nuestra atención a lo largo de la siguientes páginas.

Y a este respecto, es preciso comenzar señalando que la mencionada responsabilidad apareció ya recogida en el texto originario de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) de 1963, disponiendo, acerca de este particular, el artículo 40 de dicho Texto legal que “Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos”.

Como puede comprobarse, la previsión arriba transcrita -que pasaría a quedar recogida, en idénticos términos, en el artículo 40.2 de la LGT a raíz de la reforma operada en la LGT de 1963 por obra de la Ley 60/1969, de 30 de junio- suscitaba no pocas dudas en torno a la posible exigibilidad, vía responsabilidad tributaria, de las sanciones de esta naturaleza a las síndicos de los quiebras y concursos. Ello se debía, por un lado, a la circunstancia de que dicho precepto únicamente hacía referencia, como acabamos de ver, a las “*obligaciones tributarias* devengadas con anterioridad a dichas situaciones”, término aquél -obligaciones tributarias- en el cual vino a discutirse si se encontraban englobadas o no las sanciones; y, por otro, al hecho de que la referida disposición no efectuase mención alguna a la exigencia de tales sanciones -así como tampoco de las obligaciones tributarias- cuando las mismas fueran *posteriores* a la declaración de quiebra o concurso.

Más en concreto, y pronunciándose acerca de la *primera cuestión aludida* en el párrafo precedente, la Administración tributaria, a través del Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, vino a señalar, con carácter general, que “La propia naturaleza del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad y la exigencia expresa de culpa o mala fe determinan que se admita sin vacilaciones que la responsabilidad se extiende a las sanciones pecuniarias”¹, opinión ésta que fue defendida asimismo, con anterioridad y posterioridad al referido Informe, por un sector de la doctrina tributarista².

1 El texto íntegro de dicho Informe aparece recogido en la Revista Impuestos, Tomo I (1991), p. 434-440.

2 Así, y entre los primeros, debe citarse a PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 300, mientras que entre los segundos cabe mencionar a ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 202.

No obstante, dicha opinión no fue, en modo alguno, unánime, existiendo, por el contrario, otros autores que vinieron a mantener la teoría opuesta -sosteniendo, en consecuencia, la no exigibilidad de tales sanciones en la hipótesis ahora examinada-³, tesis ésta que compartimos y que, a nuestro juicio, podía defenderse sobre la base de *diferentes argumentos*.

En este sentido, y en primer lugar, porque resulta evidente, desde una perspectiva terminológica, que la expresión “obligaciones tributarias” era bien distinta del término “deuda tributaria”, acepción esta última que, en aquella época -a diferencia de la actual-, sí abarcaba, en su seno, a las sanciones de esta naturaleza [art. 58.2 e) LGT 1963], siendo precisamente la utilizada en relación a otras responsabilidades reguladas en dicho Texto legal, en concreto, en la referente a los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones tributarias (art. 40.1, párrafo primero, LGT 1963), en cuyo caso las sanciones tributarias sí resultaban claramente exigibles.

Junto a ello, es también obvio que la exigencia de las sanciones en el supuesto que centra nuestra atención no resultaba conforme con el principio de personalidad de la pena, el cual requiere, para que dicha consecuencia se produzca, no que el responsable haya provocado, como consecuencia de su proceder negligente o de mala fe de conformidad con las normas mercantiles, el mero impago de aquéllas -circunstancia ésta en la que, en puridad, parecía estar pensado el artículo 40.2 de la LGT⁴-, sino que haya participado, de modo efectivo, en la comisión de la infracción origen de las mismas, conclusión ésta que vino a quedar expresamente reflejada en el párrafo segundo del artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) de 1990, a cuyo tenor: “La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria”.

Por lo demás, la tesis que venimos defendiendo se vio confirmada, desde la perspectiva legal, con ocasión de la reforma llevada a cabo en la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la cual, si bien mantuvo inalterado el texto del artículo 40.2 de aquélla, vino a dar a su artículo 37.3 un nuevo contenido, en cuya virtud: “La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”, disposición ésta que, a nuestro juicio, resultaba de plena aplicación al supuesto ahora enjuiciado y que vino a ratificar la tesis de la inexistencia a los síndicos de las sanciones surgidas con anterioridad a la quiebra o concurso.

Por su parte, y en lo que se refiere a la exigibilidad a tales sujetos de las *sanciones posteriores a la declaración de quiebra o concurso*, ya hemos tenido ocasión de indicar que el mencionado artículo 40.2 de la LGT de 1963 guardaba silencio al respecto de este concreto particular, sin indicar si las surgidas al hilo de tales situaciones podían ser requeridas a los síndicos respectivos.

3 Entre los que se encuentran CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, Hacienda Pública Española”, nº 10 (1971), p. 155 y GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997, p. 106.

4 Como bien vinieron a señalar, en su momento, GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 106. De ahí que no pueda compartirse la opinión mantenida, a este respecto, por ZORNOZA PEREZ (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 202) cuando afirma que la hipótesis de responsabilidad ahora examinada constituía “un supuesto razonable de responsabilidad derivada de infracciones”.

A la vista de dicho silencio -muestra de una regulación deficiente que, como veremos, se ha visto subsanada en la actualidad-, algún autor⁵ sostuvo que en estos supuestos, cuando el quebrado fuera una entidad con personalidad jurídica, resultaba de aplicación al síndico la responsabilidad por infracciones prevista, para los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963⁶. Ello suponía, en definitiva, equiparar, en estos casos, la figura del síndico con la del administrador, equiparación que, en cierto modo, fue mantenida, de un modo semejante -aunque no estrictamente idéntico-, por la propia Administración tributaria.

En este sentido, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su ya citado Informe de 21 de diciembre de 1990⁷, vino a señalar, en relación al artículo 40.2 de la LGT de 1963, que la única solución al vacío antes apuntado “consistiría en hacer responsables subsidiarios a los liquidadores por las obligaciones nacidas durante su gestión, y no satisfechas, al amparo del art. 40.1, párrafo primero, fundándose en una interpretación amplia del término «administradores» que comprende a toda persona que tenga encomendada la gestión de los asuntos de la entidad”.

Como puede verse, la asimilación que vino a efectuar el referido Órgano Directivo -la cual se vio respaldada por algún autor de la doctrina⁸- tenía lugar entre los administradores de las personas jurídicas y los liquidadores, si bien la circunstancia de que aquélla se produjera en el marco del primero de los preceptos mencionados en el párrafo precedente podía dar a entender que la misma resultaba también extensible a la figura de los síndicos. No obstante, estimamos que la tesis expuesta en los dos párrafos precedentes en orden a identificar las figuras del administrador con las del liquidador y el síndico resultaba absolutamente equivocada, y ello por una *doble razón*.

Así, y en primer término, porque en aquel momento la instauración de una hipótesis de responsabilidad debía efectuarse -al igual que ahora- a través de una *norma con rango legal*, habiendo distinguido el legislador de manera nítida, en sede de la LGT de 1963, las tres figuras en cuestión, sin que, en consecuencia, pudieran equipararse las dos últimas con la primera⁹. Y, en segundo lugar, porque la previsión recogida en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963 contemplaba, como ya hemos indicado, una hipótesis de responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias, circunstancia que obligaba, en nuestra opinión, a que los términos recogidos en dicha previsión fueran objeto de una interpretación rigurosa y estricta, no resultando posibles interpretaciones extensivas de aquéllos a través de un procedimiento analógico *in malam partem* que provocaría la inmediata vulneración de ciertos principios, como el de tipicidad o el de legalidad, refrendados constitucionalmente.

5 VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 366.

6 De conformidad con el cual: “Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones”.

7 Véase la nota número 1 del presente trabajo.

8 MARTIN FERNANDEZ, J.: “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, nº 79 (1996), p. 108.

9 Opinión compartida por LOPEZ GETA, J.Mª.: “Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios liquidadores y administradores”, *Impuestos*, Tomo I (1990), p. 103.

En consecuencia, la conclusión a la que nos conduce la tesis por nosotros defendida es obvia: la imposibilidad de exigir en aquel momento, a los síndicos de las quiebras y concursos, las sanciones cuyo origen -o presupuesto de las mismas- fuese *posterior* a tales situaciones, a no ser, claro está, que se entendiera procedente la aplicación, en estas hipótesis, de la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT, de conformidad con la cual: "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la comisión de una infracción tributaria"¹⁰.

II. Régimen jurídico actual: el artículo 43.1 c) de la LGT

Una vez expuesto en las páginas precedentes el régimen aplicable, en torno a la materia que nos ocupa, bajo la vigencia de la LGT de 1963, debemos pasar a examinar a continuación la regulación existente en la actualidad acerca de la misma, la cual aparece recogida -como indica el título del presente epígrafe- en el artículo 43.1 c) de la LGT hoy vigente, a cuyo tenor: "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración".

A la vista del contenido que presenta el precepto arriba transcrito, *dos* son, en lo que a nosotros interesa, las *precisiones* que, de inmediato, deben efectuarse.

En este sentido, y en primer lugar, debe destacarse el hecho de que, a diferencia de lo que sucedía con su antecesor -el artículo 40.2 de la LGT de 1963-, el artículo 43.1 c) de la actual LGT sí contempla, en su inciso final, la hipótesis relativa a la responsabilidad de los integrantes de la administración concursal en lo que respecta a las obligaciones y sanciones tributarias *posteriores* a la declaración de concurso¹¹, poniendo fin, con ello, al criticable vacío normativo que, de manera inexplicable, existía, acerca de este punto, en la normativa anterior, en especial si se tienen en cuenta las sucesivas reformas normativas llevadas a cabo en el seno del primero de los Textos legales arriba citados durante sus 40 años de vigencia.

Junto a lo anterior, y ya en segundo término, el referido precepto mantiene, en unos términos muy similares al de su predecesor, la exigencia a dichos integrantes, vía responsabilidad, de las obligaciones tributarias

10 Por su parte, VARONA ALABERN (*El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., p. 366) vino a señalar -en opinión que no compartimos- que la aplicación del referido artículo 38.1 de la LGT únicamente resultaba posible en las hipótesis en que el sujeto pasivo afectado por la situación de quiebra fuese una *entidad sin personalidad jurídica*, excluyendo, por tanto, de dicha posibilidad los supuestos en que aquél sí ostentara la referida personalidad, respecto de los cuales, como ya hemos señalado con anterioridad, el referido autor sostuvo la aplicabilidad de la responsabilidad tributaria contemplada, en relación a los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963.

11 Circunstancia de la que se ha hecho eco el conjunto de la doctrina, habiendo señalado a este respecto BLAZQUEZ LIDOY ["Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión", *Estudios Financieros*, nº 255 (2004), p. 44], que la redacción legal que presenta esta segunda hipótesis de responsabilidad resulta confusa, al no quedar claro qué debe entenderse por obligaciones y sanciones *posteriores* a dichas situaciones.

anteriores a la declaración de concurso¹². No obstante, es indudable que las *sanciones previas a dicha declaración no resultan*, en el instante presente, *exigibles a tales sujetos conforme a la responsabilidad ahora examinada*¹³, solución ésta que, además de cerrar la polémica existente al respecto en la regulación de 1963¹⁴, entendemos que resulta plenamente correcta desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena -en la medida en que los administradores concursales no habrán intervenido en la comisión de las infracciones origen de aquéllas-¹⁵ y que resulta ratificada sobre la base de *diferentes argumentos*.

Así, y en primer lugar, porque, a la vista del articulado de la LGT hoy vigente, el concepto “obligaciones tributarias” -que da título a la Sección segunda del Título II de dicho Texto legal (arts. 19 a 29)- no incluye, en modo alguno, a las sanciones. En segundo término, y en idéntico sentido, porque, a diferencia de su antecesor, el actual artículo 58 de la LGT, en su apartado tercero, excluye expresamente a estas últimas al determinar el alcance y contenido de la acepción “deuda tributaria”. Y, por último, porque, de conformidad con el artículo 41.4 de dicho Texto legal, la responsabilidad tributaria no alcanza a las sanciones “salvo las excepciones que legalmente se establezcan”, circunstancia ésta que no concurre en la hipótesis aludida en estos instantes¹⁶.

Atendiendo a la conclusión anterior -que alguna autora no comparte¹⁷-, resulta evidente que nuestro análisis debe quedar centrado, en exclusiva, en el régimen jurídico al que se encuentra sometida la posible exigencia a los miembros de la administración concursal, en su calidad de responsables tributarios, de las *sanciones posteriores* a la declaración de concurso; ello exige examinar, en consecuencia, el alcance de la previsión recogida en el artículo 43.1, *in fine*, de la actual LGT.

III. Delimitación de la responsabilidad tributaria por las sanciones posteriores a la declaración del concurso

Procediendo en el sentido arriba indicado, son diversas las cuestiones que surgen en torno a la materia objeto de análisis. Así, y de una parte, es preciso llevar a cabo, en un primer instante, la correcta delimitación

12 Similitud que ya ha sido apuntada por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *Anuario de Derecho Concursal*, nº 7 (2007), p. 167.

13 Opinión defendida también por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175.

14 Idea ésta resaltada, asimismo, por BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *op. cit.*, p. 43.

15 En idéntico sentido se manifiestan MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 294, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175 y BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *op. cit.*, p. 43.

16 Argumento este último que ha sido puesto también de relieve por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *op. cit.*, p. 175.

17 Nos referimos a BUENO MALUENDA (“La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011, p. 524), quien estima que, dado el carácter resarcitorio de la responsabilidad contemplada en el inciso inicial del artículo 43.1 c) de la LGT, la administración concursal debe hacer frente también a las sanciones mencionadas en el texto. Por nuestra parte, y a tenor de los argumentos arriba expuestos, discrepamos de dicha opinión, si bien la Administración tributaria podrá exigir las referidas sanciones a través del ejercicio de la responsabilidad contemplada en el artículo 36 de la LC.

de los *presupuestos de la responsabilidad* que estamos examinando -lo cual planteará a su vez, como más adelante se comprobará, diferentes problemas-; y junto a ello, y de otra, es necesario determinar el *alcance de la referida responsabilidad* en lo que concierne a las sanciones, concretando cuáles de éstas resultarán efectivamente exigibles de conformidad con aquélla.

No obstante lo anterior, y antes de proceder al examen de los diversos problemas arriba apuntados, es necesario resolver una duda previa, cual es la referente a la determinación de los supuestos de concurso a los que resulta de aplicación las hipótesis de responsabilidad contemplada en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT.

1. Una interrogante previa ¿a qué supuestos de concurso se aplica la responsabilidad por sanciones del artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT?

Y a la hora de dar respuesta a esta incógnita, conviene tener presente que el artículo 1 la Ley Concursal -en adelante, LC- proclama, en su apartado primero, que “La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica”, señalando, a su vez, el apartado segundo de aquél que “El concurso de la herencia podrá declararse en tanto no haya sido aceptada pura y simplemente”. Así pues, y de acuerdo con ambas previsiones, resulta evidente que el concurso podrá ser declarado no sólo en relación a las personas físicas y jurídicas, sino también respecto de las herencias que no hayan sido aceptadas en los términos que acaban de ser expuestos.

Siendo esto así, conviene recordar que el artículo 43.1 c) de la LGT dispone que “Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración”.

A la vista del último precepto transcrito y partiendo de una interpretación absolutamente literalista del contenido que presenta el inciso inicial del mismo, algún autor ha defendido que las responsabilidades contempladas en aquél únicamente resultarán exigibles, a los integrantes de la administración concursal, en los casos de concurso de “sociedades y entidades en general”¹⁸, expresión esta última que, a su juicio, vendría dar cabida a las herencias no aceptadas pura y simplemente a las que alude el apartado segundo del artículo 1 de la LC¹⁹. En cambio -indica dicho autor-, tales responsabilidades no podrán exigirse a los referidos integrantes cuando el deudor afectado por la declaración de concurso sea una persona física, lo

18 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 292.

19 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 293. En sentido contrario se manifiesta BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 526.

cual, en su opinión, viene a restringir, de forma injustificada, el alcance de aquéllas²⁰.

Por nuestra parte, estimamos que la opinión arriba expuesta resulta errónea, entendiendo, por el contrario, que las responsabilidades en cuestión resultan también exigibles en el caso de que la declaración de concurso se produzca respecto de una *persona física*, conclusión ésta a la que no cabe oponer el hecho -por otro lado, incuestionable- de que la inmensa mayoría de los concursos afectan a personas jurídicas²¹ y que viene propiciada por otra posible lectura del artículo 43.1 c) de la LGT.

En este sentido, y como bien ha señalado un sector de nuestra doctrina, entendemos que cuando el último precepto citado inicia su redacción aludiendo a “Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general” está distinguiendo, en realidad, *dos supuestos -y sujetos- distintos*: por un lado, “los integrantes de la administración concursal”, y, por otro -y separado por la conjunción “y”- “los liquidadores de sociedades y entidades en general”, de tal forma que la mención a estos últimos entes -societarios o no- debe entenderse ligada y referenciada, en exclusiva, a dichos liquidadores²², interpretación ésta que resulta más acorde tanto con las *reglas de la lógica*, como con los *antecedentes históricos y legislativos* del propio artículo 43.1 c) de la LGT.

Así, y desde esta última perspectiva, debe traerse a colación nuevamente el hecho de que el ya referido artículo 40.2 de la LGT de 1963 -el cual contenía también la mención a las “sociedades y entidades en general”-, al hacer alusión a la figura de los síndicos, extendía, en relación a los mismos, la responsabilidad en él contemplada tanto en los casos de “quiebra” como en los de “concurso de acreedores”; ello es importante, pues mientras que la institución de la quiebra aparecía referenciada, según la legislación

Siempre que concurren los presupuestos contemplados en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, los sujetos que integran la administración concursal responderán de las sanciones posteriores a la declaración de concurso, y ello tanto en los casos en que el deudor concursado sea una persona física o jurídica, como en las hipótesis en que dicha condición concorra en una herencia no aceptada pura y simplemente.

20 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 292. Por su parte, BLAZQUEZ LIDOY (“Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 44) ha entendido que la mención que se efectúa a “las funciones de administración” en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT impide exigir a los administradores concursales la responsabilidad contemplada en aquél en los casos de concurso de personas físicas y herencias yacentes.

21 Así, en lo que respecta al año 2011, el número total de procedimientos concursales tramitados fue de 6.535, de los cuales 5.367 (más del 82%) correspondieron a personas jurídicas, mientras que los restantes 1.168 (aproximadamente, el 18%) tuvieron como deudor concursado a una persona física.

22 FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, p. 137. Esta parece ser también la opinión mantenida por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 167), quienes, al transcribir el contenido del 43.1 c) de la LGT en aras a determinar el alcance del mismo, se limitan a referirse a la “administración concursal”, sin hacer referencia alguna al inciso “sociedades y entidades en general”.

entonces vigente, a quien tuviera la calidad de “comerciante” en los términos del artículo 1 del de este último Código -esto es, los que se dedicaran a ejercer el comercio habitualmente o las compañías mercantiles e industriales- (arts. 1318 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -en adelante, LEC- de 1881 y 874 del Código de Comercio), la situación de concurso de acreedores quedaba reservada a “los no comerciantes” (arts. 1130 de la LEC de 1881 y 1913 del Código Civil)²³.

Dicho en otras palabras: que, de acuerdo con el referido artículo 40.2, la posibilidad de exigir la responsabilidad allí prevista en relación a los síndicos resultaba factible tanto en las hipótesis de insolvencia de los *empresarios individuales o sociales* (comerciantes/quiebra), como en las relativas a los *deudores civiles* (no comerciantes/concurso de acreedores). De ahí que, a nuestro juicio, la alusión que en dicho precepto se hacía a las “sociedades y entidades en general” debía entenderse referida -y limitada-, a la figura de los liquidadores, conclusión ésta que, sin duda alguna, resulta igualmente aplicable en el caso del artículo 43.1 c) de la actual LGT, tanto más si se tiene en cuenta, como es bien sabido, que la LC ha venido a unificar, en un único Cuerpo legal, los diversos procedimientos de insolvencia anteriormente existentes, civiles y mercantiles, en aras a lograr la adecuada tutela de los créditos respectivos²⁴.

Por su parte, y ya en segundo lugar, la interpretación arriba citada se ve reforzada por el criterio de la lógica, pues, más allá de una mera interpretación literalista, no se comprenden, en modo alguno, cuáles son los motivos por los que no procede exigir las responsabilidades contempladas en dicho precepto en las hipótesis de concurso de una persona física, impidiendo, de este modo, una interpretación acorde e integradora con la legislación concursal que la propia LGT parece querer propiciar a la vista de su Disposición adicional octava²⁵.

A este respecto, y aun cuando es cierto que la normativa concursal contempla determinadas especialidades por razón de la concreta naturaleza del deudor concursado²⁶, es innegable que la LC deja claro que las disposiciones reguladoras del concurso resultan también de aplicación cuando dicha condición recaer en una persona física, como también lo es el hecho de que en el procedimiento que se sigue en estas situaciones los integrantes de la administración concursal desempeñan un papel fundamental en orden a lograr la adecuada satisfacción de los acreedores -entre ellos, en su caso, la Hacienda Pública-. De ahí que, como hemos indicado, no exista una razón lógica para excluir estos supuestos del ámbito de la responsabilidad aquí examinada²⁷.

En consecuencia, y con base en los dos argumentos expuestos en los párrafos anteriores, entendemos que, siempre que concurren los presupuestos contemplados en el inciso final del artículo 43.1 c) de la

23 Circunstancia que aparece puesta de manifiesto el apartado I de la Exposición de Motivos de la LC.

24 Pudiendo verse, a este respecto, las afirmaciones realizadas en el apartado II de la Exposición de Motivos de la LC, en donde se alude tanto a “La regulación en un solo Texto Legal de los aspectos materiales y procesales del concurso”, como a “La superación de la diversidad de instituciones concursales para comerciantes y no comerciantes”.

25 En cuya virtud: “Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento”.

26 Pudiendo consultarse sobre el particular el trabajo de PARRA LUCAN, M^a.A.: “El concurso de la persona física”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 119-199.

27 Idéntica opinión mantiene, acerca de esta cuestión, BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 514.

LGT, los sujetos que integran la administración concursal responderán de las sanciones posteriores a la declaración de concurso, y ello tanto en los casos en que el deudor concursado sea una persona física o jurídica (art. 1.1 LC), como en las hipótesis en que dicha condición concorra en una herencia no aceptada pura y simplemente (art. 1.2 LC).

2. Los presupuestos de la responsabilidad (I): los “integrantes de la administración concursal”

Una vez resuelta la interrogante examinada en el epígrafe precedente, debemos pasar a abordar ya el estudio de los *diferentes presupuestos* cuya concurrencia determina, a nuestro juicio, el nacimiento de la responsabilidad analizada en estas líneas, siendo el primero de ellos el de ostentar la condición de *integrante de la administración concursal*.

A tales efectos, estimamos que la adecuada realización de dicha labor exige llevar a cabo, en un primer momento, la delimitación del referido concepto -y, en consecuencia, del alcance del mismo- para, a continuación, examinar una serie de problemas específicos que surgen en torno a los diferentes sujetos que pueden llegar a desempeñar dicha condición, cuestiones ambas que serán objeto de un análisis separado e independiente en los siguientes epígrafes.

a) Delimitación del concepto y alcance del mismo

Procediendo en el orden arriba indicado, debe señalarse que la referida delimitación ha venido planteado no pocas dudas en el seno de la doctrina tributarista, habiéndose sostenido, en relación a este punto, *dos tesis claramente opuestas*: la primera de ellas -más amplia-, en cuya virtud la expresión “integrantes de la administración concursal” abarcaría no sólo a los *administradores concursales stricto sensu*, sino también a la figura de los *auxiliares delegados* a los que alude el artículo 32 de la LC²⁸; y la segunda -más restrictiva-, de conformidad con la cual estos últimos no quedarían integrados dentro de dicha expresión, por lo que no resultarían exigibles a los mismos ninguna de las responsabilidades recogidas en el artículo 43.1 c) de la LGT²⁹.

Más en concreto, y en lo que concierne a la primera tesis arriba expuesta, la misma ha venido a ser defendida con base en los *siguientes argumentos*:

- En primer lugar, porque la LGT, a la hora de delimitar el ámbito subjetivo de la responsabilidad ahora examinada, hace referencia no a “los administradores concursales”, sino a los “integrantes de la administración concursal”. Ello resulta importante, dado que es precisamente la referencia a la “administración concursal” la rúbrica que da nombre al Título II de la LC (arts. 26 a 39 de dicho

28 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, en *Comentarios a la Ley General tributaria. Volumen I*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 377.

29 Pudiendo citarse, entre los defensores de dicha tesis, a BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 43, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169-170 y BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 515-516.

Texto legal), el cual acoge en su seno, además de a los referidos administradores, a los auxiliares delegados (art. 32 LC)³⁰.

- En segundo término, porque, de conformidad con los artículos el 32.1 y 32.2 de la LC, el juez del concurso puede delegar en dichos auxiliares determinadas funciones de los administradores concursales -entre las cuales se encuentran las relativas a la continuación de la actividad del deudor-, pudiendo aquéllos, en consecuencia, desarrollar, en el seno del proceso concursal, muy diversas actuaciones -inclusive las de naturaleza tributaria-, por lo que resultaría lógico que respondieran de las mismas.
- En tercer lugar, porque si se produce dicha delegación en los referidos auxiliares y éstos no responden con base en lo dispuesto en el artículo 43.1 c) de la LGT, ello puede dar lugar, en los casos en que los mismos hayan colaborado o participado en la comisión de una infracción tributaria posterior a la declaración de concurso, a una de las dos siguientes situaciones: o bien que la actuación de aquéllos quede exenta de responsabilidad en sede tributaria, o bien que esta última les sea exigida la base de la previsión contenida en el artículo 42.1 a) de la LGT, el cual, como es sabido, da cabida a una hipótesis de responsabilidad solidaria por infracciones³¹ -lo que supondría colocar a los referidos auxiliares en una posición mucho más gravosa, cuando menos desde la perspectiva procedimental, que a los propios administradores concursales (cuya responsabilidad es de carácter o naturaleza subsidiaria)-, soluciones ambas que no dejan de resultar absurdas.
- Por último, porque la exigencia a dichos auxiliares de las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT resultaría acorde con el régimen previsto, a estos efectos, en la LC, cuyo artículo 32.3 dispone que “Será de aplicación a los auxiliares delegados el régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecido para los administradores concursales y sus representantes”³², equiparación ésta que aparece reiterada en el artículo 36.1 del último Texto legal citado cuando dispone que “Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia”, así como en el artículo 36.6 de aquél, a cuyo tenor. “Quedan a salvo las acciones de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por actos u omisiones de los administradores concursales y auxiliares delegados que lesionen directamente los intereses de aquéllos”.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de reconocer la valía de los argumentos arriba descritos, entendemos que los mismos pueden verse desvirtuados por otros que nos inclinan en favor de la solución contraria -*tesis restrictiva*- y que, en consecuencia, impedirían entender incluido dentro del concepto “integrantes

30 MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377.

31 Disponiendo, en concreto, que “1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”.

32 La cursiva es nuestra.

de la administración concursal” a los auxiliares delegados.

- Así, en primer lugar y desde una perspectiva terminológica, debe traerse a colación la redacción que presentan diversos preceptos de la propia LC. En este sentido, el artículo 27.1 de dicho Texto legal señala, en la actualidad, que la “La administración concursal estará integrada por un único miembro”, redacción ésta que proviene de la reforma operada en aquél por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, y que ha venido a sustituir a la que figuraba con anterioridad en dicho precepto, en cuya virtud “1. La administración concursal estará integrada por los siguientes miembros: 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo. 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo. 3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado”.

Las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT únicamente podrán ser exigidas, desde la perspectiva legal, a quienes integren, en sentido estricto, la administración concursal, quedando fuera de la órbita de la misma no sólo los referidos auxiliares, sino también el “personal colaborador” de los administradores concursales (art. 33.4 LC) y los denominados “expertos independientes”.

Como de inmediato se comprueba, los preceptos arriba transcritos señalan que la administración concursal estará “integrada” -acepción ésta que utiliza también el artículo 43.1 c) de la LGT (“integrantes”)- por un único miembro (antes tres), por lo que, en puridad, sólo este último “integra”, en la actualidad, la referida administración, no formando parte de la misma los auxiliares delegados.

Dicha conclusión se ve corroborada, por otra parte, a la vista del artículo 32.1 de la LC, el cual prevé que “Cuando la complejidad del concurso así lo exija, la administración concursal podrá solicitar la autorización del juez para delegar determinadas funciones (...) en los auxiliares que aquélla proponga, con indicación de criterios para el establecimiento de su retribución”. En consecuencia, si, conforme a dicho precepto, es la “administración concursal” la que, previa autorización judicial, *delega* determinadas funciones en los referidos auxiliares, parece evidente que estos últimos son algo distinto de aquélla, no formando parte de la misma.

Por lo demás, y reafirmando esta misma tesis, no puede dejar de señalarse que la reforma introducida en la LC por la ya mencionada Ley 38/2011 parece redundar en idéntico sentido si tenemos en cuenta que la Disposición final primera de este último Texto legal viene a precisar que “Las referencias en la Ley Concursal a «los administradores concursales» se sustituirán por la fórmula «la administración concursal»”. En esta línea, dicha modificación -por otra parte,

lógica³³- procede a identificar ambas figuras, facilitando así su distinción de otras distintas, como la relativa a los auxiliares delegados.

- Por su parte, y como segundo argumento, debe ponerse de relieve que cuando el legislador ha querido exigir una concreta responsabilidad a un determinado sujeto -en nuestro caso, los auxiliares delegados-, lo ha hecho expresamente, siendo buena prueba de ello, en lo que ahora interesa, los ya citados artículos 32.3, 36.1 y 36.6 de la LC, los cuales, como hemos tenido ocasión de ver, equiparan, en sede de dicho Texto legal, el tratamiento otorgado a los mencionados auxiliares con el dispensado a los administradores concursales a efectos -entre otros- de la responsabilidad concursal.
- Por último, y como argumento adicional a los anteriores, no cabe ignorar el hecho de que, como sabemos, los sujetos que integran la administración concursal pueden llegar a responder, tras la declaración de concurso, no sólo de las obligaciones tributarias posteriores a la misma, sino también de las sanciones de esta naturaleza en las que concurra idéntico requisito temporal. Dicha circunstancia, que nos sitúa ya en el ámbito del Derecho represivo, entendemos que exige llevar a cabo una interpretación estricta del concepto “integrantes de la administración concursal”, excluyendo, por tanto, del ámbito del mismo a los auxiliares delegados a los que venimos haciendo mención.

Así pues, y con base en los argumentos precedentes, estimamos que las responsabilidades contempladas en el artículo 43.1 c) de la LGT únicamente podrán ser exigidas, desde la perspectiva legal, a quienes integren, en sentido estricto, la administración concursal, quedando fuera de la órbita de la misma no sólo los referidos auxiliares³⁴, sino también el “personal colaborador” de los administradores concursales (art. 33.4 LC) y los denominados “expertos independientes” a los que alude el artículo 83 de la LC, sujetos estos últimos que llevan a cabo labores de asesoramiento en lo relativo a la estimación del valor de los bienes y derechos del deudor integrados en la masa activa, así como acerca de la posible viabilidad de las denominadas acciones de reintegración³⁵.

Ello supone, en consecuencia, que la exigencia a los auxiliares delegados de las sanciones posteriores a la declaración del concurso por parte de la Administración tributaria únicamente podrá efectuarse, en su caso, bien a través de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1 a) de la LGT -siempre que se den los requisitos necesarios para ello³⁶-, bien por medio de la responsabilidad concursal recogida en el

33 Dado que no tiene sentido efectuar una referencia a “los administradores concursales” (en plural) siendo que, tras la reforma citada en el texto, la regla general en esta materia es que la administración concursal aparezca integrada por un solo miembro.

34 BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 43; VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169-170; BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 515-516.

35 Idéntica opinión mantienen, acerca de este punto, VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170.

36 Esto es, que dichos auxiliares hayan colaborado *activamente* en la comisión de la correspondiente infracción tributaria.

ya mencionado artículo 36 de la LC³⁷, conclusión ésta que ha sido defendida por otros autores de nuestra doctrina³⁸ y que resulta extensiva, asimismo, a los expertos independientes sobre la base de la previsión contenida en el artículo 83.2 de la LC³⁹.

b) Algunas cuestiones específicas en torno a los diferentes sujetos que pueden ostentar la condición de miembros de la administración concursal

Una vez delimitado el contenido y alcance de la expresión “integrantes de la administración concursal” a los efectos de la responsabilidad aquí analizada, debemos pasar a examinar, a continuación, el problema de la determinación de los *diferentes sujetos* que pueden llegar a ostentar dicho cargo, así como las *diversas cuestiones o problemas* que se suscitan, en torno a esta cuestión, en lo atinente a la referida responsabilidad.

En este sentido, es el ya citado artículo 27.1 de la LC el que establece *los requisitos subjetivos* para adquirir la calidad de miembro de la administración concursal, pudiendo serlo aquellas personas físicas que reúnan alguna de las siguientes condiciones: 1) Ser abogado en ejercicio con cinco años de experiencia profesional efectiva en el ejercicio de la abogacía, que hubiera acreditado formación especializada en Derecho Concursal; 2) Ser economista, titulado mercantil o auditor de cuentas con cinco años de experiencia profesional, con especialización demostrable en el ámbito concursal. Junto a lo anterior, el precepto arriba citado dispone, asimismo, que “También podrá designarse a una persona jurídica en la que se integre, al menos, un abogado en ejercicio y un economista, titulado mercantil o auditor de cuentas, y que garantice la debida independencia y dedicación en el desarrollo de las funciones de administración concursal”.

Como de inmediato se comprueba, la LC permite, siempre que concurren los requisitos arriba indicados, que el nombramiento de un administrador concursal recaiga en una *persona jurídica*, en cuyo caso esta última, al aceptar el cargo, deberá comunicar la identidad de la persona natural que haya de representarla en el ejercicio del mismo, la cual deberá reunir alguna de las condiciones profesionales recogidas en los números 1) y 2) del párrafo precedente (art. 30.1 LC). Atendiendo a lo anterior, la interrogante que en estos instantes se suscita queda centrada en la concreción de quién deberá hacer frente a las responsabilidades reguladas en el artículo 43.1 c) de la LGT en los casos en que la cualidad de administrador concursal se atribuya a una persona jurídica actuando, en su representación, una persona física.

A este respecto, y examinando esta cuestión desde la órbita de la responsabilidad concursal contemplada en el artículo 36 de la LC, la doctrina mercantilista⁴⁰ ha venido a señalar que en estas hipótesis la responsabilidad que pueda llegar a contraerse por razón de la actuación del representante será exigible tanto a la persona jurídica representada -en la medida en que esta última es el verdadero administrador

37 Responsabilidad esta última que tiene, en todo caso, naturaleza *civil*, careciendo en consecuencia la Administración tributaria, en su condición de un acreedor más, de cualquier privilegio o prerrogativa a este respecto.

38 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170.

39 En cuya virtud: “Será de aplicación a los expertos independientes el régimen de incapacidades, incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* establecido para los administradores concursales y sus representantes” (la cursiva es nuestra).

40 Por todos, QUIJANO GONZALEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal, n° 7 (2007), p. 27.

Resulta evidente que cuando una determinada persona jurídica reúna la condición de miembro de la administración concursal será a ésta a quien deberán imputarse todos los efectos derivados de la responsabilidad cuyo estudio nos ocupa -incluida la exigencia de las correspondientes sanciones-.

concursal- como a la persona física que actúa en representación de aquélla -dado que el artículo 30.3 de la LC establece que le será de aplicación a dicho representante el régimen de responsabilidad previsto para los administradores concursales-.

No obstante lo anterior, estimamos que la solución que acaba de ser expuesta no resulta extrapolable a la esfera tributaria, en la cual las responsabilidades previstas en el artículo 43.1 c) de la LGT sólo resultan exigibles, desde la perspectiva legal, a la persona jurídica que ostenta la condición de miembro

de la administración concursal, opinión ésta que se ve refrendada, a nuestro entender, por *diferentes argumentos*.

- Así, y en primer lugar, debe resaltarse la circunstancia -sin duda, significativa y relevante- de que cuando el legislador ha querido imputar una concreta responsabilidad a la persona física que, en representación de una entidad jurídica, desempeña el cargo para el cual ésta ha sido nombrada -en nuestro caso, el de miembro de la administración concursal- lo ha hecho expresamente, estableciéndolo así en la norma respectiva -proceder esté del que, precisamente, constituye un buen ejemplo el ya citado artículo 30.3 de la LC⁴¹-, existiendo, asimismo, otros supuestos en los cuales se ha renunciado claramente a tal posibilidad⁴².
- Por su parte, y en segundo término, debe ponerse de relieve la circunstancia de que la referida LC no sólo contempla la posibilidad de otorgar la cualidad de administrador concursal a una persona jurídica, sino también, como hemos tenido ocasión de ver, que ese mismo Texto legal advierte, en su artículo 30.1, que la persona física designada para el ejercicio de las funciones propias de dicha condición “representa” a la entidad jurídica. Ello demuestra, fuera de toda duda, que es esta última la que ostenta la condición de administrador, circunstancia que se ve de nuevo ratificada si se tiene en cuenta que es la referida entidad la que acepta -como es obvio, a través de sus representantes orgánicos- dicho cargo (art. 30.1 LC) y la que debe suscribir el seguro de responsabilidad civil o garantía equivalente a la que se refiere el artículo 29.1 de dicha Ley.

41 El cual dispone que “Será de aplicación al representante de la persona jurídica designada el régimen de incompatibilidades, prohibiciones, recusación y *responsabilidad* y separación establecido para los administradores concursales” (la cursiva es nuestra).

42 Nos referimos a la regulación de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas contemplada en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En este sentido, debe señalarse que el Proyecto de ley que dio origen a la Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital, contemplaba la inclusión, en el seno del referido Texto Refundido, de un artículo 212bis, cuyo apartado segundo indicaba que: “La persona natural representante de la persona jurídica administradora estará sometida a los mismos deberes y a la *misma responsabilidad* que si ejerciera el cargo en su propio nombre, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de la persona jurídica representada” (la cursiva es nuestra). Sin embargo, dicha previsión desapareció del texto del mencionado Proyecto en la fase de enmiendas del Senado mediante mensaje motivado, no apareciendo recogida en la redacción definitiva del referido artículo 212bis.

- Junto a lo anterior, y como tercer argumento, debe tenerse en cuenta, asimismo, que la atribución a las personas jurídicas de la responsabilidad que estamos examinando no plantea, desde la perspectiva legal, problema alguno, dado que la posición de responsable tributario puede ser ocupada por dichas entidades, tal y como se deduce de lo previsto en los artículos 41.1 y 43.1 (inciso inicial) de la LGT hoy vigente. Es más, no puede olvidarse que las consecuencias derivadas de dicha responsabilidad

La referida responsabilidad no podrá ser exigida, en estas situaciones, al empleado público que actúe en el proceso concursal en representación de la Administración tributaria; aquélla deberá recaer, en atención a su condición de administrador concursal, en la referida Administración.

son, incluso en lo que afecta a las sanciones tributarias, de naturaleza patrimonial, por lo que no existe ningún obstáculo alguno para que aquéllas puedan ser asumidas por las personas jurídicas, tanto más si se tiene en cuenta el esquema que presenta, en esta materia, dicho Texto legal, en el cual tales entidades son consideradas, incluso, autoras directas de las infracciones tributarias por ellas cometidas, asumiendo, de forma igualmente directa, las respectivas sanciones (arts. 179.1 y 181.1 LGT).

En consecuencia, y a tenor de los argumentos expuestos en los párrafos precedentes, resulta evidente que cuando una determinada persona jurídica reúna la condición de miembro de la administración concursal será a ésta a quien deberán imputarse todos los efectos derivados de la responsabilidad cuyo estudio nos ocupa -incluida la exigencia de las correspondientes sanciones⁴³, conclusión ésta que nos sitúa ya ante el segundo de los problemas referentes a los diversos sujetos que pueden ostentar dicha cualidad.

Y en este sentido, ha de señalarse que, de conformidad con el artículo 27.2.3º de la LC, en el caso de los *concursos ordinarios de especial trascendencia* a los que alude el artículo 27bis de dicho Texto legal -los cuales han sido introducidos a través de la reforma operada por la referida ley 38/2011⁴⁴, el juez deberá nombrar, además del administrador concursal previsto en el artículo 27.1 de aquél, a otro administrador concursal que sea acreedor titular de créditos ordinarios o con privilegio general no garantizado de entre los que figuren en el primer tercio de mayor importe, disponiendo, asimismo, que “Cuando el acreedor designado sea una Administración pública o una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella, la designación del profesional podrá recaer en cualquier empleado público con titulación universitaria, de graduado o licenciado en ámbitos pertenecientes

43 Conclusión ésta que ha sido también sostenida por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 172.

44 En este sentido, el precepto mencionado en el texto dispone que “Prevía decisión motivada del juez competente para declarar el concurso, se considerarán concursos de especial trascendencia aquellos en los que concurra uno de los siguientes supuestos: 1.º Que la cifra de negocio anual del concursado haya sido de cien millones de euros o superior en cualquiera de los tres ejercicios anteriores a aquél en que sea declarado el concurso. 2.º Que el importe de la masa pasiva declarada por el concursado sea superior a cien millones de euros. 3.º Que el número de acreedores manifestado por el concursado sea superior a mil. 4.º Que el número de trabajadores sea superior a cien o lo haya sido en alguno de los tres ejercicios anteriores a la declaración del concurso”.

Estimamos que la previsión recogida en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al circunscribir responsabilidad allí prevista, en exclusiva, a las hipótesis en que los administradores concursales ostenten las mencionadas “funciones de administración” -sustituyendo al deudor en todas sus actuaciones-, no resulta acertada.

a las ciencias jurídicas o económicas, y su régimen de responsabilidad será el específico de la legislación administrativa”.

Como puede verse, el precepto transcrito contempla la posibilidad de que una Administración pública ocupe, en el caso arriba enunciado, la posición de administrador concursal, circunstancia que también resulta factible en aquellas hipótesis en que, aun no tratándose de un concurso de especial trascendencia, concurra en el mismo una “causa de interés público que así lo justifique” (art. 27.1bis, *in fine*, LC)⁴⁵. Siendo esto así, es importante señalar que cabe la posibilidad de que sea la Administración tributaria la que ostente el referido cargo -situación ésta que

aparece expresamente reconocida en el artículo 123.6 del RGR de 2005⁴⁶ y de la que existen ejemplos en la realidad⁴⁷-, lo cual lleva a preguntarse qué sucederá en aquellos casos -posibles en teoría, aunque más difíciles en la práctica- en que la misma lleve a cabo un comportamiento que comporte la comisión de una infracción tributaria, haciendo surgir, en consecuencia, la responsabilidad que estamos examinando⁴⁸.

En nuestra opinión, y siguiendo el criterio ya expuesto en relación a las personas jurídicas, la referida responsabilidad no podrá ser exigida, en estas situaciones, al empleado público que actúe en el proceso concursal en representación de la Administración tributaria, siendo su régimen de responsabilidad, como advierte el artículo 27.2.3º de la LC, el específico de la legislación administrativa⁴⁹. Bien al contrario, aquélla deberá recaer, en atención a su condición de administrador concursal, en la referida Administración, en cuyo caso, como acertadamente se ha señalado por

45 Más en concreto, indica el referido precepto que “En todo caso, el juez del concurso, de oficio o a instancia de un acreedor de carácter público o de la administración concursal, en aquellos concursos en que exista una causa de interés público que así lo justifique y aun cuando no concurran los supuestos mencionados en este artículo, podrá nombrar como administrador concursal acreedor a una Administración pública o a una entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de ella”.

46 De conformidad con el cual: “Cuando la Administración tributaria sea nombrada administrador concursal, corresponderá al órgano que se determine en la norma de organización específica aceptar el nombramiento o rechazarlo en virtud de justa causa”.

47 Acerca de esta cuestión, nos remitimos a los trabajos de LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 182-184, AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Madrid, 2009, p. 368-375, LOPEZ SENOVILLA, A.: “Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario”, *Diario La ley*, nº 7762 (2011), p. 3 y 4, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: Poda y brotes nuevos: la administración tributaria y la reforma concursal”, *Diario La Ley* nº 7754 (2011), p. 3 y ORDIZ, M.C.: “La posición de las Administraciones Públicas en la reforma concursal”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011, p. 304-309.

48 En este sentido, la dificultad práctica a la que se alude en el texto deriva del hecho de que resulta francamente dudoso que la Administración tributaria proceda a adoptar, en su condición de administrador concursal, una decisión que resulte perjudicial a sus propios intereses.

49 ORDIZ, M.C.: “La posición de las Administraciones Públicas en la reforma concursal”, op. cit., p. 305.

la doctrina, las posibles sanciones a las que tuviera que hacer frente la misma en estos supuestos se *extinguirán por confusión*, al concurrir en el mismo sujeto la condición de acreedor y deudor⁵⁰.

3. Los presupuestos de la responsabilidad (II): la atribución de “funciones de administración”

Pasando ya al examen del segundo de los presupuestos que origina el nacimiento de la responsabilidad tributaria objeto del presente trabajo, el mismo aparece concretado en la circunstancia de que los administradores concursales *tengan atribuidas funciones de administración*.

En este sentido, es sabido que los integrantes de la administración concursal pueden desarrollar su actuación atendiendo a un *doble régimen*: de una parte, el de *intervención* sobre el deudor, en el que éste conserva, una vez declarado el concurso, sus facultades de administración o disposición, si bien el ejercicio de las mismas requerirá la autorización o conformidad de aquéllos; y, de otra, el de *sustitución* de dicho deudor, conforme al cual el mismo es suspendido en el ejercicio de las referidas facultades, las cuales pasan a ser desempeñadas por los administradores concursales, siendo aquél sustituido por éstos en todas sus actuaciones (art. 40 LC).

Atendiendo a lo anterior, un sector de la doctrina tributarista⁵¹ ha venido a criticar el hecho de que el artículo 43.1, *in fine*, de la LGT únicamente contemple la imputación a los miembros de la administración concursal de la responsabilidad allí prevista en el segundo caso arriba expuesto -sustitución-. Ello se debe, en su opinión, a que también en los supuestos en que el deudor concursado conserva sus facultades de administración -estando sometido, por tanto, a la autorización de los administradores concursales- la actuación de éstos puede afectar, de modo decisivo, al cumplimiento de las obligaciones tributarias posteriores a la declaración de concurso, habiendo recordado, asimismo, que el artículo 36 de la LC no establece ninguna distinción, en sede de la responsabilidad concursal, en función del régimen de actuación de aquéllos respecto del deudor.

Por nuestra parte, compartimos plenamente la tesis defendida por dicho sector doctrinal, entendiendo que la mención que el inciso final del artículo 43.1 c) la LGT realiza, en exclusiva, a los supuestos en que los administradores concursales desempeñan “funciones de administración” -la cual, si bien tiene todo su sentido en relación a los liquidadores de personas jurídicas y entidades en general, dado que los mismos ostentan tales funciones tras el cese de los administradores [arts. 375, 384 y 385 Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC)], ocupando además aquéllos la posición de estos últimos

50 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 168. Por su parte, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 123) ha entendido que en estas situaciones no resulta acorde con la lógica que la Administración tributaria sea responsable subsidiaria de un crédito -en puridad, una deuda- de la cual es acreedora.

51 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 294-295; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377-378.

salvo disposición en contrario de los estatutos o nombramiento de liquidadores por la Junta General (art. 376.1 TRLSC)⁵²-, no resulta lógica en el caso de los integrantes de la administración concursal.

Evidentemente, es cierto que las hipótesis de sustitución no pueden ser plenamente equiparadas a las de mera intervención, dado que en estas últimas es el deudor concursado quien, en último extremo, lleva a cabo el cumplimiento de las obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a la declaración de concurso; como también lo es el hecho de que en el régimen de intervención la propia LC parece flexibilizar la forma de otorgar el consentimiento de los administradores concursales, al permitir que el mismo pueda conferirse al deudor concursado, con carácter general, en orden a la realización, por parte de éste, de determinados actos u operaciones propias del giro o tráfico de su actividad empresarial o profesional (art. 44.2 LC), entre las cuales se encontrarán incluidas, a nuestro juicio, el cumplimiento de las referidas obligaciones⁵³.

No obstante lo anterior, y dejando aparte que la concesión de esa autorización genérica aparece contemplada como una *mera posibilidad* ("podrá"), no cabe duda de que resulta posible -cuando menos, desde un punto de vista teórico- que los miembros de la administración concursal *puedan contribuir*, a través de su actuación -autorizando o no al deudor concursado la realización de determinados actos-, *al incumplimiento de las obligaciones de naturaleza tributaria nacidas con posterioridad al concurso*⁵⁴. Y si esto es así, resulta indudable, a nuestro juicio, que en estos casos dichos miembros habrán tenido una participación decisiva en la comisión de la infracción correspondiente, por lo que deberían hacer frente, de conformidad con el principio de personalidad de la pena, a la responsabilidad examinada en estas líneas.

En consecuencia, y como ya ha quedado indicado con anterioridad, estimamos que la previsión recogida en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al circunscribir responsabilidad allí prevista, en exclusiva, a las hipótesis en que los administradores concursales ostenten las mencionadas "funciones de administración" -sustituyendo al deudor en todas sus actuaciones-, no resulta acertada. Ello se confirma si se tiene en cuenta que la referida previsión obligará a la Administración tributaria, a fin de exigir la responsabilidad a los administradores concursales en estos casos, a acudir, bien a la prevista en el artículo 42.1 a) de la LGT -si concurren los requisitos necesarios a tal fin⁵⁵-, bien a la establecida en el artículo 36 de la LC.

52 En concreto, dicho precepto -cuya redacción actual procede de la reforma introducida por la ya mencionada Ley 25/2022- señala que "En la sociedad de responsabilidad limitada, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores, salvo que se hubieren designado otros en los estatutos o que, al acordar la disolución, los designe la junta general". De este modo, y como señala la Exposición de Motivos del citado Texto legal, se generaliza la regla supletoria de sustitución, ocupando los liquidadores la situación de los administradores salvo que concorra alguna de las circunstancias indicadas, lo cual refuerza la afirmación realizada en el texto.

53 Idéntico parecer sostiene BUENO MALUENDA, C.: "La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso", op. cit., p. 528-529.

54 Afirmación mantenida también por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Artículo 41", op. cit., p. 377-378.

55 Véase la nota 36 del presente trabajo.

Pese a ello, y sin perjuicio de que dicho régimen debería verse modificado -por las razones expuestas- *lege ferenda*⁵⁶, resulta innegable que la solución expuesta en el párrafo precedente -haciendo responsables, únicamente, a los administradores concursales con “funciones de administración”- es la prevista en el texto de la LGT⁵⁷, hecho éste que exige determinar, a continuación, los supuestos específicos en que tendrá lugar dicha circunstancia.

Y a estos efectos, es evidente que debemos acudir a las disposiciones de la LC, Texto legal éste que indica, en diversos preceptos, los supuestos concretos en que se produce la sustitución del deudor concursado por la administración concursal y la consiguiente asunción, por esta última, de las funciones aludidas en el párrafo precedente, los cuales serían los siguientes: 1) en los casos de concurso necesario (art. 40.2 LC), salvo que el juez del concurso acuerde la mera intervención (art. 40.3 LC)⁵⁸; 2) en las hipótesis de concurso voluntario, cuando dicho juez ordene la suspensión de las facultades de administración y disposición del deudor (art. 40.3 LC)⁵⁹; 3) cuando el juez, a solicitud de la administración concursal y oído el concursado, acuerde el cambio de la situación de este último de intervención a la de suspensión de sus facultades (art. 40.4 LC)⁶⁰; 4) en los supuestos de concurso de herencias (art. 40.5 LC)⁶¹; y 5) siempre que tenga lugar la apertura de la fase de liquidación (145.1 LC)⁶².

56 Como ya han venido a proponer diversos autores [MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 295 y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 378], sosteniendo que el régimen de responsabilidad de los administradores concursales debería ser *único* y venir referido a *todas las deudas tributarias* que se vean afectadas por el concurso, con independencia de que las mismas sean anteriores o posteriores a la declaración del mismo.

57 De ahí que, por ello, no compartamos la tesis mantenida por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 184), BUENO MALUENDA (“La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 529) y THOMAS PUIG (*La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011., p. 75-76) cuando, a pesar del tenor literal del artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT, extienden la responsabilidad contemplada en dicho precepto a los administradores concursales cuando los mismos se limitan a *autorizar o dar su conformidad* a las actuaciones del deudor concursado.

58 Dispone el primero de dichos preceptos que “En caso de concurso necesario, se suspenderá el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales”, indicando el segundo de ellos que “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez podrá acordar (...) la mera intervención cuando se trate de concurso necesario”.

59 Señala el artículo 40.1 de la LC que “En caso de concurso voluntario, el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad”, advirtiendo, empero, el precepto citado en el texto que “ (...) el juez podrá acordar la suspensión en caso de concurso voluntario”.

60 Así, indica el referido precepto que “A solicitud de la administración concursal y oído el concursado, el juez, mediante auto, podrá acordar en cualquier momento el cambio de las situaciones de intervención o de suspensión de las facultades del deudor sobre su patrimonio”.

61 Precepto éste en cuya virtud: “En caso de concurso de la herencia, corresponderá a la administración concursal el ejercicio de las facultades patrimoniales de administración y disposición sobre el caudal relicto, sin que pueda cambiarse esta situación”.

62 Disponiendo el susodicho precepto que “La situación del concursado durante la fase de liquidación será la de suspensión del ejercicio de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, con todos los efectos establecidos para ellos en el título III de la presente Ley”.

4. Los presupuestos de la responsabilidad (III): las conductas determinantes de la responsabilidad. La interpretación de la expresión responderán “como administradores”

Una vez concluido el análisis del segundo de los presupuestos cuya concurrencia da lugar a la responsabilidad objeto del presente trabajo, debemos pasar a examinar el último de aquéllos, el cual viene determinado por la *realización de ciertas conductas o comportamientos* por parte del administrador concursal.

Sin embargo, debe hacerse notar de inmediato que el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, a diferencia de lo que sucede con la hipótesis de responsabilidad contemplada en su inciso inicial, no efectúa una mención expresa a las concretas conductas del administrador que determinan el nacimiento de la responsabilidad allí contemplada, limitándose a señalar que los integrantes de la administración concursal “responderán como administradores”, expresión ésta cuya interpretación es necesario determinar a los efectos aquí perseguidos.

Y a este respecto, cabría pensar, en un primer instante, que cuando el precepto citado en el párrafo precedente hace uso de esta expresión está efectuando una remisión, *plena, literal y automática* a las hipótesis de responsabilidad contempladas en las letras a) y b) del artículo 43.1 de la LGT, las cuales, como es bien conocido, proceden a regular, respectivamente, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas derivadas de la comisión, por estas últimas, de infracciones tributarias⁶³ y la referente a los supuestos de cese de actividad de aquéllas⁶⁴. No obstante, entendemos que dicha interpretación -sostenida por alguna autora⁶⁵- no es la más correcta, existiendo serios obstáculos que impiden la admisión de la misma.

Ello es obvio, pues, de una parte, las referidas letras a) y b) hacen referencia en exclusiva, como acaba de apuntarse, a responsabilidades tributarias propias de los *administradores de las personas jurídicas*, siendo que las concernientes a los administradores concursales son también de aplicación, como hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, a las situaciones de concurso de *personas físicas y de herencias no aceptadas pura y simplemente*⁶⁶; y, de otra, porque la situación de cese de actividades -tal y como aparece contemplada en el artículo 43.1 b) de la LGT- no puede tener lugar una vez declarado el concurso, en la medida en que aquélla exige, como requisito imprescindible, una paralización de actividades de la persona jurídica sin que se promueva la disolución o la declaración de concurso

63 Así, indica la letra a) del precepto citado en el texto que “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

64 Disponiendo la letra b) del precepto arriba mencionado que “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

65 THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 78.

66 En idéntica línea se pronuncia FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 126-127.

de la misma⁶⁷. En consecuencia, resulta evidente que la expresión “responderán como administradores” debe ser interpretada de un modo distinto al expuesto en el párrafo precedente.

A estos efectos, estimamos que con dicha mención el legislador, sin llegar a identificar ambas figuras -pues es obvio que una y otra son distintas, como diversas son las funciones y cometidos de cada una de ellas-, lo que pretende es equiparar, *en determinados aspectos*, el régimen aplicable, en su calidad de responsables tributarios, a los administradores concursales y a los administradores de las personas jurídicas, de tal manera que aquéllos van a hacer frente a la responsabilidad examinada en estas líneas “*en las mismas condiciones y supuestos*” en que estos últimos responden de las suyas propias. Ello comporta,

a nuestro juicio, una *remisión* no sólo, como han apuntado algunos autores, a las conductas especificadas en la letra a) del artículo 43.1 de la LGT⁶⁸, sino también a las previstas en la letra b) de dicho precepto⁶⁹ -pues el nacimiento de la responsabilidad ahora examinada no exige, necesariamente, la comisión de una infracción-⁷⁰, si bien es evidente que, en lo que concierne al presente trabajo, nuestra atención ha de quedar centrada en los comportamientos enunciados en la primera de las letras citadas (la cual contempla -insistimos- una hipótesis de responsabilidad derivada de la comisión de infracciones que alcanza, incluso, a las sanciones que pudieran imponerse a la persona jurídica).

Siendo esto así, debe señalarse que la referida letra a) del artículo 43.1 de la LGT contempla las *tres siguientes conductas*, de contenido activo o pasivo según los casos: a) no realizar los actos necesarios

En el caso de que exista más de un miembro de la administración concursal, es evidente que habrá de tenerse en cuenta la distribución de competencias que, en su caso, pueda existir en el conjunto de la misma, sin que la responsabilidad ahora examinada resulte exigible al administrador que careciese de aquéllas para realizar los actos necesarios en orden al adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

67 Acerca de este particular, me remito a mi obra *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Thomson-Reuters-Aranzadi, 2012, p. 139 y ss.

68 BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, op. cit., p. 44; RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006, p. 128-129; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 294; BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 529.

69 THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76-78. Esta parece ser también la idea mantenida por FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 127-128 y 137.

70 En idéntico sentido se manifiesta FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 126-128), quien ha venido a indicar que para exigir la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT no es necesario que tenga lugar una infracción tributaria, bastando con que concurra un presupuesto de hecho propio consistente en que el administrador concursal no realice las gestiones necesarias que originan un incumplimiento tributario por parte del concursado.

que fuesen de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; b) consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependan; y c) adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones.

A la vista de las anteriores conductas, y desde una perspectiva conjunta, pocas dudas caben de que las mismas presentan, como característica común, la relativa a su *naturaleza ilícita*, circunstancia lógica si se tiene en cuenta que aquéllas son determinantes de la comisión de una infracción tributaria. Junto a ello, e íntimamente relacionado con lo anterior, un segundo rasgo distintivo de los comportamientos arriba mencionados es el referente a su *carácter culpable*, nota ésta que deriva, igualmente, del componente infractor que subyace en la hipótesis de responsabilidad contemplada en la letra a) del artículo 43.1 de la actual LGT.

Por su parte, y ya en lo que concierne, en particular, a la primera de las conductas anteriormente citadas -no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios-, la misma tendrá lugar en todos aquellos casos en que la administración concursal no proceda, de conformidad con lo previsto en las normativas fiscal y concursal y haciendo uso de sus facultades de administración, a la adecuada cumplimentación de las obligaciones tributarias propias del deudor concursado -como, por ejemplo, la declaración e ingreso de las retenciones de los trabajadores o la presentación de las declaraciones-liquidaciones del IVA correspondientes a la actividad empresarial o profesional de aquél, la cual, como es sabido, no se interrumpe por la declaración de concurso (art. 44 LC)-.

En todo caso, adviértase que para incurrir en la conducta mencionada es preciso que las actuaciones cuya realización no se efectúa por el administrador concursal sean “de su incumbencia”, circunstancia ésta que resulta especialmente trascendente en aquellos casos, a los cuales se alude en los artículos 27.2 y 27bis de la LC, en que la referida administración aparezca integrada por *dos miembros*; ello se debe a que en estas situaciones el artículo 35.2 de dicho Texto legal -en su redacción posterior a la ya mencionada Ley 38/2011- indica que las decisiones deberán adoptarse de forma mancomunada “salvo para el ejercicio de aquellas competencias que el juez les atribuya *individualizadamente*”⁷¹.

Así pues, en el caso de que exista más de un miembro de la administración concursal, es evidente que habrá de tenerse en cuenta la *distribución de competencias* que, en su caso, pueda existir en el conjunto de la misma, sin que la responsabilidad ahora examinada resulte exigible al administrador que careciese de aquéllas para realizar los actos necesarios en orden al adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios⁷².

Por su parte, y sobre la base de la misma idea de atribución de competencias, estimamos, igualmente, que el comportamiento ahora examinado tampoco podrá imputarse a los miembros de la administración concursal en los casos en que el juez, a solicitud de la misma, hubiera procedido a delegar en los auxiliares delegados la función de realización de los actos anteriormente citados (art. 32.2 LC); ello no obsta, sin

71 La cursiva es nuestra.

72 Opinión defendida, asimismo, por THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142) y RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 128-129.

embargo, para que entendamos, con diferentes autores de nuestra doctrina, que en estas hipótesis los susodichos miembros incurrirán en la segunda de las conductas anteriormente referidas, esto es, consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependen⁷³.

Y en este sentido, debe indicarse que a la hora de interpretar la expresión “por quienes de ellos dependen” recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT, la doctrina tributarista ha venido entendiendo que dicha dependencia *no se limita a la meramente genérica* (basada en la subordinación laboral -personal de una sociedad-), sino que abarca también aquellos supuestos en que exista una *relación de dependencia específica* basada, bien en una relación de apoderamiento (general o particular), bien en una delegación de facultades llevada a cabo, por parte del consejo de administración, en favor de uno o varios miembros del mismo (comisión ejecutiva/consejeros delegados).

Partiendo de las consideraciones efectuadas en el párrafo precedente, y trasladándolas al supuesto objeto de nuestra consideración, estimamos que la administración concursal incurrirá en la conducta ahora examinada -haciendo frente a la responsabilidad contemplada en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT- no sólo cuando, como consecuencia de su falta de control o vigilancia, el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios derive de una actuación del personal colaborador al que se refiere el artículo 32.4 de la LC⁷⁴, sino también cuando aquél tenga su origen en una conducta de los auxiliares delegados a los que aluden los artículos 31.1 y 31.2 de dicho Texto legal^{75,76}.

En consecuencia, y pese a que la expresión “hubiesen consentido el incumplimiento” parece implicar un cierto grado de conocimiento o autorización expresa de tal situación por el administrador concursal, entendemos que nos encontramos, más bien, ante un supuesto de culpa *in vigilando*, en el cual los administradores actúan de forma negligente al no cumplir, de modo adecuado, el deber de supervisión necesario respecto de las personas de ellos dependientes⁷⁷.

73 VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 170; RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76 (nota 144).

74 Precepto en cuya virtud: “El nombramiento de los auxiliares delegados se realizará sin perjuicio de la colaboración con los administradores concursales del personal a su servicio o de los dependientes del deudor”.

75 De idéntico modo se han pronunciado RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129 y THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 76 (nota 144). En cualquier caso, estimamos que en modo alguno puede compartirse la tesis mantenida por esta última autora (op. ult. cit.) cuando afirma que el comportamiento ahora examinado concurrirá también en aquellos supuestos en que el deudor conserve las facultades de administración y disposición de su patrimonio, estando sometido a la intervención de la administración concursal, dado que, como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto con anterioridad, en estas situaciones no resulta de aplicación a los administradores concursales la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) de la LGT, al carecer estos últimos, propiamente, de “funciones de administración”.

76 Dicha opinión ha sido mantenida, asimismo, por VARONA y ARRANZ (“La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 169), autores estos últimos que advierten de la posibilidad de que la administración concursal se dirija civilmente contra el o los auxiliares delegados que hubiesen actuado irregularmente, idea ésta a la que parece adherirse también BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, op. cit., p. 516.

77 RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 129.

La exigencia al administrador concursal de una sanción correspondiente a una infracción cometida con anterioridad al concurso vulneraría, de forma flagrante, el principio de personalidad de la pena o sanción, en la medida en que la conducta que dio lugar a la misma resulta, sin duda, imputable al deudor concursado, pero nunca al referido administrador, quien, en su condición de tal, no pudo tener participación alguna en aquella.

Por último, y ya en lo referente a la tercera conducta examinada -adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones-, debe señalarse que si bien en un primer momento cabría pensar, dados los términos empleados por el artículo 43.1 a) de la LGT a este respecto, que con dicha expresión se quiere hacer alusión, en exclusiva, a decisiones que sean consecuencia de la concurrencia de una pluralidad de voluntades, estimamos que con dicha mención se está haciendo referencia, en puridad, a cualquier *decisión* adoptada por la persona o personas que, en su calidad de administradores concursales, ostentan las funciones de administración en sede del concurso. Ello implica, por tanto, que este tipo de comportamiento podrá ser llevado a término por los miembros de la administración

concursal *cualquiera que sea la configuración de la misma* -es decir, tanto con un administrador único como con dos administradores-.

Sea como fuere, es evidente que para apreciar la concurrencia de la conducta arriba descrita no bastará con que tenga lugar la adopción del acuerdo -existiendo, por ello, la mera posibilidad de la infracción-, sino que resulta del todo imprescindible que esta última se produzca efectivamente como consecuencia de aquél.

Por lo demás, y ya para concluir el análisis de las diversas conductas determinantes de la responsabilidad que estamos examinando, cabe preguntarse acerca de la posibilidad de que los referidos administradores pueden verse *exentos* de la misma en aquellos supuestos en que la actuación que provoca la comisión de la infracción tributaria se haya adoptado con la *intervención, preceptiva y reglada, del juez del concurso* por aparecer así previsto en la LC. De ello constituye un buen ejemplo la situación prevista en el ya mencionado artículo 35.2 de la LC, en cuya virtud: "Cuando la administración concursal esté integrada por dos miembros (...), las decisiones se adoptarán de forma mancomunada, salvo para el ejercicio de aquellas competencias que el juez les atribuya individualizadamente. En caso de disconformidad, *resolverá el juez*"⁷⁸.

En este supuesto, si la resolución adoptada por el juez, al confirmar la decisión de uno de los administradores, da lugar, en último extremo, a la comisión de una infracción tributaria, estimamos que la responsabilidad examinada en estas líneas resultará inaplicable no sólo al administrador concursal

78 La cursiva es nuestra.

que se opuso, en un primer instante, a dicha decisión⁷⁹, sino también a aquel que la sostuvo en dicho momento, teniendo, en consecuencia, la intervención judicial, como han venido a señalar diversos autores, efectos convalidatorios -y exoneradores de responsabilidad- de la actuación realizada⁸⁰.

En todo caso, la solución anterior -que también ha sido defendida por la doctrina mercantilista en relación a la responsabilidad prevista en el artículo 36 de la LC⁸¹- creemos que debe ser matizada, entendiendo, con diversos autores de aquella⁸², que la responsabilidad tributaria arriba referida sí surgirá, incluso a pesar de la intervención judicial, en aquellos casos en que la decisión del juez que determine la comisión de la infracción hubiese venido inducida, *de manera ilícita*, por uno de los administradores concursales (p.e., suministrando a aquél una información incompleta o falsa).

5. La extensión de la responsabilidad a las sanciones: algunas concreciones en torno a las sanciones exigibles

Una vez examinados en las páginas precedentes los diversos presupuestos que determinan el nacimiento de la responsabilidad objeto del presente estudio, debemos abordar, ya como última cuestión relativa a la misma, un problema que, como bien se comprenderá, resulta trascendental a los efectos aquí perseguidos, y que no es otro que el referente a la *determinación de las concretas sanciones* a las cuales alcanza aquélla.

Y a este respecto, debe volver a recordarse que el actual artículo 43.1 c), in fine, de la LGT dispone que los miembros de la administración concursal que ostenten funciones de administración deberán responder de “las obligaciones y sanciones posteriores”⁸³ a la declaración de concurso. De este modo, el referido precepto, cubriendo el inexplicable vacío existente, en este punto, en sede de la LGT de 1963, viene a recoger un supuesto de responsabilidad subsidiaria que engloba, en su seno, a las sanciones, la cual, a diferencia de otras hipótesis en las que ello también ocurre, no aparece mencionada en el artículo 182.2 de la LGT, lo que constituye, sin duda, un evidente olvido del legislador.

Sea como fuere, lo cierto es que la previsión arriba transcrita suscita la duda de cuáles son, en efecto, las sanciones que resultarían exigibles a los miembros de la administración concursal en el caso de la responsabilidad aquí examinada, al no quedar claro qué debe entenderse por “sanciones posteriores” a la declaración de concurso.

79 Pues, a tenor de lo previsto en el artículo 179. 2 c) de la LGT: “Las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hayan salvado su voto o no hayan asistido a la reunión en la que se adoptó la misma”. Téngase en cuenta, a este respecto, que, de conformidad con el artículo 35.3 de la LC, “Las decisiones y los acuerdos de la administración concursal que no sean de trámite o de gestión ordinaria se consignarán por escrito y serán firmados, en su caso, por todos sus miembros”.

80 MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., p. 293; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142); ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, op. cit., p. 377.

81 QUIJANO GONZÁLEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, op. cit., p. 34; THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, op. cit., p. 75 (nota 142).

82 Véase la nota precedente.

83 La cursiva es nuestra.

De ello se ha hecho eco algún autor de la doctrina tributarista, el cual, tras criticar -no sin razón- la no feliz redacción del susodicho artículo 43.1 c), *in fine*, de la LGT, procede a señalar que los conceptos de infracción y sanción no son sinónimos, concluyendo, en definitiva, que la responsabilidad allí regulada no se limita a garantizar las sanciones que sean producto de las infracciones cometidas *con posterioridad* a la declaración de concurso, sino también las procedentes de *ilícitos previos a dicha declaración pero* que hayan sido *impuestas*, tras el respectivo procedimiento sancionador, *después del auto judicial* que abre el proceso concursal⁸⁴.

Por nuestra parte, estimamos que la opinión que acaba de ser expuesta no puede ser compartida en modo alguno, entendiendo, por el contrario, que los integrantes de la administración concursal únicamente deberán hacer frente a las sanciones derivadas de las infracciones *que tengan lugar con posterioridad a la apertura del concurso* y como consecuencia de sus actuaciones como tales (con funciones de administración), opinión ésta que cabe fundar en *diferentes argumentos*.

Así, y en primer término, debe ponerse de relieve de inmediato el hecho de que la exigencia al administrador concursal de una sanción correspondiente a una infracción cometida con anterioridad al concurso vulneraría, de forma flagrante, el principio de personalidad de la pena o sanción, en la medida en que la conducta que dio lugar a la misma resulta, sin duda, imputable al deudor concursado, pero nunca al referido administrador, quien, en su condición de tal, no pudo tener participación alguna en aquélla⁸⁵.

Junto a ello, y en segundo lugar, porque si observa la redacción que presenta, en su conjunto, el artículo 43.1 c) de la LGT, se comprueba cómo dicho precepto alude, en la hipótesis de la responsabilidad por obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso, a aquellas obligaciones “que sean imputables a los *respectivos obligados*”⁸⁶, evidenciado, con ello, que se trata de deudas surgidas a raíz de la actuación de estos últimos; en cambio, la expresión que acabamos de entrecomillar no se recoge en la hipótesis que venimos examinando, requiriéndose, por el contrario, la concurrencia de “funciones de administración”, de lo cual se colige que las sanciones exigibles a los administradores concursales, vía responsabilidad, son aquellas que tienen su origen en las actuaciones que los mismos realicen en el desempeño de sus funciones⁸⁷.

Por último, porque es innegable que la responsabilidad prevista en el inciso final del artículo 43.1 c) hace referencia a las sanciones tributarias (posteriores) en su condición de “créditos contra la masa”. Siendo esto así, debe tenerse presente que a la hora de otorgar a aquéllas la calificación, bien de “créditos concursales”, bien de “créditos contra la masa”, tanto la doctrina⁸⁸ como la jurisprudencia [STS (Sala de lo Civil) de 23 de febrero de 2011] han venido a concluir que el dato que ha de tenerse en cuenta, a estos efectos, no es la

84 FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, op. cit., p. 127-128 y 138.

85 De idéntica forma se pronuncian VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 185-186.

86 La cursiva es nuestra.

87 Idea ésta que ha sido puesta asimismo de relieve por VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, op. cit., p. 185-186.

88 Por todos, RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit., p. 74-75.

fecha de la resolución administrativa que impone la sanción, sino aquella en que se *produce el acaecimiento de la infracción tributaria origen de la misma*; de ahí que sólo tendrán la condición de “créditos contra la masa” las sanciones que deriven de una infracción cometida *con posterioridad a la declaración de concurso*, siendo éstas las únicas que podrán ser exigidas a los integrantes de la administración concursal sobre la base de lo previsto en el inciso normativo aludido al inicio del presente párrafo.

IV. Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M.: *Crédito tributario y concurso de acreedores*, La Ley, Madrid, 2009.
- BLAZQUEZ LIDOY, A.: “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *Estudios Financieros*, nº 255 (2004).
- BUENO MALUENDA, C.: “La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso”, en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, Madrid, 2011.
- CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 10 (1971).
- FERNANDEZ AMOR, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.
- GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: Podas y brotes nuevos: la administración tributaria y la reforma concursal”, *Diario La Ley* nº 7754 (2011).
- LOPEZ GETA, J.Mª.: “Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios liquidadores y administradores”, *Impuestos*, Tomo I (1990).
- LOPEZ SENOVILLA, A.: “Incidencia de la reforma de la Ley Concursal en el crédito tributario”, *Diario La ley*, nº 7762 (2011).
- LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- MARTIN FERNANDEZ, J.: “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, *Crónica Tributaria*, nº 79 (1996).
- MARTIN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- ORDIZ, M.C.: “La posición de las administraciones públicas en la reforma concursal”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- PACHECO GUEVARA, A.: *La administración concursal*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- PARRA LUCAN, Mª.A.: “El concurso de la persona física”, en *La reforma concursal*, Thomson-Reuters-Civitas, Cizur Menor, 2011.
- PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- QUIJANO GONZALEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores concursales”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, nº 7 (2007).
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

- THOMAS PUIG, P.M.: *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, La Ley, Madrid, 2011.
- VARONA, J.E. y ARRANZ, C.: “La responsabilidad tributaria de los administradores concursales”, *Anuario de Derecho Concursal*, nº 7 (2007).
- VARONA ALABERN, J.E.: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Artículo 41”, en *Comentarios a la Ley General tributaria. Volumen I*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992.



Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

Miembro de la AEDAF

Resumen

El Proyecto de Ley de intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude prevé una serie de novedades en materia de interrupción y suspensión de la prescripción, guiadas por la intención de evitar la consumación de la prescripción, y con un fundamento recaudatorio.

Abstract

The Spanish bill (proposed law) about intensification of actions to prevent and combat tax evasion and tax avoidance provides a number of legal innovations in the field of interruption and suspension of prescription, guided by the intention to prevent the consummation of the prescription, with the intention of promoting tax collection.

Palabras clave

Prescripción, interrupción de la prescripción, suspensión de la prescripción, concurso de acreedores

Keywords

Prescription, interruption of prescription, suspension of prescription, creditor's meeting.

- I. Introducción
- II. Interrupción de la prescripción de la acción para liquidar por cualquier acción administrativa aunque se refiera a obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario
- III. Inicio del cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de responsabilidad
- IV. Reinicio del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso

I. Introducción

Sabido es que la prescripción del derecho a liquidar las deudas tributarias (al igual que el menos frecuente supuesto de prescripción de la acción para cobrar) es una categoría al servicio de la seguridad jurídica, basada en la idea de que no debe permitirse que se exijan créditos u obligaciones que no fueron reclamados de modo tempestivo por sus titulares. En tal sentido, la prescripción tiene un componente de sanción por el titular negligente que no ha ejercido sus derechos de modo puntual. En el caso de la prescripción tributaria, se estaría *sancionando* a la Administración que no reclama de forma adecuada su crédito tributario, desde el punto de vista temporal.

La prescripción es una categoría jurídica fundamental para hacer efectivo el principio constitucional de seguridad jurídica, previsto en el artículo 9,3 de la Norma Fundamental. Es una institución que sirve en exclusiva a la seguridad, incluso por encima de la justicia. Si la justicia tributaria tiene en la lucha contra el fraude, la evasión fiscal e, incluso, la elusión, una de sus más claras expresiones, dicha justicia tributaria¹, no puede hacerse efectiva orillando las exigencias de seguridad jurídica. En este marco, resulta especialmente reprochable la intención de hacer imprescriptibles ciertas deudas tributarias, como las derivadas del incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos situados en el extranjero, que prevé este mismo Proyecto de Ley, por medio de la técnica de imputar esas rentas una vez que hayan sido descubiertas, al último período impositivo de entre los no prescritos. Y el empeño es altamente criticable, no sólo porque la no prescripción de las deudas tributarias es un resultado inaceptable en un Estado de Derecho. La prescripción afecta a la seguridad jurídica, por lo que constituye una *aberratio* (en el sentido tradicional de desviación) utilizar la imprescriptibilidad como instrumento contra el fraude.

Además, la eficacia de la prescripción como instituto al servicio de la seguridad jurídica depende de qué ocurre cuando el plazo es objeto de interrupción por algún acto del acreedor o deudor, sea la Administración o un particular. Con carácter general, la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) fija el efecto típico de la interrupción de la prescripción por la iniciación de un procedimiento tributario unido al reinicio del cómputo del plazo, que sería lo que se podría denominar efecto *de puesta a cero del contador*. Frente a ello, la caducidad se interrumpe y no provoca el efecto de reiniciar el cómputo cuando se produce alguna causa de suspensión. Además, no produce por sí misma la prescripción².

Este efecto se recoge con carácter general, en el artículo 68,6 de la LGT de 2003 (tras el cambio de numeración operado por el Real Decreto-Ley 20/2011), tiene algunas excepciones que entrarían dentro de lo que se llama *interrupción de la prescripción*. Una de esas excepciones es la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 68,7 de la LGT). El ordenamiento español no disponía de una regulación pormenorizada de la suspensión de la prescripción, aunque un efecto similar a la misma se incluye en el artículo 68, 6 de la LGT, respecto a la interposición de reclamaciones y recursos en vía

1 Combatir el fraude tiene directa relación con la justicia tributaria. El Tribunal Constitucional ha venido fundamentando la lucha contra el "fraude" en sentido amplio, sin diferenciar entre medidas contra la "evasión" y contra la "elusión", bien en el "deber de contribuir" como "deber general" – sentencia 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6º) – o bien en la necesidad de implementar instrumentos a favor de la Administración que eviten una injusta distribución de la carga fiscal, de modo que "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" – sentencia de 76/1990, de 26 de abril (FJ 3º)–.

2 ALONSO ARCE, I., "Caducidad. Teoría de los dos contadores", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 9, 2005, pag. 12.

judicial. Tal efecto conlleva la paralización del plazo prescriptivo, pero el tiempo posterior a la interrupción se tiene en cuenta a efectos de verificar la producción del plazo de prescripción.

Por eso, resulta crucial garantizar que la interrupción de la prescripción se desarrolle de modo escrupuloso, atendiendo a una serie de reglas que eviten abusos por parte de la Administración. Ello concierne especialmente a las causas de interrupción de la prescripción por parte de la Administración mediante actuaciones tendentes a comprobar o regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo. Sin ánimo de exhaustividad, y resumiendo al máximo, la jurisprudencia ha venido manifestando, entre otras cosas, que las actuaciones llevadas a cabo por la Administración con virtualidad interruptiva deben reunir, sustancialmente, dos exigencias: deben ser *serias y reales*, tendencialmente dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a liquidar, o a recaudar la deuda tributaria, en caso de que lo que prescriba sea el derecho a cobrar. Y deben ser comunicadas formalmente al sujeto pasivo. A esto se ha referido el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sus Sentencias de 6 de noviembre de 1993³, 6 de mayo de 2002⁴, 11 de mayo de 2004⁵, 17 de mayo de 2005⁶, 17 de noviembre de 2005⁷, 22 de noviembre de 2005⁸, y, más recientemente, 13 de abril de 2007⁹.

Y, al mismo tiempo, la LGT 68,8, *in fine*, expresa normativamente la regla según la cual la actuación administrativa ante una obligación tributaria, interrumpe la prescripción respecto a esa obligación, pero no respecto a otras obligaciones, al decir que “si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”.

Así, el precepto dispone que la interrupción de la prescripción afecta de forma independiente a cada obligación y que las actuaciones administrativas o del particular, referidas a una deuda interrumpen la prescripción únicamente respecto de ésta.

Este principio conoce sin embargo excepciones. Alguna, en el propio desarrollo reglamentario, como cuando el artículo 184,7 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAPGIT), al regular el reinicio de las actuaciones inspectoras cuando se ha sobrepasado el plazo máximo, que dispone que “la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”.

3 RJ 1993/8414.

4 RJ 2002/4230.

5 RJ 2004/4888.

6 RJ 2005/5240.

7 JUR 2006, 58017.

8 JT 2006, 548

9 JT 2007/1086.

Por otro lado, este principio se ha visto excepcionado, por ejemplo, por la sentencia del TS de 25 de noviembre de 2009 (RJ 2010\1824), y según el cual la declaración resumen anual del IVA interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto respecto de cada uno de los periodos de declaración a los que ese resumen anual se refería. Para el TS, “el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio”, pero “siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables”. Como consecuencia de esta doctrina, presentada esa declaración resumen anual, el plazo de prescripción se reinicia para todos los periodos de declaración afectados. Se trata de una doctrina que, en hipótesis, es trasladable a todos los tributos que incluyen resúmenes anuales semejantes al del IVA. Esta sentencia se sitúa en la línea de una doctrina que pretende, sin ambages, limitar la aplicación de la prescripción, a base de ampliar los supuestos de interrupción, con el consiguiente efecto de *puesta a cero* del contador.

En este contexto, el pasado mes de abril, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha hecho pública, a través de su página web, el texto del Anteproyecto de Ley 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. El Boletín Oficial de las Cortes iba a publicar, el 13 de julio, el Proyecto de Ley. El mismo contiene diversas medidas relativas a la prescripción tributaria. Tales medidas hacen referencia al efecto interruptivo, *dies a quo* y suspensión de la prescripción, y se traducen en modificaciones de los artículos 66 y 68 de la LGT. A tales modificaciones haremos referencia a continuación.

Y antes de entrar en el análisis de las distintas medidas concretas, hay que insistir en que no parece adecuado que en un Proyecto de Ley orientado a luchar contra eso que, sin demasiada sutileza científica, se denomina *fraude fiscal*, se incluyan preceptos orientados a expandir la interrupción y suspensión de la prescripción. Al margen del reproche que merece la imprescriptibilidad de ciertas deudas tributarias, las medidas atinentes al cómputo de la prescripción parecen guiadas por una misma pretensión: impedir la consumación de la prescripción y, por tanto, evitar la extinción de los créditos tributarios. Se viene a aceptar que la lucha contra el fraude equivale a asegurar la recaudación de los créditos, no en combatir la evasión y la elusión fiscal. Se trata de medidas de acusado perfil recaudatorio, que poco tienen que ver con una concepción rigurosa del fraude, la elusión y la evasión, y que vendrían avaladas por esa concepción de las medidas antifraude a las que hacía referencia FALCON Y TELLA, como medidas destinadas a salvaguardar la “potencialidad recaudatoria del sistema fiscal”¹⁰.

II. Interrupción de la prescripción de la acción para liquidar por cualquier acción administrativa aunque se refiera a obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario

En primer lugar, el artículo 1.Seis del Proyecto, modifica el párrafo 1 del artículo 68 de la LGT. El precepto dispone que: “...el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de

10 FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 1995, pag. 5.

Al margen del reproche que merece la imprescriptibilidad de ciertas deudas tributarias, las medidas atinentes al cómputo de la prescripción parecen guiadas por una misma pretensión: impedir la consumación de la prescripción y, por tanto, evitar la extinción de los créditos tributarios.

esta Ley se interrumpe: a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria...". A esta redacción vigente se añade un párrafo que dispone que la interrupción de la prescripción tendrá lugar "...aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario...".

De esta manera, la finalidad de la reforma es establecer una excepción a la regla general según la cual la actuación administrativa ante una obligación tributaria interrumpe la prescripción con relación a esa obligación, pero no respecto a otras. Se trata de incluir un supuesto concreto en el que se establece que interrumpe la prescripción una actuación de la Administración dirigida a una obligación tributaria distinta de la realmente exigible. Es una excepción que, en principio, merece críticas desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la igualdad. De la seguridad, por la indeterminación del tema que requiere que la norma incluya una serie de precisiones a las que vamos a hacer referencia a continuación. Y ello porque la modificación prevista perturba la claridad de la abundante doctrina jurisprudencial existente y que se ha proyectado sobre cuestiones como la extensión y alcance de los procedimientos de comprobación y sus consecuencias sobre la interrupción de la prescripción, la existencia de interrupciones injustificadas superiores a seis meses en el procedimiento de inspección (*diligencias de argucia*) y la concurrencia o no de dilaciones no imputables a la Administración tributaria cuando inciden en el cómputo de los plazos de tramitación de los procedimientos¹¹.

Desde la perspectiva de la igualdad porque, como a veces ocurre en la aplicación de las normas tributarias, la regulación propuesta, en cierto modo, coloca en una mejor posición al que no declara respecto al que sí lo hace, aunque sea de manera incorrecta. Respecto al que no declara, la Administración le comprobará

11 En tal sentido es de destacar, por ejemplo, la postura del Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de enero de 2011, donde se restringe el concepto de interrupción justificada, ya que la misma facilita la prolongación de las actuaciones inspectoras y una prolongación excesiva e injustificada podría dar lugar a la imprescriptibilidad de la deuda tributaria. Según la citada sentencia no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento", o toda la consolidada jurisprudencia que rechaza la virtualidad interruptiva de las *diligencias argucia*, que parte de la sentencia de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8418). según la cual "no cualquier acto tendrá eficacia interruptiva, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos". Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2685/1996 (RJ 1997, 7146) señala que la doctrina jurisprudencial fue perfilando las actuaciones que sí interrumpían y las que no interrumpían la prescripción. Y la sentencia del TS de 22 de enero de 2000 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2050/1995 (RJ 2000, 2622) , dice que no interrumpe la prescripción la actuación de la Administración Tributaria cuyo contenido es "innecesario y puramente dilatorio", por ser un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción. En la misma línea se situó la sentencia del TS de 13 de abril de 2007 (JT 2007/1086).

y tendrá que fijar cuál es el alcance de la comprobación de manera que la interrupción de la prescripción sólo afectará al tributo y periodos incididos por la actuación comprobadora. Al que declara, aunque sea de forma *incorrecta*, la comprobación no sólo determinará la interrupción respecto al tributo declarado sino respecto al tributo que, supuestamente, debería haberse declarado.

Al margen de estos cuestionamientos generales, y entrando en el análisis del precepto, del tenor literal del mismo (que incluye la expresión *que se dirija a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario*) parece desprenderse que la incorrección en la declaración debe haber llevado a la Administración a liquidar un *tributo impropio*, en lugar de liquidar el *tributo propio*, incompatible con el anterior.

Cabría pensar que la intención del proyecto es circunscribir esta extensión del efecto de interrupción de la prescripción a las obligaciones tributarias relativas a tributos incompatibles, en concreto IVA y Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La incompatibilidad de estos impuestos plantea tradicionalmente muchos problemas, al existir actuaciones que pudieran referirse inicialmente al *tributo impropio* y a las cuales se les debe atribuir ciertos efectos jurídicos. A ello se han orientado recientes reformas legislativas: recuérdese, por ejemplo, la modalidad de cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos que, para estos casos, ha introducido en el artículo 67, 1 *in fine*, de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), la referencia a que “en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo impropio comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo propio”. Y en el caso de actuaciones relativas al tributo impropio, la posibilidad de que las mismas tengan efectos interruptivos respecto al tributo propio ha sido admitida, por ejemplo, en la sentencia del TS de 18 de enero de 2010. Esta resolución afirma que interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, un escrito en el que una entidad, como sujeto pasivo de IVA, pedía la devolución de las cantidades ingresadas por este último tributo, debido a que la operación no estaba gravada por este tributo, sino por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Al margen de ello, lo que ahora introduce la pretendida reforma del artículo 68 de la LGT es un supuesto limitado a casos en que el error en la actuación administrativa venga motivado por la incorrecta declaración del obligado tributario. Sin embargo, y dado que la interrupción de la prescripción dificulta su consumación, por lo que constituye una excepción a la seguridad jurídica, los supuestos de interrupción deben de preverse con la mayor claridad posible. Sobre todo, cuando se pretende introducir una excepción a la regla de que una actuación de la Administración sólo interrumpe la prescripción respecto a la obligación a la que va dirigida y no a otra.

Así, el Proyecto de Ley liga este supuesto de interrupción de la prescripción a que el error en la actuación de la Administración se deba a una *incorrecta declaración del obligado tributario*. Por tanto, lo primero que debe haber es una declaración entendida, en sentido jurídico estricto.

Recordemos que la LGT contiene dos definiciones del concepto *declaración*. Una definición amplia, que es la incluida en el artículo 119 de la LGT y según la cual es declaración todo documento donde se reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación del tributo, comprendiéndose, por lo tanto, todo tipo de declaraciones, tales como las censales, informativas... A nuestro modo de ver el

concepto de declaración que maneja este precepto debe ser el que se refiere a este acto como actuación de inicio de la modalidad del procedimiento de gestión previsto en el artículo 128,1 de la LGT, por tanto, actuación del particular consistente en comunicar la realización del hecho imponible. Es decir, los efectos previstos en la reforma se vinculan a la presentación de una declaración entendida en palabras del TS, como “acto de gestión tributaria realizado por el sujeto pasivo y determinante de derechos y obligaciones a cargo del mismo que entraña una manifestación o reconocimiento de ciertos datos o circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible, por la que se provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, que concluye tras la comprobación e investigación pertinentes, mediante una liquidación que, finalmente, conducirá al pago de la deuda tributaria” (sentencia de 14 de febrero de 2000 -RJ 2000/783-). De manera que si este efecto se le reconoce a “cualquier documento”, podría tener carácter de declaración, por ejemplo, una escritura de compraventa como afirma la sentencia del TS de 20 de mayo de 1998 (RJ 1998/3960)¹².

Por otro lado, y en la medida en que *ubi legis non distinguet...*, debe entenderse que los efectos previstos se ligan tanto a la declaración presentada en plazo como la que tiene lugar fuera de plazo. Y para que se pueda hablar de declaración, la misma habrá de ser presentada por el sujeto pasivo. Al no tratarse de un acto de trámite la presentación por tercero requerirá acreditar el correspondiente mandato (sentencias del TS de 7 de mayo de 1994 -RJ 1994/3492- y 14 de febrero de 2000 -RJ 2000/781-). Por lo que sólo habrá *declaración incorrecta*, con los efectos previstos en el Proyecto de Ley, si la presentación de la declaración por un tercero se llevase a cabo con el correspondiente mandato del obligado tributario.

Cuestión fundamental es quién determina si la declaración es correcta o incorrecta. Esto es, si la incorrección depende de la opinión de la Administración o debe existir una resolución judicial que determine la incorrección de la declaración. En la medida en que este presupuesto de la interrupción de la prescripción se basa exclusivamente en una incorrección imputable al obligado, habrá que entender que la misma no se aplica cuando tal incorrección se debe a la Administración, aunque sea a ésta a quien le corresponda determinar inicialmente que la declaración ha sido incorrecta, dado su privilegio de *decisión previa*.

Así, cuando la Administración inicie actuaciones de comprobación porque entiende que el contribuyente declaró incorrectamente y corrija la declaración del particular, se habrá interrumpido la prescripción respecto al tributo que la Administración considera *procedente*. Pero habrá que entender que este efecto interruptivo no se ha producido nunca si, posteriormente, una sentencia judicial, determina que la declaración del obligado era correcta o establece la improcedencia de la actuación de la Administración.

Es más, habría que plantearse también cuándo y en qué condiciones debería apreciarse la incorrección de la declaración por la Administración, para que se produzca el efecto interruptivo *expandido* a otras obligaciones, que prevé el Proyecto de Ley. Como señalan VEGA BORREGO-MARIN BARNUEVO-

12 Por su parte la STSJ de Madrid de 6 de mayo de 1993 (JT 1993/561) donde se afirma que surte plenos efectos como declaración tributaria cualquier documento en el que se relacionen y cuantifiquen los hechos imposables. En los mismos términos la Resolución del TEAC de 27 de abril de 1994 (JT 194/673) donde se afirma que aun cuando la solicitud de devolución de IVA debe efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año, se admite como válido el escrito de solicitud formulado por el interesado, dado el amplio sentido que la LGT atribuye a las declaraciones tributarias.

FABO¹³, respecto al Anteproyecto, su redacción hace surgir la duda de si se produciría ese efecto interruptivo del plazo de prescripción en los casos en los que la primera actuación de la Administración en el marco de una comprobación limitada con relación a la obligación declarada no apreciase ninguna incorrección, pero en una actuación comprobadora ulterior que respetase los términos del artículo 140 de la LGT, sí se apreciase. Estos autores ponen el ejemplo de una comprobación de una operación de venta de un inmueble en la cual la Administración se limita a una comprobación de valores en la

modalidad de Actos Jurídicos Documentados de una operación de venta de inmueble sujeta y no exenta, *a priori*, al IVA. Plantean la hipótesis de que la Administración realiza la comprobación de valores por Actos Jurídicos Documentados, liquida, y no cuestiona en ningún momento de ese procedimiento la posible sujeción a IVA y a Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente, se inicia otro procedimiento en el que se niega por primera vez la sujeción a estos tributos, pretendiendo liquidar Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En este caso, sugerido por los citados autores, y de acuerdo con el tenor literal de la ley, sólo debería entenderse interrumpida la prescripción respecto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas a partir de esta comprobación, esto es, a partir de la actuación que determina la incorrección de sujetar la operación a IVA/AJD y que entiende que procede aplicar Transmisiones. Esto es, se debería fijar el momento en que se extiende el efecto interruptivo de la prescripción, que en casos como el presente, sería a partir de la comprobación, por lo que sería conveniente alguna aclaración al respecto en el texto de la ley reformadora.

Una segunda cuestión de gran calado es qué debe entenderse por *declaración incorrecta*, y, sobre todo, cuál debe ser el alcance de la incorrección a tener en cuenta para desplegar los efectos de interrupción de la prescripción que prevé el Proyecto.

Del tenor de la ley parece intuirse que la incorrección a la que la ley se refiere es la relativa a una *incorrección en su conjunto*, ya que tal incorrección se vincula a una actuación de la Administración que le lleva a liquidar un tributo distinto, incompatible con la figura tributaria que legalmente procede. Es necesario, pues, que la regularización por parte de la Administración incluya necesariamente la aplicación de una figura tributaria diferente a la aplicada por el obligado tributario en su declaración. Se trataría, por ejemplo, de declarar por IVA lo que en realidad está sujeto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues esta es la única que hace operar la incompatibilidad de figuras impositivas.

La discrepancia que da lugar a la regularización debe referirse necesariamente a la sujeción o no sujeción a un tributo o a otro, o, lo que es lo mismo, a si un determinado presupuesto de hecho encaja en el hecho imponible de un impuesto o en el de otro. No, por tanto, cuando la discrepancia verse sobre otros

La discrepancia que da lugar a la regularización debe referirse necesariamente a la sujeción o no sujeción a un tributo o a otro, o, lo que es lo mismo, a si un determinado presupuesto de hecho encaja en el hecho imponible de un impuesto o en el de otro.

13 VEGA BORREGO, F, MARIN BARNUEVO-FABO, D., "Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Proyecto de Ley de Intensificación de medidas contra el fraude". www.aedaf.es.

aspectos del tributo de carácter cuantitativo o temporal. A nuestro juicio, debería exigirse, dado el carácter excepcional de este supuesto de interrupción de la prescripción, que la misma sólo afectará al supuesto expresamente previsto en la ley: el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de forma que si no hay *incorrección*, no se interrumpirá la prescripción por otros conceptos. Por eso, no cabe aplicar el precepto a otros casos no expresamente previstos en la norma reformadora y que tradicionalmente han venido planteando problemas respecto a la interrupción de la prescripción. Es el supuesto de los efectos en ejercicios posteriores de la comprobación de Bases Imponibles Negativas o la interrupción de la prescripción “en la otra parte” de una operación vinculada¹⁴.

De esta manera, este supuesto excepcional de interrupción de la prescripción se aplicaría sólo a este caso concreto: cuando la declaración incorrecta se refiere a toda la obligación tributaria. Consiguientemente, se interrumpiría la prescripción respecto a la facultad de comprobar toda la obligación tributaria.

No obstante, esto no lo dice el Proyecto de Ley de modo expreso, ya que sólo habla de una declaración incorrecta, por lo que se suscita la duda de si la incorrección podría hacer referencia a cualquier elemento de la obligación tributaria (material, subjetivo, territorial, e incluso temporal). Por ejemplo, si declara la operación el transmitente del bien o prestador del servicio cuando procede la inversión del sujeto pasivo o si se incluye una operación por IVA en un trimestre diferente al procedente. Cabría averiguar, en estos casos, si se interrumpe la prescripción respecto al sujeto destinatario del bien o servicio o respecto al período de liquidación procedente cuando el mismo no estaba comprendido dentro del alcance del procedimiento.

En realidad, estas incorrecciones en la declaración pueden ser subsanadas por la Administración, vía comprobación, sin *cambiar* la figura tributaria que procede aplicar. No supone aplicar un tributo incompatible con el declarado. Y tampoco podría defenderse una prescripción del derecho a liquidar, limitada a los elementos incorrectamente declarados, ya que lo que prescribe es la obligación tributaria *en su conjunto*. Así lo ha venido reconociendo la jurisprudencia, al rechazar la prescripción parcial del tributo. Y, en concreto, el TS, que en una serie de sentencias derivadas de un mismo caso (por ejemplo, de 6 de noviembre de 2008 y 16 de julio de 2009 entre otras), venía rechazando la tesis de la interrupción parcial de la prescripción, entendiendo que cualquier actuación de comprobación parcial produce el efecto de interrumpir la prescripción, en relación con el mismo impuesto y ejercicio, respecto de los aspectos comprobados y los no comprobados. Este pronunciamiento jurisprudencial fijó doctrina superando la

14 En línea con la prolífica jurisprudencia sobre la materia surgida en los últimos años. Destaca, respecto a la primera cuestión señalada, la sentencia de 25 de enero de 2010. El Alto Tribunal confirma su doctrina tradicional acerca de la inviabilidad de la comprobación de un ejercicio o período prescrito, aunque sea a los solos efectos de determinar las consecuencias de aquel en otros ejercicios o períodos no prescritos. Es decir, la Administración tributaria no puede comprobar y recalcular las bases negativas o los créditos fiscales determinados en la autoliquidación de un período o ejercicio prescrito, para establecer la corrección de su compensación o aplicación en un ejercicio posterior, aun no prescrito cuando se lleva a cabo la comprobación. Pero el Alto Tribunal advierte que este criterio se reitera, por razón de la unidad de doctrina, a un supuesto anterior a la vigencia de la actual LGT y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables *ratione temporis* para resolver la cuestión suscitada. Así pues, el Alto Tribunal parece advertir de un posible cambio en su jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior una vez sea de aplicación al caso la nueva LGT. Y al hilo de este tema de la conexión entre ejercicios, la Sentencia de 17 de febrero de 2010 considera que la suspensión de una liquidación que rechazaba unas bases imponibles negativas no evita que, en ejercicios posteriores, la entidad deba tributar sin poder aplicar esas bases negativas rechazadas, sin perjuicio de que, si los recursos interpuestos contra la anterior liquidación fueren estimados, procedan las oportunas rectificaciones.

opinión anterior del TS, plasmada por ejemplo en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, y que abocó al TEAC a cambiar su postura, desde su resolución de 23 de julio de 2009, en tanto con anterioridad el propio TEAC había llegado a admitir esa posible interrupción parcial de la prescripción.

No puede ligarse la incorrección de la declaración a la existencia de un error, ni mucho menos a que se verifique la concurrencia de un denominado error de hecho.

Por último, a nuestro juicio, sólo se trata de que la declaración incorrecta afecte a la *totalidad de la obligación* tributaria, esto es, al tributo procedente, y no sólo al sujeto o al período temporal. Debe ser necesario también que tal incorrecta aplicación de un tributo resulte evidente y no precise de un complejo razonamiento jurídico. Y ello porque una consecuencia jurídica tan importante como la interrupción de la prescripción respecto a una obligación diferente a la declarada no puede hacerse depender de consideraciones subjetivas de la Administración. Pero debe requerirse solamente que la declaración del particular sea incorrecta, sin exigir que concurra en el sujeto ningún ánimo subjetivo especial. No puede ligarse la incorrección de la declaración a la existencia de un error, ni mucho menos a que se verifique la concurrencia de un denominado error de hecho.

Entendemos que para percibir esta “incorrección”, no es factible acudir a un concepto tan estricto de error como el que se ha construido en torno al error de hecho. Recordemos que para que se pueda hablar de error de hecho, se viene entendiendo que el error debe tener notoria y manifiestamente un carácter material o aritmético, sin que en ningún caso pueda considerarse como tal error de hecho aquel cuya apreciación requiera acudir a la aplicación o interpretación de la norma jurídica. Se trataría de errores que se deducen del expediente de manera manifiesta y notoria (resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2007, RG 2371/2007), de tal manera que la LGT ha incluido el rasgo de que la derivación indubitada del expediente como un signo que permite deducir la existencia de un error de hecho. Pues bien, no cabe exigir que el error en el tributo aplicable tenga que ser apreciado sin necesidad de acudir a interpretación alguna de la norma jurídica, porque ello complicaría la aplicación del precepto sin aumentar las garantías del contribuyente.

Por el contrario, sí debe requerirse que la declaración incorrecta del sujeto se base en la simple constatación objetiva de la vulneración del ordenamiento. Y en ese sentido cabe exigir que la incorrección constituya, por parte del declarante, una infracción manifiesta de ley. Conviene recordar que el TS ha venido definiendo el concepto de “infracción manifiesta de ley”, por ejemplo en las sentencias de 13 de octubre de 1988 (RJ 1988/7977), 10 de mayo de 1989 (RJ 1989/3812), 31 de abril de 1995 (RJ 1995/4109) y 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996/9322), como aquella vulneración del ordenamiento “patente, notoria o claramente determinable sin necesidad de acudir a una especial labor interpretativa”. E incluso, podría añadirse que, de acuerdo con el artículo 131 de la LGT, dicha incorrección podría revelarse como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos. Este procedimiento, del que ha dicho el TS en sentencia de 19 de enero de 2012, que “se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada...”, añadiendo que su objeto ha de limitarse a analizar *discrepancias jurídicas simples*, tiene entre sus objetivos previstos en el artículo 131 de la LGT y 159,1 del RD 1065/2007, la posibilidad de apreciar, a través del mismo, “una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”. Como ha señalado el TEAC, en su resolución de 23 de febrero de 2012 (00/2498/2010), este procedimiento está previsto para aplicaciones

indebidas de la norma que resulten *patentes*, lo que supone que la discrepancia derive de un mero examen de la documentación y carezca de complejidad. Se trata, en suma, de que la incorrección pueda desprenderse de una elemental tarea de contraste de la que resulte, de forma “patente”, una aplicación indebida de la normativa. Y aunque la norma no lo recoge, quizás fuera razonable que la incorrección llevase aparejado perjuicio económico.

Como se ve, son bastantes las cuestiones abiertas que plantea el precepto, por lo que sería de agradecer que en la tramitación parlamentaria del Proyecto se alcanzase una mayor precisión en su redacción.

III. Inicio del cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de responsabilidad

Una segunda modificación en el régimen del cómputo de la prescripción que prevé el Proyecto de Ley afecta al inicio del cómputo de la prescripción en los supuestos de responsabilidad.

Así, se modifica el apartado 2 del artículo 67, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

La novedad, en este punto, consiste en matizar el momento en que se fija el *dies a quo* del cómputo de la prescripción en aquellos casos que el presupuesto de la responsabilidad tenga lugar con posterioridad a la finalización del período de ingreso voluntario del propio responsable. En tal supuesto, se *retrasa* el inicio del cómputo de la prescripción a ese instante. El problema del *dies a quo* del plazo de prescripción de la obligación del responsable, radica en la singular posición de este obligado tributario. A ella hace mención el artículo 67, 2 de la LGT que se modifica en el presente precepto, en concordancia con las disposiciones relativas al procedimiento para exigir la deuda a los responsables, y, en concreto, con los artículos 174, 175 y 176 de la propia LGT.

Así, por un lado, el artículo 67,2 de la LGT separa claramente el procedimiento dirigido al responsable del procedimiento contra el obligado principal, resaltando, como dice la sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de octubre de 1999, (F. J. Tercero), la existencia de dos períodos diferentes; “...el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad...”. Esta circunstancia ha facilitado que, tradicionalmente,

se haya reconocido frente al responsable una fase declarativa de la obligación tributaria. La misma se encontraba prevista en el art. 37,4 de la LGT de 1963, cuando se señalaba que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requería, en todo caso, un acto administrativo. Esto es, la derivación como función administrativa destinada a dirigir la acción de cobro al responsable se concretaba jurídicamente en un *acto de derivación*, sin el cual, el TS entendía que cabía la anulación del procedimiento dirigido contra el responsable (sentencias de 8 de junio de 1994 -RJ 1994, 4649-, de 27 de diciembre de 1996 -RJ 1996, 9592- y de 24 de mayo de 1997 -RJ 1997, 3782)¹⁵.

En este sentido, se ha asumido la naturaleza *liquidatoria* del acto de declaración de responsabilidad. No sólo porque ya el artículo 37,4 de la LGT de 1963 señalaba que junto con el texto íntegro del acuerdo de responsabilidad se deberían incluir los elementos esenciales de la liquidación (en un sentido semejante a como se pronuncia en la actualidad el artículo 174,4 de la LGT de 2003), sino porque, tratándose de cuantificar la deuda del responsable sobre la base de la cantidad dejada de ingresar por el deudor principal, la función de *ascertamento* no se centrará tanto en cuantificar una deuda (que ya estaba cuantificada a través del acto de liquidación que en su momento se notificó al deudor principal) sino en declarar la condición de obligado tributario. A diferencia de lo que ocurre con las actuaciones de liquidación ante el deudor principal, donde lo determinante es la cuantía mientras que la concurrencia del presupuesto de hecho (en especial, del hecho imponible) resulta menos controvertido por estar basado en un vínculo directo con la manifestación de capacidad económica gravada, en el acto de *ascertamento* del responsable la declaración del presupuesto de hecho adquiere una importancia comparativamente mayor respecto a una cuantificación que toma como base una liquidación que ya se llevó a cabo respecto al obligado principal y que, si ha adquirido firmeza, no podrá revisarse ni siquiera como consecuencia del recurso o reclamación que interponga el responsable contra las liquidaciones a que alcance el presupuesto de la responsabilidad (artículo 174,5 LGT de 2003). No es de extrañar, por tanto, el innegable intento de la LGT vigente de establecer un paralelismo entre la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad y la prescripción de la potestad liquidatoria. De igual forma, si ha prescrito la obligación del obligado principal, no podrá ya dirigirse la acción de cobro contra el responsable, lo que se intenta evitar con la posibilidad de interrupción de la prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo respecto al deudor principal (art. 68,7 LGT de 2003). Esa *accesoriedad* impone, por razones de pura lógica, que no se puede exigir la

15 CHECA GONZALEZ, C., *Los Responsables Tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia, Aranzadi, Pamplona, 2003, pag. 69. Se la suele calificar como un requisito de procedibilidad, aunque en el marco de la vigente LGT esto se puede predicar más bien de la responsabilidad subsidiaria, porque sólo después de la derivación de responsabilidad el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, tal como previene el art. 165-h) de la Ley General Tributaria y como exige el respeto a la tutela judicial efectiva, siendo pacífica la jurisprudencia en tal sentido (SSTs 16 de mayo de 1991 [RJ 1991, 4178] y 22 de diciembre de 1993 [RJ 1993, 10062], por ejemplo). Pero en el caso de la responsabilidad solidaria, para cuya exigencia no es imprescindible que se agote el procedimiento recaudatorio contra el deudor principal, la nueva LGT ha previsto que puede ser declarada en cualquier momento posterior a la presentación de una autoliquidación o a la práctica de una liquidación (que, obviamente, puede ser provisional) y si la declaración tienen lugar antes del vencimiento del período de ingreso corresponderá al órgano de liquidación declarar la responsabilidad. El objetivo de esta reforma es, fundamentalmente, que los órganos de gestión, cuando practican liquidaciones provisionales, puedan declarar responsabilidades solidarias con anterioridad al momento en que finaliza el plazo voluntario del deudor principal y, por tanto, con anterioridad al momento en que se conoce si será o no necesario acudir a la categoría de la responsabilidad, porque todavía no consta si el deudor principal pagará o no el importe de su obligación tributaria. También se pretende que durante el procedimiento de Inspección, con la formalización del acta al deudor principal o en la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, se puede declarar la responsabilidad por el propio órgano inspector. En este marco procedimental, la declaración previa a la finalización del período voluntario del deudor principal no puede ser catalogada como requisito de procedibilidad.

No se puede exigir la obligación del responsable cuando se ha extinguido la del deudor principal, para lo cual el artículo 68,7 de la LGT de 2003 prevé que se pueda interrumpir el plazo de prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo frente al deudor principal.

obligación del responsable cuando se ha extinguido la del deudor principal, para lo cual el artículo 68,7 de la LGT de 2003 prevé que se pueda interrumpir el plazo de prescripción del responsable por medio de actos llevados a cabo frente al deudor principal.

Pero la obligación tributaria del responsable, además de las nota de accesoriedad, tendría como característica el tratarse de una obligación que sólo es exigible *de oficio* y en la cual, por tanto, no hay declaración ni autoliquidación. Por ello, y aun siendo la obligación del responsable solidario o subsidiario una obligación tributaria,

la misma no dispone de un plazo para presentar la declaración o autoliquidación, por lo que su *dies a quo* no puede situarse en el mismo instante en que se sitúa el del plazo para ejercitar el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Como ha señalado el TSJ de Cataluña, en sentencia de 25 de octubre de 1999, “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, pero ha de entenderse referida al obligado principal, y sólo secuencialmente a los responsables solidarios o subsidiarios”. Por eso, la mencionada pretensión de paralelismo entre la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad con la prescripción de la potestad liquidatoria, requiere algunas modulaciones.

En tal sentido, en el caso de los responsables, podríamos hablar de tres momentos que podrían ser fijados como *dies a quo* de su plazo de prescripción.

En primer lugar, podría fijarse el instante del inicio del cómputo en el momento de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, posibilidad defendida por la sentencia de 25 de octubre de 1999, en su F. J. Tercero, al decir que “...la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad”.

En segundo lugar, cabe la posibilidad de determinar ese instante en la notificación de la derivación de responsabilidad. Si bien, para el caso de la responsabilidad subsidiaria, ello supondría negar la tesis de la *actio nata*, “pues no se acude al momento en que puede ejercitarse la acción –la declaración de fallido– sino a uno posterior¹⁶, ello no es un obstáculo insalvable, pues la regla de la *actio nata* debe ser entendida

16 GOROSPE OVIEDO, J.I., “STC 85/2006, de 27 de marzo. Impugnación por los administradores de una sociedad, como responsables subsidiarios, de la liquidación suscrita en conformidad por la sociedad tras el cese de aquellos: vulneración a la tutela judicial efectiva”, *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional*, IEF, Madrid, 2009, pag. 87.

de modo restrictivo en el Derecho Tributario, por ser radicalmente incompatible con la visión objetiva de la prescripción que deriva de la LGT¹⁷.

Y una última posibilidad, que ha contado con un respaldo doctrinal mayoritario, es la consistente en situar el *dies a quo* de la prescripción de la obligación del responsable en el momento de declaración de la derivación de responsabilidad.

Todo ello, teniendo en cuenta la preminencia de la regla de la *actio nata*, según la cual, hay que descartar, en el caso de la obligación del responsable, que el plazo pueda empezar a contarse desde la fecha en que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo, debiendo optarse por el instante en que realmente se puede ejercitar la acción contra el responsable (sentencia del TS de 25 de abril de 2008 (Rec. 6815/02).

Se trata de una postura que ha seguido un sector de la jurisprudencia, invocando el paralelismo con la prescripción del derecho a declarar la obligación del deudor principal. Se señala que, tras la reforma de la LGT de 2003 por la Ley 10/1985, el *dies a quo* se fijó en el momento de finalización del plazo de declaración, frente a la regla anterior que lo situaba en la fecha del devengo. De manera que a la finalización del presupuesto de hecho se añadía otro requisito, que también debe tenerse en cuenta en la determinación del inicio del plazo de prescripción de la deuda del responsable. Esos requisitos serían, para el caso de la responsabilidad subsidiaria, la declaración de fallido del deudor principal y para los responsables solidarios, el transcurso del plazo para ingresar la deuda¹⁸.

En cualquier caso, la preminencia de la regla de la *actio nata* para el caso del responsable toma como presupuesto el esquema tradicional que prevé la notificación de la derivación de responsabilidad una vez vencido el plazo de ingreso del deudor principal. Sin embargo, una de las grandes novedades de la LGT de 2003 es que, según su artículo 174,1, cualquier clase de responsabilidad, pero en especial la responsabilidad solidaria que no precisa de declaración de fallido del deudor principal, podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, con la única excepción de que la Ley disponga otra cosa. De modo que puede declararse la responsabilidad, incluso antes del vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal (en cuyo caso, corresponderá la declaración de responsabilidad al órgano competente para liquidar, según el artículo 174,2 de la LGT), lo cual provoca evidentes distorsiones.

17 JT 2003/373. Así, por ejemplo, para la sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 14 de mayo de 1999, en su F.J. Cuarto, se dispone que "respecto a la alegación de prescripción, como resolvió el Tribunal Económico Administrativo y matiza en el presente recurso el Sr. Abogado del Estado no procede la prescripción pues sólo a partir de la declaración de fallido del sujeto pasivo, se puede dirigir la acción contra el responsable". Por su parte, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de junio de 2002 para la cual el plazo de prescripción del responsable computa "desde la notificación de la derivación de responsabilidad", ya que desde ese instante, nace por mandato legal la obligación de pago en período voluntario para la recurrente y, consiguientemente, nace el derecho de la Administración tributaria para exigirle el abono de la deuda tributaria derivada. Para esta sentencia "...no cabrá duda que el nacimiento *ex lege* de la figura del responsable subsidiario marca el momento del inicio del cómputo prescriptorio. Ni antes el actor tenía obligación tributaria alguna ni la Administración podía ejercitar contra él ninguna acción de cobro".

18 Así, para TSJ de Cataluña, en su sentencia de 25 de octubre de 1999, "la obligación del responsable ha de empezarse a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata* y no desde la fecha en la que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo". En el mismo sentido la sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de abril de 1996.

Puede declararse la responsabilidad, incluso antes del vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal (en cuyo caso, corresponderá la declaración de responsabilidad al órgano competente para liquidar, según el artículo 174,2 de la LGT), lo cual provoca evidentes distorsiones.

Recordemos que la regla de la *actio nata* trasladada al responsable ha supuesto fijar el inicio del cómputo del plazo de prescripción respecto a este sujeto pasivo en el instante en que se verifique la producción de los presupuestos legales exigidos para derivar la acción de cobro, esto es, la finalización del período voluntario del deudor principal, para el responsable solidario y la declaración de fallido para el subsidiario. Este criterio era perfectamente asumible cuando el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad siempre era posterior al impago de la deuda principal vencido el plazo de ingreso de éste, y posterior a la declaración de fallido en el caso específico de la responsabilidad subsidiaria. Pero es necesario tener en cuenta

que una de las grandes novedades de la LGT de 2003 es que, según su artículo 174,1, cualquier clase de responsabilidad, pero en especial la responsabilidad solidaria que no precisa de declaración de fallido del deudor principal, podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, con la única excepción de que la Ley disponga otra cosa. Y aunque la declaración de la responsabilidad no supone que se pueda dirigir el cobro al responsable (cuya eficacia quedará latente a la espera del requerimiento del pago una vez concluido el período voluntario para el ingreso de la deuda garantizada) lo cierto es que la mera posibilidad de declarar la responsabilidad antes de la finalización del período voluntario no se concilia con la teoría de la *actio nata*.

Y ello porque esta posibilidad de derivar la responsabilidad con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de ingreso del deudor principal, contemplada en la LGT de 2003, provoca distorsiones. Si la responsabilidad solidaria se desvincula del momento de declaración de la responsabilidad¹⁹, puede declararse tal responsabilidad, por ejemplo, al día siguiente de notificar la liquidación del deudor principal, aunque no se pueda exigir el pago hasta que se concrete su incumplimiento. En estos casos, no resultaba claro cuando comenzaba a prescribir la obligación del responsable, pues si se tomase como referencia el momento de la declaración de la responsabilidad, su desconocería la regla de la *actio nata*²⁰.

Pero, además, la LGT no ha tomado en consideración la importante función de la declaración de fallido en el procedimiento de recaudación seguido contra el responsable subsidiario, ya que el artículo 176, al decir que se le notificará a éste “una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios”, convierte a la declaración de fallido en un mero requisito de procedibilidad. Si aceptamos que también en este caso la responsabilidad puede ser declarada en cualquier momento posterior a la liquidación y existe una última actuación recaudatoria notificada, la obligación del responsable subsidiario empezará a prescribir antes de que se pueda proceder contra él, pues ello depende de la declaración

19 MARTIN JIMENEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., pag. 179.

20 MARTIN JIMENEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, op. cit., pag. 179.

de fallido, aunque con posterioridad a la declaración de la responsabilidad subsidiaria. Situación que no resulta acorde con la *actio nata*.

En suma, la posibilidad de declarar la responsabilidad en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación genera importantes distorsiones, ya que contrasta con la regla de la *actio nata*, paradigma tradicional en la fijación del *dies a quo* del cómputo de la prescripción tributaria. El silencio de la ley contrastaba con la necesidad de asegurar que, sobre todo respecto al responsable solidario, la deuda no empezase a prescribir hasta que se verificase la concurrencia del presupuesto de su obligación de pago: el incumplimiento del deudor principal, para cuya determinación es necesario dejar transcurrir íntegramente su período voluntario de ingreso. Es por lo que se venía declarando la necesidad de articular una solución alternativa que parece asumir el Proyecto de Ley reformador, al disponer que cuando los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción “se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar”.

La norma propone una mejora técnica, que, no obstante, debería depurarse con una redacción más precisa. Por ello sería conveniente cambiar la redacción para mejorar la técnica legislativa, haciendo expresa mención a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal.

La pretensión de esta reforma, como señala la Exposición de Motivos, es mejorar “...la redacción de la norma en la determinación del *dies a quo* del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal”.

Se trata, en suma, de enervar el efecto de que, como consecuencia de las novedades en la determinación del momento en que puede declararse la responsabilidad, el plazo de prescripción para el responsable comience a computarse antes de que pueda ser ejercitado ese derecho.

La norma propone una mejora técnica, que, no obstante, debería depurarse con una redacción más precisa. Por ejemplo, se hace mención al *plazo anterior*, pero con anterioridad la norma hace referencia a dos plazos distintos: el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables, y el plazo de pago en período voluntario del deudor principal. Por ello sería conveniente cambiar la redacción para mejorar la técnica legislativa, haciendo expresa mención a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal.

IV. Reinicio del plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso

Por último, el Proyecto de Ley procede a modificar los párrafos 7 y 8 del artículo 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se trata de dos modificaciones que tienen como objeto, extender la suspensión del cómputo de la prescripción a otros sujetos tributarios distintos del obligado tributario. La reforma hace

referencia a la suspensión provocada por “litigio, concurso u otras causas legales”, por lo que se trata de modificaciones legales que inciden en la situación del crédito durante el concurso de acreedores que, como se sabe, se rige por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, modificada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre. Ello se suma a una serie de medidas relativas al crédito durante la tramitación del concurso: como la inversión del sujeto pasivo en el IVA que garantizarse el ingreso del IVA repercutido, de manera que lo ingrese el mismo sujeto que se lo deduce, o la rectificación al alza de la base del IVA por quien la hubiera, previamente, modificado a la baja en caso de sobreseimiento del concurso.

Conviene recordar, en tal sentido, que durante la tramitación del concurso, los créditos tributarios anteriores se encuentran en una situación peculiar, ya que el artículo 55 de la Ley Concursal, en la redacción dada por Ley 38/2011, dispone que “declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”. Es decir, se paraliza la posibilidad de ejecutar el cobro de ciertas deudas tributarias.

A efectos de determinar en qué estado del procedimiento recaudatorio deben encontrarse esas deudas que no se pueden ejecutar, se acuña el denominado *momento homogéneo*. Ese instante se fija, según el artículo 164, 1, b) de la LGT, en el momento de adopción de la providencia de apremio y supone que, dictada la providencia de apremio con anterioridad a la declaración de concurso, será el procedimiento de apremio el que goce de preferencia procedimental con arreglo a las reglas anteriormente mencionadas²¹. Por tanto, serán anteriores los créditos respecto a los cuales no se haya llegado a dictar la providencia de apremio antes de la declaración del convenio, ya que, en estos casos, dicha providencia, salvo la excepción que señalamos inmediatamente, no se adoptará y los posibles actos de interrupción de la prescripción se trasladan al desarrollo del proceso concursal.

Pero además, conviene recordar que el artículo 164,2 de la LGT permite que, aun cuando se haya declarado el concurso, se pueda dictar la providencia de apremio, “si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”. Y las condiciones legales para que se pueda dictar la providencia de apremio se resumen en la existencia de la posibilidad de inicio del procedimiento de apremio, lo que presupone el comienzo del período ejecutivo y que, por tanto, haya transcurrido el período voluntario de pago de la deuda liquidada por la Administración sin que se haya efectuado el ingreso de la misma (artículo 161,1 de la LGT). En estos casos, se podrá dictar la providencia de apremio, y ésta, como dice RODRIGUEZ MARQUEZ, a efectos de prescripción, será el último acto interruptivo²². Sólo para las deudas respecto a las cuales no haya transcurrido el período del artículo 62,2 se entenderá suspendido el cómputo de la prescripción por la declaración de concurso. En estos casos se entiende que la prescripción no debe correr, porque la Administración no puede ejercer la acción de cobro. Así lo reconoce la Exposición de Motivos del Proyecto cuando justifica la modificación porque la inactividad de la Administración “está motivada por causas exógenas y no resulta por tanto reprochable dicha inactividad”.

21 Sostiene LOPEZ DIAZ, A., que “sin embargo, la afirmación genérica e incondicionada de preferencia en la LGT cede ante lo dispuesto en la Ley concursal, por lo que tal preferencia queda sometida a la condición de que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En este caso todavía cabe diferenciar dos situaciones posibles”; “Sobre la necesidad de pronunciamiento del juez del concurso para la prosecución de los apremios preferentes”, *Quincena Fiscal*, n° 13, 2010, pag. 6.

22 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Públicas y los procesos concursales*, op. cit., pags. 100 y 101.

Late detrás de esta afirmación la denominada regla de la *actio nata*, cuya preponderancia en relación con la prescripción tributaria conviene relativizar. Es así que la regla de la *actio nata* tiene claro origen en las normas de Derecho Privado, y su finalidad es concretar el *dies a quo* del plazo de prescripción. Consiste en localizar ese instante en el momento en que la concreta acción administrativa o la actuación del particular, en su caso, pudo ser ejercitada. Esta tesis se encuentra presente de modo implícito en el artículo 1.969 del Código Civil español, que dispone que “el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”.

La *actio nata* presupone la existencia de un crédito vinculado a la obligación y presupone que ésta, con su dimensión activa y pasiva, es el objeto de la prescripción. Por eso, tal regla puede operar cuando la prescripción tiene como objeto la realización de un derecho de cobro. Si lo que prescribe es el derecho de cobro, la prescripción se limita a ser, como lo es en la Teoría de las Obligaciones, la forma de pérdida del derecho de crédito por el no ejercicio del mismo. En suma, la regla de la *actio nata*, al fijar la prescripción a partir del momento en que el crédito puede cobrarse presupone la existencia de una deuda exigible, vencida y líquida, que pueda ser no sólo *pagable* y *cobrable*, sino *ejecutable*.

Tras la idea de la *actio nata* está la concepción de la prescripción como sanción al acreedor negligente, que pudo ejercitar sus acciones y no lo hizo. Está, en suma, la concepción de la prescripción como castigo al abandono del crédito. Incluso se llega a afirmar que el ejercicio tardío de un derecho subjetivo es una forma abusiva de ejercicio del mismo, denominado *retraso desleal*. Pero la prescripción tributaria no puede concebirse como un *castigo* al acreedor desleal que no ejerce sus derechos, porque los derechos de la Administración Tributaria son indisponibles. Y, por tanto, no son, en teoría, *abandonables*. La Administración no es un acreedor como los demás, no es libre para decidir si cobra o no el tributo, por lo que no tiene sentido referir a la Administración una norma que le *incentive* a cobrar tempestivamente, ya que ese es el contenido ordinario de las potestades que el ordenamiento le atribuye. Por ello, la prescripción tributaria no tiene el sesgo *subjetivista* que ostenta en el Derecho Civil, sino que es una causa objetiva de extinción del tributo por razones de seguridad jurídica.

Al margen de esta cuestión, la reforma, sobre la base de la regla de la *actio nata*, pretende limitar el cómputo de la prescripción en situaciones en las que entiende que la Administración no puede ejecutar su crédito tributario o que no puede hacerlo por motivos ajenos a su voluntad.

Así, se modifica en primer lugar el artículo 68,7 de la Ley codificadora. Este precepto disponía en su redacción anterior que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. Se especificaba que este efecto no se aplicaba cuando la obligación fuese mancomunada y sólo se reclamase a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde. Y se añadía que “si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera”.

El Proyecto añade un nuevo párrafo, que dispone que “la suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”.

Una reforma de este cariz debería limitarse a extender la suspensión del cómputo del plazo de prescripción al supuesto en que la causa de suspensión concurriera en el deudor principal y ello condicionara la realización de actuaciones de cobro sobre otros deudores que sólo pueden ser llamados con posterioridad a determinadas fases del procedimiento recaudatorio seguido respecto del deudor principal.

La reforma es criticable, ya que extiende de modo generalizado el efecto de la suspensión del plazo de prescripción por litigio o concurso de la deuda tributaria del obligado principal a otros sujetos solidariamente obligados. A nuestro juicio, una reforma de este cariz debería limitarse a extender la suspensión del cómputo del plazo de prescripción al supuesto en que la causa de suspensión concurriera en el deudor principal y ello condicionara la realización de actuaciones de cobro sobre otros deudores que sólo pueden ser llamados con posterioridad a determinadas fases del procedimiento recaudatorio seguido respecto del deudor principal. Es decir, debería limitarse a los casos tasados en que resulte acreditado que la suspensión de un procedimiento recaudatorio proyecta sus efectos en otros u otros procedimientos recaudatorios. Ello ocurriría, a nuestro juicio, en el caso del responsable subsidiario o el titular de bienes afectos.

Pero sobre todo, llama la atención en esta modificación que se disponga, para situaciones de litigio, concurso u *otras causas legales*, la extensión efecto de suspensión de la prescripción producido respecto a un sujeto que incurra en una de las causas legalmente establecidas a otros deudores tributarios en los que no concurren dichas causas. Y que se haga, además, aunque “puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”.

No deja de sorprender que la reforma se reafirme en que la extensión de la suspensión a otros sujetos tendrá lugar aunque frente a los mismos puedan llevarse a cabo las acciones pertinentes. Y es que si, existiendo litigio, concurso u otras causas legales, que pueden razonablemente suspender el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago a un obligado tributario en el que concurren dichas circunstancias, la Administración mantiene su potestad de dirigir la acción recaudatoria frente a un determinado obligado tributario, está claro que no se da una situación de abandono del crédito, desde la perspectiva de la tesis de la *actio nata*. No es admisible que, apoyándose el régimen de la suspensión de la prescripción en la regla de la *actio nata* (de forma que tal suspensión se basa en la idea de que el cómputo debe suspenderse mientras la Administración acreedora no pueda ejercitar su derecho de cobro) el Proyecto introduzca una excepción a la misma, permitiendo la extensión de la suspensión de la prescripción a otros obligados, incluso cuando frente a ellos se pueda ejercer la acción de cobro.

En suma, no es concebible que pueda suspenderse el término prescriptivo de una acción mientras la misma se está ejercitando o mientras se puede ejercitar, ya que ello equivaldría a otorgar un plazo extra de cobra a la Administración, absolutamente injustificado. En suma, esta reforma prevista sólo resulta admisible en los supuestos en que la suspensión del concursado suponga suspensión de la acción de cobro para los demás obligados solidarios, y a estas situaciones debería circunscribirse.

Queda, por último, la modificación del párrafo 6 del artículo 68 de la LGT, al que le vamos a dedicar alguna reflexión más pausada.

Este precepto modula el reinicio del plazo de prescripción en los supuestos de suspensión del mismo. El Proyecto introduce una redacción mucho más razonable y ordenada. Empieza por referirse al caso general de que, una vez declarado el concurso, la suspensión del plazo de prescripción se extiende hasta la resolución judicial firme, equiparando la situación a la del supuesto normal de suspensión por inicio de un procedimiento o proceso. Y señalando después los instantes en que se reanuda el cómputo de la prescripción: si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

La Exposición de Motivos justifica esta modificación diciendo que *se modifica el momento en que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva, introduciendo una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda pública con los deudores concursados*.

Como se ve, la Exposición de Motivos se refiere a la recuperación de ciertas facultades de autotutela ejecutiva. Ello presupone que la Hacienda Pública tuvo esas facultades y las *perdió* en el marco de un proceso concursal. Esa supuesta *pérdida*, como veremos, sólo es factible atendiendo al efecto de suspensión que el inicio del proceso concursal tiene sobre el ejercicio del apremio por la Administración, a los efectos novatorios de las deudas tributarias afectadas por el convenio, y a la recuperación efectiva de las facultades recaudatorias a partir de un eventual incumplimiento del convenio. Circunstancia ésta que es la única en la que, en realidad, se puede hablar de *recuperación*. Todo ello, teniendo en cuenta las especiales circunstancias en que se desenvuelve el cómputo de la prescripción del derecho a cobrar el tributo, cuando se inicia un proceso concursal.

En efecto; el reinicio del cómputo de la prescripción en los supuestos de concurso ha sido siempre una cuestión polémica. En este sentido, la Ley Concursal, en su artículo 60,1, establece una regla general, que es más bien una regla de suspensión de reanudación de la prescripción interrumpida, para todos los créditos, independientemente de quien sea el titular de los mismos, según la cual “desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración”. Frente a ello, la LGT, que sería una *lex specialis*, incluiría unas disposiciones específicas en el artículo 68,6, que es objeto de reforma. La regla del artículo 68,8 sobre suspensión de la prescripción hay que entenderla referida a derecho a cobrar la deuda tributaria, del art. 66, 1, b) de la LGT.

En este sentido, entendemos que conviene tener claras algunas cosas. Cuando nos encontramos ante una situación concursal, nos hallamos, en primer lugar, ante un proceso judicial. Por tanto, la suspensión debería, aplicando las reglas generales, extenderse hasta la terminación de tal proceso con una resolución firme y la resolución del proceso concursal, como es sabido, puede llevar a la liquidación de la empresa. Sin embargo, el artículo 98 de la Ley Concursal, que se refería a la resolución judicial, fue derogado por Ley 13/2009, de 3 de noviembre, dando preferencia a la conclusión del

proceso judicial mediante convenio, algo que sólo figuraba en la Exposición de Motivos de la ley. Por eso es importante tener en cuenta la posible reanudación del cómputo del plazo de prescripción cuando medie convenio, pues es a este caso al que el proyecto de Ley parece referirse al decir que ese instante debe coincidir con el momento en que la Administración *recupera sus facultades de autotutela ejecutiva*.

En este sentido, es necesario diferenciar cuando se ha suscrito el convenio y cuando no se ha suscrito²³. Si existe convenio, a su vez, hay que diferenciar entre las deudas sometidas al mismo y las no sometidas. Así, si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia. Y si se ha aprobado, el contenido del mismo adquiere una importancia trascendental.

Es voluntad de la norma que, desde la existencia de un convenio, éste sea el único cauce para que todos los acreedores que no sean titulares de créditos privilegiados hagan efectivos sus créditos. Ello supone que el convenio concursal tiene fundamentalmente unos efectos novatorios a que hace referencia el artículo 136 de la Ley Concursal, de manera que las deudas tributarias sometidas al convenio se convierten en nuevas deudas con un régimen de exigibilidad determinado, siendo el propio convenio el que determina dicho régimen de exigibilidad. Podríamos decir que, incluso, aunque se tratase de deudas de origen legal, la exigibilidad legal se sustituye por la exigibilidad negociada a través del mecanismo de la participación de la Administración en el convenio. Desde que esta posibilidad fue admitida legalmente con la reforma del artículo 129, 4 de la LGT por Ley 25/1995, de 20 de julio y del artículo 39, 2 de la Ley General Presupuestaria, en redacción dada al mismo por el artículo 43, Uno de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se flexibilizó el dogma de la rígida indisponibilidad de los créditos tributarios, que llevaba a la necesidad de que la Administración ejerciese siempre el derecho de abstención.

Recordemos que la posibilidad de que la Administración ejerza su derecho de abstención (sobre la base del principio general de preferencia del crédito público) supone que el crédito tributario no se vería afectado por el convenio que pudiera adoptarse y que, eventualmente, pusiera fin al proceso concursal. Y no cabe duda de que subsiste la posibilidad de ejercer este derecho de abstención, si tenemos en cuenta la preferencia de la LGT en materia de créditos tributarios en el concurso, que se desprende de su Disposición Adicional Octava²⁴.

Si no se tuviera en cuenta el efecto novatorio que sobre la exigibilidad de las deudas establece el convenio se olvidaría que la Administración no dispone una acción para recaudar al margen del convenio, puesto que respecto a estos créditos, y siguiendo lo que venimos diciendo, la adopción del auto de declaración de concurso impide a la Administración el desarrollo del procedimiento de apremio. Ello imposibilitaría la interrupción de la prescripción desde una perspectiva que suponga un escrupuloso respeto a la regla de la *actio nata*. Al mismo tiempo, para el deudor, la interrupción de la prescripción consistiría en el cumplimiento del convenio. Ello supondría que la Administración no podría exigir el cumplimiento de la deuda, evitando

23 GONZALEZ GARCIA, J.M, RODRIGUEZ RODRIGUEZ, A., "El crédito tributario en la Ley Concursal", *Tribuna Fiscal*, nº 175, 2005, pag. 26.

24 Dispone esta Disposición Adicional de la Ley General Tributaria, "lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento".

la consumación de la prescripción, pero al mismo tiempo tal consumación se imposibilita si existe un cumplimiento regular por parte del deudor²⁵.

De esta manera, para las deudas afectadas por el convenio, el plazo de prescripción se reanuda cuando las mismas resulten exigibles de acuerdo, por supuesto, con lo estipulado en el propio convenio. Eso supone que los créditos tributarios concursales afectados por el convenio, clasificados como comunes o subordinados (relativos a sanciones, intereses de demora y también recargos según la jurisprudencia del TS²⁶), así como aquellos privilegiados en el caso de que la Hacienda no haga uso de su derecho de abstención, el plazo de prescripción debería computar de nuevo, a partir de los efectos novatorios del convenio. Esto es, a partir del vencimiento del plazo o los distintos plazos que para tales créditos se establezca en el convenio.

Siendo el convenio el que va a regular la exigibilidad de las deudas tributarias afectadas por el mismo, será ese nuevo régimen de exigibilidad el que determine, en aplicación de una singular versión de la regla *actio nata*, el plazo de cuatro años vuelva a contarse desde el vencimiento de cada deuda de acuerdo con el convenio.

Sin embargo, quizás la reforma debería haberse adentrado en las consecuencias, respecto a la interrupción de la prescripción, del incumplimiento del convenio. En este panorama confuso, como señalaba RODRIGUEZ MARQUEZ, la prescripción sólo empezaría a correr si el deudor no cumpliera el convenio, y el incumplimiento del convenio tiene unas consecuencias muy claras. Si la ley asume que la prescripción tributaria se somete, para la fijación del *dies a quo* de la prescripción, a los plazos de vencimiento derivados del convenio, también deberá asumir las consecuencias del incumplimiento del convenio. Y si ello es así, todos los acreedores perjudicados por el incumplimiento del convenio deben sujetarse a lo que establece la Ley Concursal, para el supuesto de tal incumplimiento. Esto es, como dijimos, no cabe que frente al incumplimiento del convenio se acuda al procedimiento de apremio sino que es necesario solicitar la declaración judicial de incumplimiento del convenio, a que hace referencia el artículo 140,1 de la Ley Concursal, según redacción por Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, en el plazo de caducidad de dos meses desde que se haya verificado tal incumplimiento. Tal y como señala el artículo 140,4 de la Ley Concursal, la declaración judicial de incumplimiento del convenio supone la rescisión de éste y la desaparición de los efectos novatorios sobre los créditos. Ello supone, además, la apertura de oficio de la fase de liquidación, y tampoco en esta fase la Administración podrá acudir al procedimiento de apremio²⁷. Por ello, parece lógico entender que, disipado el efecto novatorio sobre los créditos como consecuencia del incumplimiento del convenio, la Administración Tributaria recupera sus facultades de autotutela del crédito. Es decir, puede ya y de modo inmediato, proceder a la ejecución del crédito, y de acuerdo con la regla de la *actio nata*, volver a interrumpir el cómputo de la prescripción. Debería entenderse entonces que cesa el efecto suspensivo del cómputo de la prescripción comenzado con el inicio del proceso concursal, pero sin que esta recuperación de las facultades de autotutela, pueda suponer un efecto de *puesta a cero* del contador.

25 VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, Thomson-Reuters, La Ley, Madrid, 2007, pag. 278.

26 Según la sentencia del TS de 21 de enero de 2009 –RJ 20009, 398– deben considerarse créditos subordinados del art. 92 de la Ley Concursal los créditos derivados de recargos, basándose en ello en el principio de limitación de privilegios y de *pars conditio creditorum*. En la misma línea, la sentencia del TS de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5482).

27 RODRIGUEZ MARQUEZ, J., *La Hacienda Públicas y los procesos concursales*, op. cit., pag. 102.

Es probable que, para evitar estos efectos, la Administración tributaria haga uso de su derecho de abstención, de manera que su crédito no resulte afectado por el convenio. Y, para las deudas tributarias no sometidas al convenio, la regla debe ser que el plazo de prescripción se inicie de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal.

En suma, si se ha formulado este derecho de abstención (o simplemente estamos ante el porcentaje de la deuda tributaria que goza de privilegio general) el cómputo del plazo de prescripción se reanuda en el momento de aprobación del convenio concursal, pues en este momento cesa el efecto de suspensión de la posibilidad de iniciar ejecuciones singulares, a que hace referencia el artículo 55 de la Ley Concursal.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 21 de junio de 2012, rec. 236/2010

Ponente: Ángel Aguallo Avilés

Procedimiento de recaudación. Facultades de los órganos de recaudación. Requerimientos de obtención de información a entidades bancarias.

El presente recurso de casación se interpone por la Administración General del Estado contra la Sentencia dictada el 14 de septiembre de 2009 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 651/2008 formulado por la entidad Banco.

La cuestión suscitada se centra en un requerimiento de información, remitido a la entidad bancaria recurrente por la Jefa de la Unidad de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Baleares, por el que se reclamaba la relación de titulares de contratos de alquiler de cajas de seguridad vigentes, así como de las personas autorizadas para su apertura, con expresión de su número y localización física. La Audiencia Nacional declaró que *“no se ajusta a Derecho, pues no cumple con los requisitos examinados, ya que ni identifica al obligado tributario, en este caso al ya deudor a la Hacienda Pública de determinada cantidad, ni motiva en forma alguna la finalidad que preside la emisión de un requerimiento en esos términos”*

Fundamentos de derecho

TERCERO.-... La cuestión a dilucidar se encuentra perfectamente delimitada: se trata de saber si un órgano de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria,... puede practicar requerimientos de información tributaria con carácter general o, por el contrario, dada la naturaleza de sus atribuciones, los requerimientos que practiquen deben estar directamente vinculados con la recaudación de créditos singulares y con referencia a deudores plenamente identificados.

... El art. 93.1 de la LGT establece con carácter general el deber que los obligados tributarios tienen para con la Administración de facilitar y proporcionar *« toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones*

tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas », enumerando, a continuación, determinados supuestos, de modo pormenorizado y a título de ejemplo.

... Como señala el apartado 2 del precepto, constituyendo una modalidad de esos requerimientos individualizados los relativos a cuentas corrientes y demás productos y operaciones bancarias a las que se refiere el apartado 3, que pueden practicarse en el ejercicio de funciones de inspección o recaudación.

Entre los supuestos que relaciona el art. 93.1 se encuentra el de la letra c), que se refiere a las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria, que en período ejecutivo quedan obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones...

CUARTO.- Sobre las cuestiones enunciadas ya se ha pronunciado esta Sala en su Sentencia de 14 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 5782/2009), en la que plantea un supuesto idéntico al que nos ocupa y que vino a confirmar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2009 (rec. núm. 340/2008), que es la que reprodujo la Sentencia ahora impugnada:...

“Además de motivado y estar suficientemente individualizado, el requerimiento ha de ser ajustado a derecho, esto es, ha de practicarse cumpliendo todos los requisitos legales. Entre ellos se encuentra el de la competencia del órgano del que emana. La potestad que examinamos no la tienen todos los órganos de la Administración tributaria y todos aquellos que la tienen no pueden hacer uso de la misma con idéntico alcance. El ejemplo más claro se encuentra en el apartado 3 del artículo 93 en relación con los requerimientos individualizados “relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio”. Estos requerimiento únicamente pueden practicarse “en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine”.

En el presente caso el órgano de recaudación solicitó información al BANCO DE SABADELL, S.A., sobre los titulares (y las personas autorizadas) de los contratos de alquiler de cajas de seguridad que hubiera concertado en las Islas Baleares, vigentes en el momento del requerimiento....

La circunstancia de que se contemple la posibilidad de que los órganos de recaudación puedan practicar requerimientos de información tributaria no significa reconocerles la potestad de realizar requerimientos de información a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación. Se trata del ejercicio de una potestad que debe estar directamente vinculada al ámbito competencial y actividad que desarrolle el órgano en cuestión, es decir, sujeta a la previsión legal que justifica la actuación misma del órgano administrativo. Debe estar circunscrita, como establece el artículo 2 del mencionado Reglamento, a “la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago”. En el presente caso ni existían deudas o sanciones que recaudar, ni la finalidad del requerimiento iba encaminada a su cobro.

En otras palabras, por definición un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información... En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos.”



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 17 de mayo de 2012, rec. 122/2010 (Casación para unificación de doctrina)

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Canon de saneamiento. Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Falta de notificación de la liquidación.

El Servicio de Recaudación de la Administración del Principado de Asturias había dictado providencias de apremio relativas al canon de saneamiento de esta Comunidad Autónoma, suscitándose el debate sobre la posibilidad de que dicha exacción puede ser notificada colectivamente, pues, en el caso, esta exacción se vincula en su cuantía a un consumo variable.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-... Teniendo el canon de saneamiento el carácter de tributo por declaración expresa del artículo 10.1 de la Ley 1/1994 del Principado de Asturias, es obvio que su liquidación y recaudación están sujetas a las normas tributarias generales, por lo que, ya se trate de un tributo de cobro periódico por recibo o de una auténtica liquidación tributaria, la notificación de la liquidación debe estar rodeada de las prevenciones exigidas en orden a garantizar el conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación por parte del afectado.

Pues bien, ninguna de las liquidaciones que dieron origen al procedimiento de apremio y que aparecen en el expediente bajo la rúbrica “factura por canon de saneamiento” fueron notificadas en forma a la entidad recurrente.

En ninguna de ellas se expresan los elementos configuradores del tributo que se cuantifica: presupuestos de hecho, periodo impositivo, órgano que los dicta, lo que impide conocer si se han adoptado por el órgano competente. Tampoco contiene los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria: base imponible y base liquidable, tipo de gravamen, deducciones, cuota tributaria y, en su caso, los recargos legalmente exigibles sobre las bases o sobre las cuotas...

La liquidación no expresa tampoco los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición. Tampoco se hace mención del carácter provisional o definitivo de la liquidación ni del lugar, plazo y forma en que, en su caso, debe ingresarse la deuda tributaria...

Y por el ello no cabe su consideración como tributo periódico de cobro por recibo, pues éste se ha de ceñir a aquellas liquidaciones que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto a la primera liquidación notificada personalmente. En la notificación colectiva ha de quedar garantizada su previsibilidad, esto es, no cabe utilizarla cuando la liquidación ha experimentado variación o modificación en sus elementos esenciales porque,

de no ser así, quedaría comprometida la garantía de conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación ya que, ante la tasación de los motivos de oposición a la vía de apremio, el transcurso del plazo de reclamación a partir de la publicación de los edictos se traduce en la inimpugnabilidad de la liquidación.

QUINTO.- Hay, en definitiva, en el caso que nos ocupa, como en el caso resuelto por la sentencia de contraste de la Sala de la Jurisdicción de Málaga de 1 de septiembre de 2000, cuyo criterio a la hora de tratar y resolver un caso análogo al aquí planteado nos parece más acertado, una falta de notificación en periodo voluntario de las liquidaciones apremiadas; no hay prueba alguna de la notificación personal de las merитadas liquidaciones y tampoco cabe la notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan pues, con abstracción de la discutible aplicación de esta forma de notificación colectiva - prevista para los tributos de cobro periódico por recibo- a la figura del canon de saneamiento, es lo cierto que no consta ni la notificación de la liquidación correspondiente al alta, ni la identidad sustancial de las repetidas liquidaciones, pues son de diferente cuantía, de donde resulta que, en tales circunstancias, no cabe dar por válida, sin más, una supuesta notificación por edictos, no constando, por otra parte, en el expediente administrativo copia de dichos edictos ni de su publicación. En suma, y ciñéndonos al procedimiento de apremio, procede la estimación del recurso y la consiguiente anulación de la vía de apremio, sin que, en consecuencia, hagamos imposición de las costas causadas ni en la instancia ni en casación.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 18 de Junio de 2012, rec. 4397/2009

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedimiento de Inspección. Duración de las actuaciones Inspectoras. Inexistencia de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras superior a seis meses. Diligencia argucia.

El principal tema suscitado en esta sentencia es la indagación que hace la Sala sobre las “diligencias argucia” y los requisitos que éstas deben cumplir para que se les atribuyan los efectos interruptivos de la prescripción que se han previsto con carácter general en nuestro ordenamiento.

En el caso, el Tribunal resuelve la concreta cuestión suscitada empleando un argumento con el que discrepamos, pues entiende que, obligaciones tributarias distintas, quedan vinculadas entre sí, por el mero hecho de que el procedimiento de comprobación sea común a todas ellas, desconociendo que las obligaciones son autónomas y violentando las reglas y principios esenciales del instituto jurídico de la prescripción.

Fundamentos de derecho

QUINTO.-... coincidente con el tercer motivo de su recurso de casación, expone que a las diligencias practicadas entrabas fechas no se les puede reconocer capacidad para hacer cesar la situación de paralización injustificada de las actuaciones: se trata de las datadas el 19 de octubre de 1998 y el 5 de enero de 1999. A la primera, porque no tiene nada que ver con la comprobación del impuesto sobre sociedades, sino únicamente con el concepto tributario de retenciones a cuenta del trabajo personal, y se refiere a una documentación que ni siquiera se incorporó al expediente administrativo, que, además, concernía a los ejercicios 1994 y 1998. A la segunda, relativa a un fax («Te agradeceré que para el día 11 de enero me envíes relación detallada de Royalties y/o Cánones pagados por Valeo España a su matriz francesa»), porque (a) no garantiza que el sujeto pasivo tuviera conocimiento formal de su contenido con anterioridad al transcurso de los seis meses de inactividad, (b) la fecha de su remisión (vísperas de un día festivo y dos días antes de la conclusión del plazo de seis meses desde la diligencia de 7 de julio de 1988) constituye un indicio de las intenciones con las que fue remitido; (c) no queda constancia en el propio fax ni en el expediente de que la información solicitada guarde relación con el impuesto sobre sociedades de 1992 y no con las retenciones sobre pagos a no residentes de cualquier ejercicio; (d) interesaba información que ya obraba en poder de la Inspección; (e) se ignora el trabajo que pudo hacerse con la citada información, por cuanto no quedó rastro del mismo en el expediente, ni se pidió al sujeto pasivo aclaración alguna ni, por supuesto, fue objeto de regularización...

Pues bien, según nuestra jurisprudencia más reciente... aunque no exista una definición de “diligencia argucia o irrelevante”, es posible señalar las características que debe reunir un acto de la Administración para que pueda tener eficacia interruptora. Así, «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1a) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2a) que sea jurídicamente válida; 3a) notificada al sujeto

pasivo; 4a) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» [entre otras, sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3o), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6o), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6o), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06, FJ 3o), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, FJ 3 o) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03, FJ 4o)].

Lo anterior significa que sólo son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto de que se trate [sentencias de 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3o.A) y 29 de abril de 2011 (casación 4721/06, FJ 3o)]; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3o), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97, FJ 2o), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6o), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02, FJ 3o), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3 o) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6o)]...

A esta diligencia Valeo España, S.A., le niega todo valor por no referirse al impuesto sobre sociedades, sino a las retenciones a cuenta del trabajo personal, porque la documentación a la que alude no se incorporó al expediente y porque se refería a los ejercicios 1994 y 1998, que nada tenían que ver con el que era objeto de inspección (1992).

El Tribunal Económico-Administrativo Central no analiza esta actuación en particular, se limita a citarla y a indicar que se refiere a determinados empleados para, a continuación, de forma genérica, razonar que «del conjunto de las diligencias, de su cadencia y de la multiplicidad de ellas, habida cuenta de la envergadura de la comprobación en cuestión, se evidencia que la Inspección ha llevado a cabo un trabajo minucioso y exhaustivo, en cordial relación con los representantes del contribuyente y sin que se produjera la pretendida interrupción de las actuaciones inspectoras y, consiguientemente, la prescripción alegada».

A juicio de esta Sala se trata de una respuesta estereotipada y genérica que, en modo alguno, analiza la diligencia en cuestión para desentrañar su relevancia en el curso inspector. Ahora bien, el que sea así, no lleva de suyo que se trate de una actuación intrascendente, merecedora de ser calificada como “diligencia argucia”. Para ello, se ha de reparar en la jurisprudencia expuesta ut supra y atendiendo a la misma concluir que, como Valeo España, S.A., reconoce, la documentación de cuya presentación deja constancia concernía a las retenciones del trabajo personal de los ejercicios 1994 y 1998, tributo que, en lo que se refiere a la primera anualidad de las dos citadas, era objeto de la tarea inspectora, según se describió en el acto de iniciación y, en estas circunstancias, no cabe hurtarle la relevancia que la mencionada compañía le niega pues la especificidad o estanqueidad tributaria, indispensable para la iniciación de las actuaciones inspectoras, no demanda que cada diligencia se refiera a todos y cada uno de los ejercicios a los que se extiende la comprobación. Las diligencias deben enmarcarse y contemplarse como parte de una actuación global de comprobación definida en la citación inicial, en la que se describen los ejercicios y los tributos que son su objeto, desplegando en principio sus efectos interruptores de la prescripción todas las extendidas en relación con los mismos. El artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector,

por causas no imputables al obligado tributario, como un todo, sin que pueda afirmarse que tal situación se produce en casos como el analizado, pues de entenderse con el alcance que defiende la compañía demandante se plantearían graves problemas prácticos en la forma de organizar y planificar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, con merma de la eficacia en la actuación inspectora y sin garantía adicional para el contribuyente... Parece evidente que siendo uno de los tributos comprobados las retenciones a cuenta del trabajo personal de 1994, la petición de documentación relativa a dicho impuesto y periodo en relación con un empleado contribuye efectivamente a la liquidación, sin que responda a la mera y exclusiva finalidad de interrumpir la prescripción.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 31 de mayo de 2012, rec. 540/2009

Ponente: José Antonio Montero Fernández

Procedimiento de inspección. Iniciación de las actuaciones inspectoras. Vicios no invalidantes.

En esta sentencia el Tribunal lleva a cabo un recordatorio de su doctrina en relación con los efectos que, sobre las actuaciones inspectoras, se derivan de la inexistencia de un título que justifique el inicio del procedimiento, cuando el contribuyente no está incluido en el plan de inspección y sin que se haya dictado la orden del superior, escrita y motivada.

Tales defectos, dice el Tribunal, no implican su nulidad, pues el vicio solo resulta relevante en caso de producir indefensión, esto es que se aportase al menos un principio de prueba de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder o a un móvil discriminatorio, lo que no se aprecia. Resumimos sólo uno de sus fundamentos jurídicos.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Este Tribunal, como ahora se pondrá de manifiesto, se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones sobre la cuestión en debate, muy resumidamente podemos afirmar que ambas doctrinas contenidas en las sentencias comparadas no son correctas, respecto de la de instancia porque sí se exige la constancia y acreditación del acuerdo de iniciación motivado de las actuaciones inspectoras, y respecto de la de contraste la falta de acreditación en el expediente no determina sin más la nulidad del procedimiento...

... Si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe.

Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria.

Sentado todo lo anterior, tenemos que en el caso de autos, y ante la alegación que sustenta este primer motivo del recurso, consta la comunicación de iniciación de actuaciones inspectoras de fecha 21 de septiembre de 1998, que se hace por orden del Inspector Jefe, lo que implica el parcial cumplimiento

formal de una de las dos opciones previstas en el art. 29 del RGIT, pues es admisible la existencia de supuestos que por sus peculiaridades y por los actos de los contribuyentes con relevancia tributaria puedan darse inspecciones sin explicaciones adicionales ni previa inclusión en los planes inspectores, de manera que un defecto de forma inicial no necesariamente implica un vicio invalidante.

Podría decirse que la orden del Inspector Jefe requería una motivación escrita específica, pero, en cualquier caso, nos encontraríamos ante un vicio formal sin carácter determinante de la anulabilidad del procedimiento, en la medida en que no se ha demostrado la existencia de indefensión ni tampoco se ha impedido que se alcanzara el fin propio del art. 29 de la Ley 1/98, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que como se ha expuesto, consistía en eliminar toda sospecha de arbitrariedad, discriminación o desviación de poder en la selección de los contribuyentes sujetos a inspección.

Asimismo, no basta con alegar un vicio formal del procedimiento que pueda suponer desviación de poder para, sin más, apreciar un vicio invalidante sin una mínima actividad probatoria del recurrente en tal sentido. La desviación de poder, está definida en el art. 70.2 de la LJCA como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico y su existencia exige su previa acreditación por quien la alega, cosa que ni siquiera se ha intentado en el proceso.

Tras el precedente análisis, este Tribunal debe concluir que no aprecia desviación de poder o arbitrariedad en la actuación administrativa denunciada, por no existir la constatación de la concurrencia de una causa ilícita, reflejada en la disfunción manifiesta entre el fin objetivo que emana de la naturaleza del acto recurrido y de su integración en el ordenamiento jurídico y el fin subjetivo propuesto por el órgano decisorio, pues para poder ser apreciado era necesario que la sociedad actora alegara los supuestos de hecho en que se funda, los pruebe cumplidamente, no se funde en meras opiniones subjetivas ni suspicacias interpretativas, ni tampoco se base en una oculta intención que lo determine.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 14 de mayo de 2012, rec. 194/2009

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Procedimiento de Inspección. Representación del obligado tributario. Validez de la representación para la firma de actas en conformidad.

La Sentencia impugnada había estimado que un poder de representación impreso, en el que se permite suscribir actas, pero no consta de forma expresa que sean actas de conformidad, es plenamente válido. El recurrente aportó como sentencia de contraste la del TS de 10 de junio de 2005, dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, instando ahora la casación de la sentencia de instancia por entender que el Alto Tribunal exigía tal mención expresa a las actas de conformidad (recordemos que se adoptaban especiales cautelas por tratarse de renuncia a derechos).

No obstante ello, el TS declara ahora que, para la firma del acta de conformidad es suficiente la representación otorgada en documento formalizado para todas las actuaciones de regularización, aunque no se mencione expresamente la firma de dicha clase de acta.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- En cuanto al contenido del poder de representación, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2009, consideró correcto un poder que faculta para obligarse “en todas las actuaciones administrativas que resulten tanto del procedimiento de regularización tributaria en curso (como consecuencia del requerimiento de 14 de marzo de 2001) cómo, en su caso, de los expedientes sancionadores que se instruyan...”; y en la de 13 de julio de 2009 declaró expresamente suficiente el apoderamiento suscrito en un documento administrativo simple señalando que “En el presente caso la doctrina contenida en la sentencia de esta misma Sala de fecha 10 de junio de 2005 ha sido respetada puesto que figura en las actuaciones un apoderamiento concreto y expreso para la firma de las diligencias y actas de la inspección desarrolladas por el impuesto de sociedades y los ejercicios que en el documento se especificaban. Así pues, el documento firmado por la administradora de la entidad recurrente, cumple sobradamente los requisitos exigidos por el artículo 27.3 del Real Decreto 939/1986 a la “representación voluntaria”.

En el caso enjuiciado, la sentencia impugnada, hace aplicación de la anterior jurisprudencia, así en el FJ2...

Al estar autorizado, en la Sentencia impugnada, el representante autorizado para suscribir en un documento modelo normalizado las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del representado, la doctrina correcta es la de la sentencia recurrida, que concuerda con el criterio de la reciente sentencia de esta Sala de 3 de abril de 2012 (rec. de cas. 2207/2011) que considera suficiente el documento formalizado en el que aparecen las firmas de representante y representado otorgado la representación para todas las actuaciones administrativas que resulten del procedimiento de regularización de la situación tributaria en curso, aunque no se mencione expresa y particularizadamente el acta de conformidad.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 17 de Mayo de 2012, rec. 277/2009

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

Impuesto sobre sociedades. Reserva para inversiones en Canarias. Actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Falta de prueba sobre la conexión y necesidad del local y empleado.

Una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles cuya única labor a tal fin desarrollada consiste en el percibo de la renta del único local que se encuentra arrendado, no justifica la conexión y necesidad del local y empleado a los efectos de llevar a cabo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, por lo que el arrendamiento no se lleva a cabo por la entidad con habitualidad o comprendiendo otros activos o negocios distintos, debiendo colegir que los rendimientos obtenidos no dimanen de una actividad empresarial.

En consecuencia, no puede disfrutar del régimen de la reserva para inversiones en Canarias

Fundamentos de derecho

TERCERO.-... sostiene la recurrente que ha cumplido con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994 para poder disfrutar del beneficio fiscal de la RIC, toda vez que ejerce con carácter permanente la actividad de arrendamiento de inmuebles con los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de la misma, contando para ello con una estructura organizativa y económica consolidada y con el volumen suficiente para desempeñar dicha actividad, cumpliendo así con los requisitos formales y materiales necesarios para considerar dicha actividad como empresarial....

QUINTO.- En relación con el ejercicio de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, sostiene la recurrente que la estructura organizativa con la que cuenta le permite el “ejercicio de diversas actividades económicas (entre las cuales se encuentra la de arrendamiento de inmuebles), así como la obtención de unos ingresos de un volumen considerable... En cuanto a los medios materiales y personales exigidos por el artículo 25 de la Ley del IRPF afirma, de un lado, que el inmueble desde el que desarrolla las labores de administración, dirección y de información de venta y alquiler de las promociones gestionadas se encuentra sito en la Carretera de la Zamora, número 60, en los Realejos (Santa Cruz de Tenerife), siendo igualmente el domicilio social de la actora, inmueble que consta de “dos plantas y tiene una superficie total de 379,67 m2”...

En cuanto a los medios humanos expone que “la empresa tiene en plantilla desde el ejercicio 2004 una media de 48 empleados que desempeñan las distintas actividades económicas desarrollas por la misma” añadiendo que “de los 48 empleados con los que contaba la empresa, 3 de ellos son administrativos:...

SEXTO.- Reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los rendimientos con que se dota la RIC deben ser ordinarios y provenir de la actividad empresarial típica...

... En la aplicación del “incentivo fiscal” subyace la necesidad de la existencia de una “explotación económica”; lo que, a su vez, implica, la concurrencia de aquellos elementos definidores, tanto desde la perspectiva fiscal como mercantil, de la organización empresarial. Incluso el precepto, como puede apreciarse, contempla la explotación económica consistente en el arrendamiento o cesión a terceros para su uso, de activos de la entidad que ejerce dicha actividad, pero respetando el concepto de “explotación económica” y lo que dicho concepto conlleva...

Así, pues, tratándose de rentas procedentes del arrendamiento de inmuebles, la Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite a la normativa del IRPF a los efectos de determinar si el activo se considera o no afecto a la actividad empresarial, es decir, si el arrendamiento se realiza o no como actividad económica, a cuyo efecto el artículo 25-2 de la Ley 40/1998 impone el cumplimiento conjunto de dos requisitos: a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Por tanto, puede entenderse que la utilización de “explotación económica” equivale al desarrollo de una “actividad empresarial”, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción.

En el presente caso, los hechos y circunstancias constatadas impiden la aplicación del referido incentivo, confirmando la resolución impugnada, pudiendo añadir, a título ilustrativo, las consideraciones realizadas en el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, evacuado por la Secretaría de Estado de Hacienda en diciembre de 2000...

Pero es más, en el presente caso existe una absoluta falta de prueba sobre la conexión y necesidad del local y empleado a los efectos de llevar a cabo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, pues del expediente resulta que la única labor a tal fin desarrollada consiste en el percibo de la renta del único local que se encuentra arrendado -entidad MERCADONA en virtud de contrato suscrito en 1997-, lo que supone que el arrendamiento no se lleva a cabo por la actora con habitualidad o comprendiendo otros activos o negocios distintos, debiendo colegir que los rendimientos obtenidos no dimanarían de una actividad empresarial. Además, se reitera, que el incumplimiento del requisito de la explotación de la actividad económica requerida a efectos de la RIC no ha dado lugar a la más mínima actividad probatoria por parte de la recurrente para acreditar que la aducida actividad de arrendamiento de inmuebles no se limitó a la percepción de una renta por el alquiler de ese único local arrendado, sino que intervino en el mercado de servicios mediante la ordenación por cuenta propia de sus medios materiales, personales y organizativos.

Frente a los datos expuestos por la Administración, considera la Sala que la recurrente no ha probado en lo más mínimo esa afección empresarial, pues la demanda no aporta información nueva de clase alguna, sin que las simples alegaciones efectuadas en su escrito sobre su organización empresarial puedan considerarse significativas per se de la actividad empresarial de arrendamiento...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/3206/2010 de 16/02/2012

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Procedimiento económico-administrativo. Momento de aportación de documentos o pruebas. Abuso procesal. No admisión de pruebas ante los Tribunales económico-administrativos cuando pudieron aportarse durante el procedimiento de aplicación de tributos.

En relación a esta resolución nos remitimos al N° 96 de esta Revista en el que recogíamos la Resolución 00/2571/2010 del TEAC, Vocalía Tercera, dictada también el 16 de febrero de 2012 que, en idéntico sentido venía a declarar que la presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos debe realizarse durante la sustanciación del procedimiento de gestión, inspección o recaudación de que se trate, dando al órgano gestor actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. Admitir pruebas en la vía económico administrativa que pudieron ser aportadas entonces, sería permitir que los interesados puedan elegir, a su antojo, el momento para presentarlas, lo que daría lugar a un abuso procesal.

Esta regla, en aras del principio de tutela judicial efectiva, debe ser aplicada con cautela.

En el caso, el reclamante no había aportado determinados documentos acreditativos de su derecho a disfrutar de un beneficio fiscal en la fase de aplicación del impuesto, poniéndolos a disposición del TEAR en el posterior recurso.

En el mismo sentido y para resaltar la importancia del tema, podemos citar la Resolución del TEAC de 11 de octubre de 2011 (Vocalía Segunda) que resuelve desestimando un recurso contra un acuerdo denegatorio de una solicitud de devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. El motivo de la denegación fue también la falta de aportación en fase de gestión de unos justificantes que se le habían solicitado pero que son incorporados al recurso. En esta ocasión, el TEAC argumentará que “No se trata, en consecuencia, de un llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión

se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho), que, además, exigen el requerimiento de información accesoria a los mismos”

Fundamentos de derecho

SEGUNDO:-... El artículo 105 de la LGT/2003 es claro al disponer que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, siendo reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. por lo que, al encontrarnos ante un beneficio fiscal, es al interesado al que incumbía probar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos. En el presente caso, es al contribuyente a quien incumbe haber probado la justificación de los gastos deducidos.

Ahora bien, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 11 de octubre de 2011, con R.G. ..., estableció lo siguiente sobre la cuestión de la admisibilidad de la documentación aportada por el interesado en el procedimiento de revisión en vía administrativa que se inicia con la interposición del recurso de reposición, documentación no aportada en el correspondiente procedimiento de inspección y para lo cual se le concedió el plazo dispuesto en la normativa:

“El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho”. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7,2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo,

pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones.”

Pues bien, en este sentido, debemos afirmar que, no sólo el interesado dispuso del debido tiempo para aportar la documentación, sino que durante el mismo no dio señales que pudieran dar a entender a la Administración que obraba para reunir y aportar lo solicitado. Simplemente reacciona ante el acuerdo desfavorable, y es entonces, en el plazo para recurrir, cuando aporta documentación.

Y esta actitud de retrasar la acreditación requerida vuelve a repetirse en vía económico-administrativa, en que aporta documentación que resulta insuficiente para que este Tribunal pueda, a la vista de la misma, considerar que acredita los errores invocados y, en definitiva, la deducibilidad de los gastos pretendida y, por otra parte, vuelve a ofrecer de nuevo la posibilidad de acreditación en un momento posterior mediante nueva prueba. Actitud que sigue ante el Tribunal Regional y asimismo ante este Tribunal Central, al limitarse, como se ha indicado, a reproducir literalmente las alegaciones vertidas en primera instancia.

En conclusión, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el presente caso y los datos que obran en el expediente entendemos que el sujeto pasivo no ha probado y teniendo oportunidad para ello la realidad del error que alega. No habiéndose justificado el gasto concretado en las “Diferencias negativas de cambio”, el proceder de la entidad ha determinado el diferimiento de ingresos desde el ejercicio 2001 hasta el 2002 determinado por la Inspección, por lo que el ajuste de ésta resulta ajustado a derecho, debiendo confirmarse.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/5878/2010 de 10/05/2012. Unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento económico-administrativo. El trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes que precisa de su ejercicio activo para desplegar sus efectos. Aplicación analógica de los artículos 223.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 24 del RGRVA al procedimiento abreviado.

El recurso se interpone contra la resolución dictada por el TEAR por parte de la Directora General del Departamento de Recaudación de la AEAT, en un expediente en el cual las Dependencias de Recaudación de la AEAT habían apremiado una sanción pecuniaria por infracción del artículo 72.3 del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, circulación a motor y seguridad vial. Frente a la providencia de apremio, el interesado alegó defectos de notificación de la resolución de imposición de la sanción que le habían privado de su derecho de acceso y examen del expediente y, con ello, se le había provocado indefensión. Este defecto se consolidaba por cuanto el recurso se tramitaba por el procedimiento abreviado, en el que no se ha previsto un trámite de alegaciones.

En el caso, el TEAC declara que el trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes que precisa de su ejercicio activo para desplegar sus efectos –el recurrente debe dirigirse a la Administración autora del acto impugnado y manifestar expresamente esa voluntad-, estando entonces obligada la Administración a permitir el acceso al expediente.

Ahora bien, en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas por el procedimiento abreviado, ante la falta de regulación expresa de este punto, se han de aplicar analógicamente los artículos 223.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 24 del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, por lo que, si los interesados interponen directamente reclamación económico-administrativa y precisasen del expediente para formular sus alegaciones, podrán comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, de lo que deberá dejarse constancia en el expediente.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si teniendo los interesados derecho a deducir recursos y/o reclamaciones frente a los actos administrativos, si durante el plazo de interposición de los recursos o reclamaciones, y a los efectos de valorar si se ha generado o no indefensión, es preciso que en todo caso la Administración autora del acto objeto de revisión acredite que ha tenido durante dicho plazo tal expediente a disposición de los interesados, o bien que los interesados, hagan uso de su derecho, dejando constancia formal de ello, de forma tal sólo en estos supuestos surge la obligación ineludible ya entonces para la Administración de poner el expediente completo a su disposición con carácter previo a la formulación de dichos recursos y reclamaciones.

...

CUARTO: Sin perjuicio de las consideraciones anteriores, analicemos la regulación en nuestro ordenamiento jurídico-tributario de la puesta de manifiesto del expediente a los obligados tributarios para la formulación de recursos y reclamaciones.

El artículo 223, apartados 1 y 2, de la LGT dispone que:...

Por su parte, la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas por el procedimiento abreviado se encuentra regulada en el artículo 246 de la LGT, el cual, a diferencia de lo prevenido para el procedimiento general, ha prescindido expresamente de la posibilidad de que los interesados puedan solicitar el trámite de la puesta de manifiesto del expediente ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente; es más, posteriormente, lo que está siendo importante fuente de litigiosidad, el Reglamento de Revisión, en su artículo 65.1, fue más lejos y no consideró como defecto subsanable la falta de alegaciones en el escrito de interposición de la reclamación que luego debe tramitarse como procedimiento abreviado, impidiendo con ello a los Tribunales Económico-Administrativos que pudieran requerir formalmente a los interesados para que formularan sus alegaciones tras la interposición de la reclamación, estando tales Tribunales vinculados tanto por la Ley como por el Reglamento, y obligados a su estricto acatamiento.

...

Así las cosas y situado en este punto el debate, comparte este Tribunal Central las consideraciones formuladas por el TEAR acerca de la necesidad de, tramitándose las reclamaciones económico-administrativas por el procedimiento abreviado, preservar intacto el derecho de defensa de los interesados, pues si bien es cierto que la LGT ha prescindido del trámite de puesta de manifiesto en el procedimiento abreviado, ello no puede suponer una minoración de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en particular de su derecho a acceder al expediente con carácter previo a la formulación de recursos y reclamaciones; es más, durante ese plazo común de un mes, el interesado puede optar por presentar finalmente o recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Por ello, este Tribunal Central estima procedente la aplicación analógica que, para estos supuestos, el TEAR hace de la previsión del artículo 223.2 LGT, de forma tal que, al igual que sucede en el recurso de reposición, si el interesado decide interponer directamente reclamación económico-administrativa, y la misma debe tramitarse por el procedimiento abreviado, si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto el expediente completo, de lo que deberá dejarse constancia en el expediente.

Llegados a este punto, y siendo el acceso al expediente, en efecto, como alega la Directora recurrente, un derecho que puede ser o no ejercitado efectivamente por los reclamantes, no puede entenderse que ello obligue a la Administración autora del acto a acreditar, en cada reclamación que remite a los Tribunales Económico-Administrativos, que el expediente ha estado durante todo el plazo de interposición de la reclamación a disposición teórica del posible reclamante, sino que lo debe exigirse a la Administración es que acredite que, una vez que el reclamante solicita el acceso al expediente, éste, completo, ha sido puesto a su disposición. En relación con ello, y para la mejor salvaguarda de sus derechos, esa solicitud

deberían los interesados hacerla constar mediante escrito presentado por un registro administrativo, en los términos del artículo 38 de la Ley 30/1992, o mediante diligencia, que quedaría obligado a formalizar el órgano ante el que se formule, de conformidad con la letra q) del artículo 34 LGT.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Tribunal Central estima que el trámite de puesta de manifiesto del expediente es una facultad de los recurrentes o reclamantes que precisa de su ejercicio activo para desplegar sus efectos, quedando obligada la Administración a permitir el acceso al citado expediente si el obligado lo precisase, para lo que tiene el recurrente que dirigirse a la Administración autora del acto impugnado y manifestar expresamente esa voluntad. Cuando la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas se rija por el procedimiento abreviado, ante la falta de regulación expresa de este punto, se aplican analógicamente los artículos 223.2 LGT y 24 RGRVA, de forma tal que si los interesados deciden interponer directamente reclamación económico-administrativa, si precisasen del expediente para formular sus alegaciones, podrán comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto el expediente completo, de lo que deberá dejarse constancia en dicho expediente.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/2398/2012 de 30/05/2012. Unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IS. Empresas de reducida dimensión. Tipo reducido no aplicable a entidades que no realicen actividades económicas. Sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles que no cumplen los requisitos establecidos en la normativa del IRPF para que dicha actividad sea considerada como actividad económica.

El Director General de Tributos plantea este recurso en el que se debate la aplicación, en los ejercicios 2008 y 2009, del tipo de gravamen reducido, previsto para las empresas de reducida dimensión, a las entidades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles que no disponen de trabajadores.

La argumentación de la Administración gestora consistía en afirmar que a las entidades –las de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas- que no desarrollan una actividad económica propiamente no deben tener la consideración de empresas, siendo que la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión tiene por objeto reducir la tributación efectiva de las empresas que desarrollan verdaderas actividades económicas. Ello con fundamento en la Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009, dictada para unificación de doctrina,. No obstante lo anterior, el TEAR consideró que la citada doctrina no era aplicable al presente asunto ya que se refería al ejercicio 2002, cuando en el asunto que resolvía resultaba de aplicación una norma distinta - el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo- y no la antigua Ley 43/1995.

En términos semejantes, recogemos en otra sección de esta misma revista una sentencia de la Audiencia Nacional sobre la aplicación de regímenes especiales. En el caso, la reserva para inversiones en Canarias.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta aplicable el tipo reducido del régimen fiscal especial de empresas de reducida dimensión a entidades que no realizan actividades económicas.

QUINTO: ... El vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue aprobado, como anteriormente hemos ya señalado, por el Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Como es sabido, la delegación legislativa de las Cortes Generales a favor del Gobierno puede tener diferente alcance de conformidad con el artículo 82 de la Constitución, cuyo apartado 5 previene que *“La autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos”*. Por ello, se hace preciso, para determinar cuál fue en el caso analizado el alcance de la delegación legislativa, acudir a la Exposición de Motivos del Real Decreto-Legislativo 4/2004, la cual señaló literalmente en su Apartado I: “...

Esta delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye una autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos...”

Como consecuencia de las anteriores consideraciones, puede concluirse que no existe, porque no podía existir, a los efectos que aquí nos interesan, diferencia alguna entre lo previsto en los artículos 108 y 114 TRLIS y los correlativos 122 y 127 bis de la Ley 43/1995, por el solo hecho de la aprobación y entrada en vigor del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sentado lo anterior, la siguiente conclusión resulta evidente: la plena vigencia, tras la aprobación del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, del criterio sostenido en la Resolución de 29 de enero de 2009, RG 5106/2008, de este Tribunal Central, con carácter vinculante para toda la Administración tributaria (tanto AEAT como TEAR), según el cual si una entidad no realiza algún tipo de actividad empresarial o explotación económica, no le pueden ser de aplicación los beneficios fiscales del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

...

A juicio de este TEAC, esta finalidad de que las sociedades antes consideradas transparentes y luego patrimoniales, pasen a tributar *“aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad”* significa que a este tipo de sociedades se les aplicarán, en idénticas condiciones al del resto de los sujetos pasivos del Impuesto, sus normas generales. Por ello, resulta evidente que cuando para la aplicación de un precepto o de algún régimen especial, se exija en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con carácter general para todos los sujetos pasivos, el cumplimiento de determinado o determinados requisitos, éstos han de ser cumplidos también por las sociedades de mera tenencia de bienes.

Conviene subrayar que si bien en el Impuesto sobre Sociedades no hay ningún precepto específico para determinar cuando estamos ante el ejercicio de actividades empresariales o de explotaciones económicas, lo que obliga, como en todos aquellos casos en que nuestras normas utilizan conceptos jurídicos indeterminados, a analizar las circunstancias concurrentes en cada caso... no es menos cierto que la exigencia de este requisito de las “actividades económicas” para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, no resulta en modo alguno excepcional o ajeno a este Impuesto, ni ligado exclusivamente a las sociedades transparentes o patrimoniales, como parece entender el TEAR...

Finalmente, debe subrayarse que este criterio del Tribunal Central ha sido confirmado por la Audiencia Nacional. Así, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010 (Rec. n.o 363/2007), puede leerse literalmente en su fundamento jurídico quinto:

“... Señala a propósito de esta cuestión el TEAC, en su fundamento jurídico quinto, in fine, que “de acuerdo con los artículos transcritos y habiéndose concluido en el fundamento de derecho anterior, en la inexistencia de actividad económica alguna por parte de la entidad, el tipo de gravamen aplicable a, como entidad de mera tenencia de bienes, es el 35 por 100, por lo que también se desestima esta alegación”, que la Sala comparte plenamente, pues el concepto “cifra de negocios” da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante

el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial... ”...

En el mismo sentido se pueden invocar también sentencias de Tribunales Superiores de Justicia: baste con la cita, entre otras muchas, de la sentencia de 30 de julio de 2009 (Rec. no 841/2009) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; la sentencia de fecha 20 de octubre de 2006 (no de Rec. 1612/2005) del Tribunal Superior de Justicia de Valencia; o la de fecha 4 de junio de 2004 (Rec. no 734/2003) del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. En estas dos últimas resoluciones judiciales se hace referencia a la finalidad global del régimen, especial no lo olvidemos, de empresas de reducida dimensión, cual era fomentar, desde la perspectiva de la regulación fiscal, a las pequeñas y medianas empresas, para reactivar a estos importantes agentes económicos por su papel en el conjunto de la economía global, papel que no reconocen dichas sentencias a las entidades de mera tenencia de bienes.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto



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



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de abril de 2012

Asuntos: C-621/10 y C-129/11

Partes: *Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10), Provadinvest OOD (C-129/11) y Direktor na Direktsia Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite,*

Síntesis:

IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 80, apartado 1 – Venta de bienes inmuebles entre sociedades vinculadas – Valor de la operación – Normativa nacional que establece que en el caso de operaciones entre personas vinculadas la base imponible a efectos del IVA está constituida por el valor normal de mercado

1. Antecedentes

La presente sentencia del TJUE examina la compatibilidad con el Derecho Comunitario de la normativa nacional búlgara relativa al IVA, que permite a las autoridades fiscales ajustar el valor de mercado de las operaciones entre personas vinculadas. El examen del Tribunal de Justicia se centra por tanto en la interpretación del art.80 de la Sexta Directiva como cláusula que autoriza a los Estados miembros a adoptar disposiciones nacionales frente a este tipo de abusos. El pronunciamiento del TJUE se produce en el marco de dos litigios entre los contribuyentes y la administración tributaria búlgara, la cual aplica la norma nacional que permite denegar la deducibilidad del IVA cuando se considera que se ha producido una manipulación del valor de los bienes y servicios en transacciones entre personas vinculadas. Los detalles de estos litigios son expuestos a continuación.

a) Antecedentes del Asunto C-621/10

El primer litigio se refiere a una sociedad búlgara (Balkan and Sea Properties) que se dedica a la inversión de fondos captados mediante la emisión de valores inmobiliarios. Mediante escritura pública, Balkan and Sea Properties compró en marzo de 2009 bienes inmuebles a la sociedad Ravda tur EOOD por un importe total de 21.318.852 BGN. Dicha sociedad es propiedad de Holding Varna AD, que posee también el 27,98 % del capital de Balkan and Sea Properties. Al concluir el contrato definitivo y preparar las facturas finales se llevó a cabo la deducción del IVA. Dado que la normativa nacional establece que, en caso de venta entre personas vinculadas, la base imponible corresponde al valor normal de los bienes, Balkan and Sea Properties y los servicios de la Administración tributaria (búlgara) encargaron la realización de sendas estimaciones.

La Administración tributaria llegó a la conclusión de que el valor normal de los bienes era inferior al precio de venta efectivo de éstos, que se tasaron en 21.216.300 BGN. La Administración tributaria consideró entonces que el IVA calculado sobre un precio superior al valor normal de los bienes era un impuesto facturado ilegalmente que no podía ser objeto de deducción y que, por tanto, Balkan and Sea Properties no tenía derecho a deducirse el IVA soportado sobre la diferencia entre ese valor normal y el precio de venta efectivo de dichos bienes durante el período impositivo correspondiente al mes de julio de 2009.

La liquidación complementaria fue objeto de un recurso administrativo ante el Direktor de la administración tributaria local, el cual confirmó la negativa a la deducción del IVA. El contribuyente recurrió ante el Tribunal administrativo de Varna, argumentando que las disposiciones de la normativa nacional del IVA no son conformes con el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, y solicitó la aplicación directa de dicha disposición del Derecho de la Unión. En este contexto, el referido tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *« ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas –siempre que la contraprestación sea superior al valor venal– la base imponible sólo estará constituida por el valor [normal] de la operación si el proveedor no disfruta plenamente del derecho a deducción del IVA que grava la compra o la venta de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?*
2. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios, que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas a un precio superior al valor [normal de mercado] y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor [normal de mercado]?*
3. *¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la Directiva [IVA] con carácter taxativo los casos en los que concurren los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor [normal] de la operación?*
4. *¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva [IVA], una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS?*

5. *En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letra c) de la Directiva [IVA] y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»*

b) Antecedentes del Asunto C-129/11

El segundo litigio afecta a una segunda sociedad búlgara de responsabilidad limitada (Provadinvest) cuya actividad principal es el arrendamiento de terrenos agrícolas y de estructuras de acero utilizadas en invernaderos de polietileno. Mediando escrituras públicas, esta sociedad vendió en junio de 2009 dos terrenos destinados a la explotación de invernaderos a uno de sus asociados y un terreno a su representante. Dichos terrenos se vendieron con las estructuras en polietileno construidas sobre ellos, con todas las mejoras y cultivos permanentes que en ellos se encontraban, al precio de 25.000 BGN cada uno. La referida sociedad búlgara expidió facturas por esas ventas sin desglosar el IVA. Y la Administración tributaria consideró que las ventas de los inmuebles incluían una entrega de terrenos exenta del IVA, pero también una entrega imponible de accesorios, mejoras y cultivos permanentes.

En virtud de la normativa nacional, en la medida en que las ventas de que se trata eran ventas entre personas vinculadas, la base imponible a efectos del IVA era el valor normal de mercado fijado por un tasador. Éste estimó que el valor normal global de tan sólo las estructuras en polietileno que se encontraban sobre los tres terrenos era de 392.700 BGN, es decir, una cantidad superior a la realmente abonada como contraprestación. La Administración tributaria emitió una liquidación complementaria respecto del período fiscal correspondiente al mes de junio de 2009. Dicha liquidación fue objeto de un recurso administrativo ante el Direktor, que confirmó el importe del IVA que debía soportar Provadinvest.

El contribuyente interpuso un recurso ante el tribunal administrativo, el cual considera que la venta de los terrenos agrícolas de que se trata representa una entrega exenta en virtud del artículo 45, apartado 1, de la ZDDS y que la venta de las instalaciones construidas sobre dichos terrenos es una entrega imponible, puesto que éstas se hallan comprendidas entre las excepciones establecidas en el apartado 5, apartado 2, del mismo artículo. En este contexto, el referido tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas –siempre que la contraprestación sea inferior al valor normal de mercado– la base imponible sólo estará constituida por el valor [normal] de la operación si el proveedor o el comprador no disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA que grava la compra o la fabricación de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?*
2. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas con un valor inferior al valor [normal de mercado], y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de [dicha] Directiva, y la entrega no está sujeta a ninguna de las exenciones previstas en los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377; 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390 de la [citada] Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?*

3. *¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA], en el sentido de que si el comprador ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios que son objeto de entregas posteriores entre personas vinculadas con un valor inferior al valor [normal de mercado], y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?*
4. *¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la Directiva [IVA] con carácter taxativo los casos en los que concurren los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor [normal] de la operación?*
5. *¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva [IVA] una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS?*
6. *En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva [IVA], y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»*

2. Comentario

Así planteadas las cuestiones prejudiciales, el TJUE centró su pronunciamiento en determinar si el artículo 80, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los requisitos que establece son exhaustivos o puede admitirse que la base imponible sea el valor normal de mercado entre personas vinculadas en casos distintos de los expresamente contemplados en dicha disposición, en particular cuando el sujeto pasivo disfrute plenamente del derecho a deducción.

El Tribunal de Justicia parte de la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, de acuerdo con la cual la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. De esta forma, se califica la contraprestación con el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos, tal y como ya se ha pronunciado el TJUE en otros precedentes (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 21, y de 9 de junio de 2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rec. I-0000, apartado 28).

A este respecto, el TJUE insiste en que la referida regla del artículo 73 de la Directiva de IVA constituye la expresión de un principio fundamental cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15).

En este contexto, considera que el art.80.1 de la Directiva de IVA, al permitir que en determinados casos se considere que la base imponible es el valor normal de mercado, establece una excepción a la regla general prevista en el artículo 73 de ésta que, debido precisamente a su carácter excepcional, debe interpretarse

en sentido estricto (véanse las sentencias de 21 de junio de 2007, *Ludwig*, C-453/05, Rec. p. I-5083, apartado 21, y de 3 de marzo de 2011, *Comisión/Países Bajos*, C-41/09, Rec. p. I-0000, apartado 58 y jurisprudencia citada).

Junto a la interpretación estricta del art.80 de la Directiva, el TJUE introduce un segundo elemento hermenéutico que opera en la misma dirección. Así, indica que, según los términos del vigésimo sexto considerando de la Directiva IVA, el objetivo del artículo 80, apartado 1, de ésta es prevenir el fraude o la evasión fiscales. Sin embargo, tal y como destacó el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, cuando se suministran bienes o servicios a un precio artificialmente alto o bajo entre partes que disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA, no hay evasión ni fraude fiscal en esa fase. Sólo en el caso del consumidor final o de un sujeto pasivo «mixto» que no disfruta más que de un derecho proporcional de deducción puede el precio artificialmente alto o bajo generar una pérdida de ingresos fiscales. De esta forma, el TJUE considera que sólo existe riesgo de fraude o de evasión fiscales –que el artículo 80, apartado 1, de la citada Directiva permite prevenir a los Estados miembros– cuando la persona concernida por la operación no disfruta plenamente de un derecho a deducción. Tal posición, ciertamente no impide en absoluto que los Estados miembros establezcan otras obligaciones con el fin de evitar el fraude sobre la base y en las condiciones establecidas en el artículo 273 de la Directiva IVA, pero en todo caso al margen del marco autorizado por el art.80.

Según el TJUE, esta interpretación resulta corroborada por el tenor del artículo 11, A, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 (DO L 221, p. 9), cuyas disposiciones reproduce sustancialmente el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA (véase el tercer considerando de ésta), según el cual la excepción prevista «será aplicable únicamente a los casos siguientes».

Así las cosas, el TJUE concluye que los requisitos de aplicación establecidos en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición, en particular cuando el prestador, el proveedor o el comprador disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA.

En gran medida, esta sentencia del TJUE confirma pronunciamientos precedentes (particularmente, la jurisprudencia en los asuntos *Hotel Scandic*, *Werner Skripalle* y *Camps*), donde se estableció el concepto de operación a título oneroso y que el hecho de que la operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para dicha calificación (y gravamen), como lo es igualmente el vínculo que eventualmente pueda existir entre las partes de la operación. Y las medidas especiales que puedan adoptarse frente a determinado tipo de fraudes o abusos sólo son conforme con el Derecho de la UE cuando se mantienen dentro de los límites fijados por la propia regulación comunitaria del IVA (Sexta Directiva o Directiva 2006/112) y se hayan adoptado de acuerdo con los procedimientos de autorización comunitaria. Como se sabe, el legislador español, tras obtener una autorización comunitaria para articular una medida basada en el art.80 de la Directiva de IVA, modificó el art.79.cinco LIVA a través de la Ley 36/2006, precepto que debe interpretarse de acuerdo con esta jurisprudencia (muy en particular, considerando lo establecido en la sentencia *Werner Skripalle*, C-63/96).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. El artículo 80, apartado 1, 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 los requisitos de aplicación que establece son exhaustivos y que, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición, en particular cuando el sujeto pasivo disfruta plenamente del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
2. En circunstancias como las de los litigios principales, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 confiere a las sociedades interesadas el derecho a invocarlo directamente con el fin de oponerse a la aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con esa disposición. En caso de que el órgano jurisdiccional remitente no pueda proceder a una interpretación de la normativa interna acorde con el citado artículo 80, apartado 1, deberá abstenerse de aplicar toda disposición de dicha normativa que sea contraria a éste.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de Mayo de 2012

Asuntos: C-338/11 a C-347/11

Partes: *Santander Asset Management SGIIC SA, et alter*

Síntesis:

Artículos 63 TFUE y 65 TFUE – Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) – Diferencia de trato entre los dividendos abonados a OICVM no residentes, sujetos a retención en origen, y los dividendos abonados a OICVM residentes, no sujetos a dicha retención – Necesidad, para apreciar la conformidad de la medida nacional con la libre circulación de capitales, de tomar en consideración la situación de los titulares de participaciones – Inexistencia—Función de las Retenciones en la Fuente como instrumento de Recaudación tributaria—Causas de Justificación de Restricciones Fiscales: reparto poder tributario, eficacia controles fiscales, coherencia fiscal—Restricciones Fiscales a la Libre Circulación de Capitales y Estados Terceros—Limitación de los efectos de las sentencias del TJUE.

1. Antecedentes

Básicamente, este pronunciamiento versa sobre las diferencias de trato que soportan entidades/IICs (comunitarias y de países terceros) que obtienen dividendos en un Estado miembro diferente del de su residencia en relación con el tratamiento del que es objeto el accionista residente (IICs) que obtiene dividendos en una situación potencialmente equiparable.

En concreto, en el caso planteado ante el TJUE las partes demandantes son Instituciones de Inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM, en adelante) belgas (asuntos C-342/11 y C-346/11), alemanas (asuntos C-340/11, C-341/11, C-343/11 y C-347/11), españoles (asuntos C-338/11 y C-339/11) y de los Estados Unidos (asuntos C-344/11 y C-345/11), que invierten en acciones de sociedades francesas y perciben los correspondientes dividendos. En aplicación de los artículos 119 bis, apartado 2, y 187, apartado 1, del CGI, esos dividendos están sujetos en Francia a una retención en origen del 25 %.

En el marco del litigio entre las referidas OICVM y la administración fiscal francesa, el órgano jurisdiccional competente para resolver los recursos presentados consideró que la normativa nacional controvertida en tales litigios establece una diferencia de trato fiscal en perjuicio de los OICVM no residentes, ya que los dividendos de origen francés que tales organismos perciben están sujetos a una retención en origen, mientras que los dividendos del mismo origen que se abonan a los OICVM residentes no están sujetos a dicha retención. Esta diferencia de trato constituye, según el órgano jurisdiccional remitente (el Tribunal administrativo de Montreuil), una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, que sólo puede admitirse, con arreglo al artículo 65 TFUE, si la diferencia de trato se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables o si la restricción está justificada por una razón imperiosa de interés general. Según el Tribunal administrativo de Montreuil, para apreciar si las situaciones son comparables, es esencial determinar si debe tomarse en consideración, además de la situación de los OICVM, la de los partícipes. El referido tribunal explica que si se tomara en cuenta únicamente la situación de los OICVM, debería declararse que éstos, independientemente de si son residentes en Francia o residentes en otro Estado miembro, se encuentran en una situación objetivamente comparable. En esa hipótesis, tampoco podría considerarse que la diferencia de trato estaba justificada por una razón imperiosa de interés general. En cambio, en el supuesto de que habida cuenta, por una parte, del objeto

exclusivo de los OICVM, que es realizar, como meros intermediarios, no necesariamente dotados de personalidad jurídica, inversiones por cuenta de los inversores, y, por otra, de la tributación efectiva de los dividendos que, bien directamente por aplicación del régimen fiscal de los OICVM residentes, bien indirectamente por la retención en origen practicada a los OICVM no residentes, recae sobre los partícipes, independientemente de que sean residentes o no residentes, debiera tomarse en consideración no sólo la situación de los OICVM, sino también la de los partícipes, la conformidad de la retención en origen con el principio de libre circulación de los capitales podría admitirse en todos los casos en que bien no pudiera considerarse que las situaciones son objetivamente comparables a la luz del conjunto del régimen fiscal aplicable, bien una razón imperiosa de interés general basada en la eficacia de los controles fiscales justificara la diferencia de trato.

En estas circunstancias, el tribunal administratif de Montreuil decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Debe tenerse en cuenta, además se la situación de los OICVM, la de los partícipes en éstos?*
2. *En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿qué requisitos deben concurrir para que pueda considerarse que la retención en origen controvertida es conforme con el principio de libre circulación de capitales?»*

2. Comentario

El TJUE, a partir de la cuestión prejudicial planteada, centró el análisis en determinar si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE (libre circulación de capitales) deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida, que somete los dividendos de origen nacional repartidos a los OICVM a un trato fiscal diferente en función del lugar de residencia de la entidad beneficiaria. En particular, se trata de averiguar si, en el caso de la imposición de los dividendos repartidos por sociedades residentes a OICVM no residentes, la comparación de las situaciones para determinar si existe una diferencia de trato constitutiva de un obstáculo a la libre circulación de los capitales debe tener en cuenta únicamente la situación de la entidad de inversión o debe tener en cuenta además la situación de los titulares de participaciones.

El Tribunal de Justicia comenzó recordando su jurisprudencia consolidada con arreglo a la cual las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencias de 25 de enero de 2007, *Festersen*, C-370/05, Rec. p. I-1129, apartado 24; de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 40, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-0000, apartado 50).

Una vez expuesto tal punto de partida, el TJUE determinó la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales considerando que de acuerdo con la normativa nacional francesa los dividendos repartidos por una sociedad residente a un OICVM no residente, independientemente de que esté establecido en otro Estado miembro o en un tercer Estado, se gravan al tipo del 25 %, a través de una

retención en origen, mientras que esos dividendos no se gravan cuando se abonan a un OICVM residente. A juicio del TJUE tal diferencia de trato fiscal de los dividendos entre OICVM en función del lugar de su residencia puede disuadir, por una parte, a los OICVM no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en Francia y, por otra, a los inversores residentes en Francia de adquirir participaciones en OICVM no residentes. En consecuencia, se consideró que la referida normativa constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE.

Seguidamente, el TJUE analizó si tal restricción de la libre circulación de capitales puede estar justificada con arreglo a las disposiciones del Tratado FUE.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en primer lugar, recordó que las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este artículo. Según reiterada jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el caso de autos pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29, y de 1 de diciembre de 2011, *Comisión/Bélgica*, C-250/08, Rec. p. I-0000, apartado 51).

Y es en este contexto donde el TJUE se plantea, siguiendo la cuestión prejudicial, si para apreciar si las situaciones son comparables además de la situación de los OICVM, debe tenerse en cuenta la de los partícipes en éstos. El Gobierno francés alegó en particular que debe atenderse a la situación de los partícipes a efectos de determinar una situación comparable y una discriminación, toda vez que los OICVM no son inversores en su propio nombre, sino entidades de inversión colectiva que actúan por cuenta de sus partícipes.

El Tribunal de Justicia rechazó el planteamiento esgrimido por el Gobierno francés, a partir de los siguientes argumentos:

- Aunque es cierto que corresponde a cada Estado miembro organizar, respetando el Derecho de la Unión, su sistema de tributación de los beneficios distribuidos. Sin embargo, cuando una normativa fiscal nacional establece un criterio de distinción para la tributación de los beneficios distribuidos, para apreciar si las situaciones son comparables debe tenerse en cuenta ese criterio (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartados 34 y 35; de 18 de junio de 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartados 51 a 54; de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 43, y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*, C-284/09, Rec. p. I-0000, apartado 60).
- Cuando un Estado miembro opta por ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos abonados por sociedades residentes basándose únicamente en el lugar de residencia de los OICVM beneficiarios, la situación fiscal de los partícipes de éstos carecerá de pertinencia a efectos de apreciar si dicha normativa tiene carácter discriminatorio.

- La normativa fiscal francesa controvertida establece un criterio de distinción basado en el lugar de residencia de los OICVM al sujetar únicamente a los OICVM no residentes a una retención en origen de los dividendos que perciben.
- No se da el vínculo evocado por el Gobierno francés entre la no imposición de los dividendos percibidos por los OICVM residentes y la imposición de los dividendos de los partícipes de éstos. En efecto, la exención fiscal en favor de los OICVM residentes no está supeditada a la imposición de los rendimientos distribuidos a sus partícipes. El TJUE considera que la alegación del Gobierno francés se basa en la premisa de que los partícipes de los OICVM residen o tienen su residencia fiscal en Francia, mientras que los partícipes de los OICVM no residentes tienen su residencia fiscal en el Estado en que está establecido el OICVM de que se trata. Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados entre la República Francesa y el Estado miembro o el Estado tercero afectado garantizan así, según el Gobierno francés, un trato fiscal similar a los partícipes de los OICVM residentes y no residentes. Sin embargo, se considera que, debido a su generalidad, dicha premisa es inexacta, toda vez que con frecuencia un partícipe de un OICVM no residente en Francia tiene su residencia fiscal en Francia o un partícipe de un OICVM residente en Francia tiene su residencia fiscal en otro Estado miembro o en un Estado tercero.
- El TJUE entiende que, de la normativa controvertida en el litigio principal se desprende que los dividendos de origen nacional abonados a un OICVM de distribución residente estarán exentos aunque la República Francesa no ejerza su potestad tributaria sobre los dividendos redistribuidos por dicho OICVM, en particular, cuando se abonan a partícipes que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro o un Estado tercero. En cambio, los dividendos de origen nacional abonados a los OICVM de distribución no residentes tributan a un tipo del 25 %, con independencia de la situación fiscal de sus partícipes.
- El Tribunal de Justicia tampoco otorgó virtualidad al hecho de que los partícipes no residentes de tales OICVM, de acuerdo con algunos convenios bilaterales para evitar la doble imposición celebrados entre la República Francesa y el Estado miembro o el Estado tercero afectado, se benefician en su Estado de residencia de una deducción de la retención en origen practicada en Francia. Así, consideró que de ello no puede deducirse que la normativa controvertida en el litigio principal tenga en cuenta la situación fiscal de dichos partícipes. Al contrario, es el Estado de residencia de los partícipes el que tendrá en cuenta, en virtud de esos convenios, el trato fiscal de los dividendos en Francia en relación con los citados OICVM.
- Tampoco aceptó el argumento esgrimido por el Gobierno francés en el sentido de que existe, en relación con un partícipe residente en Francia de un OICVM no residente, una práctica administrativa que le permite, en determinados casos, obtener un crédito fiscal para la retención en origen practicada en relación con el OICVM no residente.

El TJUE concluyó que el criterio de distinción establecido por la normativa francesa se basaba únicamente en el lugar de residencia de los OICVM y, por tanto, para apreciar si las situaciones son comparables a efectos de determinar el carácter discriminatorio o no de la citada normativa debe tenerse en cuenta únicamente la situación de la entidad de inversión. El Tribunal de Justicia se apresuró igualmente a

compatibilizar tal posicionamiento con el adoptado en la sentencia de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, Rec. p. I-3747) relativa al régimen fiscal neerlandés de los OICVM, donde se tomó en consideración el régimen fiscal aplicable a las personas físicas partícipes a efectos de apreciar la compatibilidad de un régimen fiscal como el controvertido en el citado asunto con la libre circulación de capitales. La diferente posición adoptada en este caso se justificó a raíz de la diferencia de configuración jurídica de la normativa neerlandesa, toda vez que ésta subordinaba la exención fiscal de los OICVM al requisito de que todos los beneficios de esas entidades se distribuyeran a sus partícipes, con el objetivo de aproximar la carga fiscal sobre la renta de inversión que transita por tales instituciones a la que grava las inversiones directas de los particulares.

Una vez establecido el criterio de análisis de la normativa francesa, se cuestionó la existencia de una situación comparable en lo que se refiere al gravamen de los OICVM residentes y no residentes. A este respecto, el Gobierno francés trató de fundamentar sin éxito la diferencia de trato acudiendo a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Truck Center* (C-282/07, Rec. p. I-10767, apartado 47), según la cual la diferencia de trato de los OICVM residentes y de los OICVM no residentes no hace sino reflejar la diferencia de las situaciones en las que se encuentran esas entidades en cuanto a la recaudación del impuesto. El TJUE salió al paso a esta alegación, recordando que, en el asunto en el que recayó la sentencia *Truck Center* la normativa nacional controvertida establecía, al mismo tiempo la tributación de determinados rendimientos de origen nacional, tanto de las sociedades beneficiarias residentes como de las sociedades beneficiarias no residentes. Dicha normativa preveía únicamente modalidades de percepción del impuesto diferentes por razón del lugar en que estaba radicada la sociedad beneficiaria que estaban justificadas por la diferente situación objetiva en la que se encontraban las sociedades residentes y las sociedades no residentes. Sin embargo, en el caso enjuiciado (*Santander Asset Management*), la normativa controvertida no se limita a prever diferentes modalidades de percepción del impuesto en función del lugar de residencia del beneficiario de los dividendos de origen nacional. Al contrario, establece que tales dividendos estarán sujetos a tributación sólo en el caso los OICVM no residentes.

A su vez, el TJUE acudió a su jurisprudencia reiterada de acuerdo con la cual en el marco de una normativa cuyo objetivo es evitar la imposición en cadena de los dividendos repartidos por sociedades residentes, la situación de un OICVM beneficiario residente es comparable a la de un OICVM beneficiario no residente (véanse las sentencias, antes citadas, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, apartados 43 y 44, y *Comisión/Alemania*, apartado 58).

Una vez admitida la existencia de una situación comparable y el criterio de análisis de la normativa fiscal francesa (sin tener en cuenta el tratamiento fiscal de los partícipes), el TJUE pasó a enjuiciar la eventual concurrencia de una justificación de la restricción generada por la medida fiscal.

El Gobierno francés invocó varias causas de justificación, a saber, la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el mantenimiento de la coherencia del régimen fiscal controvertido en los litigios principales.

El TJUE rechazó la aplicación de la causa de justificación basada en la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados miembros, considerando que un Estado miembro que haya decidido no someter al impuesto a los OICVM residentes que perciben dividendos de origen

nacional, no puede invocar la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros para justificar la sujeción al impuesto de los OICVM no residentes que perciben esos rendimientos (véanse las sentencias, antes citadas, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, apartado 67, y *Comisión/Alemania*, apartado 78).

Tampoco se aceptó la justificación referida a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, en la medida en que esta razón no puede justificar una imposición que grava única y específicamente a los no residentes.

La misma suerte corrió la alegación relativa al mantenimiento de la coherencia del régimen tributario. El TJUE declaró que para que una argumentación basada en tal justificación pueda prosperar, se exige, según reiterada jurisprudencia, que se demuestre una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (sentencias de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 44, y *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, antes citada, apartado 72). El Tribunal de Justicia razonó que la exención de la retención en origen de los dividendos no está sujeta al requisito de que los dividendos percibidos por el OICVM de que se trata sean redistribuidos por éste y que su imposición a los partícipes de ese OICVM permita compensar la exención de la retención en origen, y por consiguiente, no existe un vínculo directo entre la exención de la retención en origen de los dividendos de origen nacional percibidos por un OICVM residente y la imposición de esos dividendos como rendimientos de los partícipes del citado OICVM.

Por lo que se refiere, en particular, a las causas de justificación de las restricciones de los movimientos de capitales en relación con *Estados terceros*, el Tribunal de Justicia señaló que, por una parte, que el Gobierno francés se limitó a sostener que, en el marco de esos movimientos y dado que no existen convenios fiscales que prevean una asistencia administrativa mutua, las restricciones controvertidas deben estar justificadas por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. El TJUE reconoció que es jurisprudencia que esos movimientos de capitales se inscriben en un contexto jurídico diferente al de las relaciones entre Estados miembros (sentencia A, C-101/05, apartado 60). No obstante, terminó rechazando esta alegación considerando que el Gobierno francés no aportó pruebas que demuestren por qué la eficacia de los controles fiscales debería justificar una imposición que grava única y específicamente a los OICVM no residentes.

A la vista de todo lo expuesto, el TJUE procedió a responder a las cuestiones planteadas en el sentido de que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por OICVM residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para los OICVM residentes en el primer Estado.

Por último, el TJUE se refirió a la cuestión de la limitación de los efectos temporales de la sentencia solicitada por el gobierno francés que había alegado, por una parte, las graves consecuencias económicas que produciría una sentencia en la que se declarara tal incompatibilidad, así como el comportamiento de la Comisión Europea y de los demás Estados miembros que permitía pensar que la normativa controvertida era conforme al Derecho de la Unión.

El TJUE recordó su jurisprudencia reiterada en la materia, con arreglo a la cual la interpretación que el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 3 de octubre de 2002, *Barreira Pérez*, C-347/00, Rec. p. I-8191, apartado 44; de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis*, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 41, y de 6 de marzo de 2007, *Meilicke y otros*, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34). De acuerdo con ello, sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los sectores interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51, y de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50).

El Tribunal de Justicia enfatizó que únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, *Richards*, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42, y *Kalinchev*, antes citada, apartado 51).

Así las cosas, el TJUE consideró que no procedía limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia en aplicación de la jurisprudencia expuesta al caso concreto.

Así, por lo que se refiere a la alegación del Gobierno francés basada en la incertidumbre objetiva y considerable en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, el TJUE señaló que el citado Gobierno no precisó en qué contribuyó el comportamiento de la Comisión y de otros Estados miembros a esa incertidumbre, negando que en realidad existiera. En cuanto a la referencia del Gobierno francés a las implicaciones presupuestarias de la presente sentencia del Tribunal de Justicia, se enfatizó que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo (sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68, y *Kalinchev*, antes citada, apartado 52). A este respecto, se indicó cómo el gobierno francés se limitó a solicitar en la vista que se limitaran los efectos de la presente sentencia en el tiempo, sin aportar en la propia vista datos que permitieran al Tribunal de Justicia apreciar si la República Francesa corre efectivamente el riesgo de sufrir consecuencias económicas graves.

3 **Fallo**

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para de los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en el primer Estado.



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de junio de 2012

Asuntos: C-80/11 y C-142/11

Partes: *Mahagében Kft y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11), y entre Péter Dávid y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11).*

Síntesis:

Fiscalidad – IVA – Sexta Directiva – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Requisitos para su ejercicio – Artículo 273 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Práctica de las autoridades tributarias nacionales – Denegación del derecho a deducción en caso de comportamiento irregular del emisor de la factura relativa a los bienes o servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho – Carga de la prueba – Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular del emisor de dicha factura y de demostrarlo--Test de *Culpa in eligendo* de proveedores.

1. Antecedentes

La presente sentencia del TJUE se refiere a la interpretación de la Directiva 2006/112/CE en relación con dos situaciones donde la administración tributaria húngara niega el derecho a la deducción del IVA soportado por varios operadores económicos al considerar que no adoptaron una posición suficientemente diligente en lo referente al control o supervisión del proveedor de los bienes o servicios. En ambos casos, la administración tributaria sancionó al contribuyente. Las concretas circunstancias en las que se produjo esta posición administrativa son expuestas a continuación con mayor detalle.

a) Antecedentes del Asunto C-80/11

El 1 de junio de 2007 Mahagében celebró con la mercantil Rómahegy-Kert Kft. (en lo sucesivo, «RK») un contrato relativo al suministro entre el 1 de junio y el 31 de diciembre de 2007 de troncos de acacia no tratados. Durante ese período, RK emitió dieciséis facturas a nombre de Mahagében por el suministro y entrega de diversas cantidades de troncos de acacia. En seis de dichas facturas figuraba el número del albarán de entrega adjuntado como anexo. RK incluyó todas las facturas en su declaración tributaria, afirmando que se habían efectuado las entregas, e ingresó el IVA una vez efectuadas éstas. Mahagében incluyó igualmente dichas facturas en su declaración tributaria y ejercitó el derecho a deducción. Los lotes de troncos de acacia comprados a RK figuraron en las existencias de Mahagében y ésta procedió a su reventa a diferentes empresas.

A raíz de una verificación de las adquisiciones y entregas efectuadas por RK, la administración tributaria llegó a la conclusión de que dicha sociedad no disponía de existencias de troncos de acacia y que la cantidad de esa mercancía adquirida durante el ejercicio 2007 no era suficiente para cubrir las entregas facturadas a Mahagében. A pesar de que, durante la verificación, ambas partes contratantes manifestaron no haber conservado los albaranes de entrega, más adelante Mahagében entregó a la administración tributaria copia de veintidós albaranes en prueba de las operaciones controvertidas.

La administración tributaria declaró la existencia de una deuda tributaria a cargo de Mahagében y le impuso, además, una sanción y un recargo de mora, al considerar que Mahagében no tenía derecho a deducirse el IVA correspondiente a las citadas facturas emitidas por RK. Señaló que, habida cuenta

del resultado de la verificación efectuada en relación con RK, dichas facturas no podían considerarse fidedignas.

Mahagében interpuso reclamación contra la resolución de 1 de junio de 2010, que fue desestimada por la demandada en el litigio principal. Dicha desestimación se basó, en esencia, en la apreciación de que RK, en condición de emisor de las facturas controvertidas, no había podido aportar ningún documento que acreditara las operaciones en cuestión, como, por ejemplo, albaranes de entrega, que no pudo disponer de la cantidad de bienes que figuraba en las facturas y que carecía tanto de un vehículo apto para el transporte de dichos bienes como de justificantes relativos al precio abonado para su transporte. Además, se consideró que Mahagében no había procedido con la diligencia debida en el sentido exigido por la Ley del IVA, dado que, concretamente, no había verificado que RK fuera un sujeto pasivo existente ni que dispusiera de los bienes que Mahagében deseaba adquirir.

Mahagében presentó un segundo recurso ante el Tribunal provincial de Baranya solicitando la anulación de la deuda tributaria, la sanción y el recargo de mora declarados a su cargo, alegando que actuó con la diligencia debida al celebrar el contrato con RK. Su influencia en la operación se limitó a cerciorarse de que la sociedad vendedora estaba registrada, disponía de un número de identificación fiscal válido y estaba en condiciones de cumplir el contrato.

El referido tribunal, al albergar dudas sobre la posibilidad de denegar el derecho a deducción por el mero hecho de que el emisor de la factura no contabilizara la adquisición de los bienes en cuestión y no tuviera la posibilidad de suministrarlos por falta de vehículo, habida cuenta de que reconoció haber realizado las entregas y cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del impuesto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. *«¿Debe interpretarse la Directiva 2006/112 en el sentido de que un sujeto pasivo del IVA que cumple los requisitos materiales para deducir este impuesto, de conformidad con lo dispuesto en dicha Directiva, puede ser privado de su derecho a deducción mediante una norma o práctica nacional que prohíbe la deducción del IVA pagado con ocasión de la adquisición de bienes en el supuesto de que la factura sea el único documento fidedigno que certifique la entrega de bienes y el sujeto pasivo no disponga de un documento expedido por el emisor de la factura que certifique que éste disponía de los bienes, que pudo suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración? ¿El Estado miembro puede exigir, sobre la base del artículo 273 de dicha Directiva, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, que el receptor de la factura disponga de otro documento que acredite que el emisor de la factura disponía de los bienes y que éstos se suministraron o transportaron al receptor de la factura?*
2. *¿Es conforme con los principios de neutralidad y proporcionalidad, reconocidos en reiteradas ocasiones por el Tribunal de Justicia en relación con la aplicación de la Directiva [2006/112], el concepto de diligencia debida mencionado en el artículo 44, apartado 5, de la [Ley del IVA], respecto del cual la autoridad tributaria y la jurisprudencia ordenan que el receptor de la factura debe cerciorarse de que el emisor de la factura sea sujeto pasivo del impuesto, que haya registrado contablemente los bienes, que disponga de las facturas de adquisición de éstos y que haya cumplido con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA?*

3. *¿Han de interpretarse los artículos 167 y 178, letra a), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que se oponen a una norma o práctica nacional que supedita el ejercicio del derecho a deducción a la exigencia de que el sujeto pasivo receptor de la factura demuestre que la sociedad emisora de la factura cumple con la normativa?»*

b) Antecedentes del Asunto C-142/11

El litigio principal del asunto C-142/11 trata de dos operaciones diferentes. En primer lugar, el Sr. Dávid se comprometió, en virtud de un contrato de obra, a efectuar distintos trabajos de construcción. Tras la ejecución del contrato en el mes de mayo de 2006, el mandatario del promotor emitió la certificación de obra, en la que figuraba que el número de horas trabajadas ascendía a 1.992 sobre la base de los partes de trabajo, los cuales indicaban, en particular, los horarios y el lugar de realización de los trabajos y el nombre, fecha de nacimiento y firma de los trabajadores, así como el nombre y sello del Sr. Dávid.

Durante una verificación tributaria llevada a cabo en relación con esta operación, el Sr. Dávid declaró que él no disponía de empleados y que había realizado el trabajo mediante un subcontratista, el Sr. Máté. No pudo precisar los datos personales de los trabajadores empleados por dicho subcontratista. El precio estipulado en el contrato entre el Sr. Dávid y el Sr. Máté se pagó sobre la base de la certificación de obra. La inspección tributaria comprobó que el Sr. Máté tampoco disponía del personal ni del material necesario para llevar a cabo los trabajos que había facturado y que se había limitado a reproducir las facturas expedidas por otro subcontratista. Este último resultó ser el suegro del Sr. Máté y no había tenido ningún trabajador dado de alta durante el período en cuestión ni había presentado declaración tributaria relativa al ejercicio fiscal objeto de inspección.

A la vista de todos estos datos, la administración tributaria consideró que las facturas emitidas por este último subcontratista no podían acreditar de manera fidedigna la operación económica que figuraba en ellas y que el Sr. Máté no había realizado ninguna actividad real de subcontratista. Aun cuando la inspección no puso en duda que los trabajos se hubieran llevado a cabo realmente, como tampoco que hubieran sido realizados por los trabajadores que figuran en los partes de trabajo, se constató que no era posible cerciorarse de manera fidedigna de cuál de los empresarios había realizado los trabajos ni de cuál había contratado a los citados trabajadores. Dadas las circunstancias, la administración tributaria concluyó que las facturas recibidas por el Sr. Dávid no reflejaban una operación económica real, motivo por el cual eran ficticias. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la diligencia debida en el sentido del artículo 44, apartado 5, de la Ley del IVA.

En segundo lugar, en el año 2006 el Sr. Dávid se comprometió a llevar a cabo por cuenta de una sociedad determinados trabajos que realizó recurriendo a otra subcontratista. Sin embargo, cuando se tramitó la inspección tributaria, esta última se encontraba en liquidación. No fue posible ponerse en contacto con su antiguo representante y éste no había entregado ningún documento al administrador judicial. Según la autoridad tributaria, no se demostró que el precio y las partes que figuraban en la factura emitida por dicha subcontratista respondieran a la realidad. Además, señaló que el Sr. Dávid no había actuado con la diligencia debida exigida por la Ley del IVA, dado que no se había cerciorado de que la subcontratista dispusiera de los medios necesarios para ejecutar el contrato. Dadas las circunstancias, la autoridad tributaria denegó el derecho a deducción relativo a ambas operaciones controvertidas, declaró la existencia de una deuda tributaria en materia de IVA a cargo del Sr. Dávid y le impuso, además, una sanción y un recargo de mora.

El Sr. Dávid recurrió ante el Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok la resolución adoptada por la autoridad tributaria, alegando, en particular, que actuó con la diligencia debida. Observa que se cercioró de que la operación económica realmente se había llevado a cabo y que comprobó la condición de sujeto pasivo del emisor de la factura. Afirma que no se le puede considerar responsable de ningún tipo de incumplimiento de las obligaciones tributarias del subcontratista.

El referido tribunal nacional consideró que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el IVA no tiene una responsabilidad objetiva en relación con las facturas que recibe y que, en caso de que se impute algún incumplimiento al emisor de esas facturas, no puede pesar sobre el receptor de éstas la carga de acreditar el comportamiento exigido con arreglo a la normativa del IVA, y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. *«¿Debe interpretarse el régimen relativo a la deducción del [IVA] contenido en la [Sexta Directiva] o, en lo relativo al ejercicio [2007], en la Directiva [2006/112], en el sentido de que la autoridad tributaria –tomando como base la responsabilidad objetiva– puede limitar o privar al sujeto pasivo del derecho a deducción que éste pretende ejercer en el supuesto de que el emisor de la factura no pueda acreditar que la utilización de los demás subcontratistas se realizó conforme a Derecho?*
2. *En el supuesto de que la autoridad tributaria no discuta la realización de la operación económica que se refleja en la factura y que ésta cumpla asimismo los requisitos formales exigidos por la ley, ¿puede legalmente denegar dicha autoridad la devolución del IVA en los supuestos en que no sea posible determinar la identidad de los demás subcontratistas utilizados por el emisor de la factura o la emisión de facturas por parte de los subcontratistas no cumpla con la normativa aplicable?*
3. *¿Está obligada la autoridad tributaria que deniega el derecho a deducción en las circunstancias referidas en la segunda cuestión a demostrar en el procedimiento administrativo que el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción sabía que las empresas que figuran tras él en la cadena de subcontratistas actuaban de un modo irregular, eventualmente con el fin de eludir los impuestos, o incluso que el mencionado sujeto pasivo actuaba en connivencia con ellas?»*

2. Comentario

La sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012, C-80/11 y C-142/11, *Mahagében et al.*, como se deduce de los antecedentes expuestos aborda la cuestión del derecho a la deducción del IVA soportado en casos donde el proveedor de los bienes o servicios en los que se base el derecho de deducción de dicho IVA ha podido cometer irregularidades fiscales. Esta cuestión se analiza en relación con la normativa fiscal húngara, alcanzándose conclusiones que son extensibles a otras legislaciones como la española, donde se trata de un tema conflictivo.

La interpretación que hace el TJUE es menos restrictiva que la aplicada por algunas autoridades fiscales nacionales (como la húngara y en algunos casos la española) toda vez que éstas en ocasiones exigen un alto nivel de diligencia a los sujetos pasivos, a los efectos del ejercicio del derecho de deducción del

IVA, en relación con la elección de sus proveedores, excluyendo tal derecho cuando no se han verificado una serie de cuestiones relacionadas con la “sustancia económica” de los proveedores (*test de culpa in eligendo*).

Básicamente, lo que aconteció en los casos enjuiciados por el TJUE es que las autoridades fiscales nacionales (húngaras) denegaron el derecho de deducción del IVA soportado por dos empresas en operaciones de entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por proveedores en relación con los que se comprobó que habían cometido irregularidades fiscales no detectadas por el cliente/contratista. De hecho, las autoridades fiscales impusieron además sanciones tributarias y recargos sobre el empresario que ejerció el derecho de deducción del IVA, argumentando que el art.273 de la Directiva 2006/112/CE del IVA ampara la adopción de tales medidas frente al fraude y el contribuyente no había procedido con la diligencia debida a la hora de seleccionar a un proveedor no fraudulento. En concreto, la administración tributaria consideró que el contribuyente no había actuado con la diligencia debida exigida por la Ley del IVA, dado que no se había cerciorado de que el proveedor dispusiera de los medios humanos y materiales necesarios para ejecutar los contratos de entregas de mercancías y de obras (subcontratistas). A partir de tal comprobación de la falta de sustancia económica de los proveedores (contratistas), la Administración tributaria infiere o presume la “falta de realidad de la operación” y el “carácter ficticio de las facturas”. Tal comprobación del contratista termina desplegando efectos frente al sujeto pasivo en el marco de una suerte de “reverse audit” siendo denegado su derecho a la deducción del IVA, al haberse invocado de forma fraudulenta o abusiva el derecho de deducción del IVA derivado de la normativa comunitaria.

El TJUE salió al paso frente a estos planteamientos declarando lo siguiente:

- El contribuyente tiene derecho a la deducción del IVA cuando acredita la concurrencia de las formalidades establecidas por la normativa comunitaria (factura completa), esto es, aporta elementos indicativos de apariencia de buen derecho en relación con la transacción y la repercusión correcta del impuesto por parte del proveedor que no despierta sospechas o presente indicios de irregularidades fiscales.
- La carga de la prueba sobre la existencia de fraude o montaje abusivo en el que esté involucrado el contribuyente que soportó el IVA le corresponde a las autoridades fiscales. La Administración tributaria para poder denegar el derecho a la deducción del IVA debe acreditar mediante datos objetivos que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se base el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior. De no probarse tal circunstancia no cabe denegar el derecho a la deducción, ya que ello instauraría un sistema de responsabilidad objetiva que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. Los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de fraude en IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado.
- La exigencia de tales medidas de “diligencia debida” no pueden ser desproporcionadas y en todo caso deben ser objeto de examen casuístico dependiendo de las circunstancias del caso.

- Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.
- Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga documentación al respecto. Según el TJUE, tal función de control le corresponde a las autoridades fiscales y no puede ser trasladada íntegramente a los contribuyentes.

En suma, el TJUE se pronuncia reforzando el derecho de los sujetos pasivos a la deducción del IVA limitando los planteamientos de algunas Administraciones tributarias que vienen restringiendo el derecho a la deducción del IVA sobre la base de una impropia asignación a los propios sujetos pasivos de funciones de control fiscal de los proveedores.

El TJUE adopta una posición de equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y las medidas frente al fraude fiscal, en el sentido de que allí donde no existan indicios objetivos de fraude y se observen las formalidades propias de la normativa del IVA, en principio, los sujetos pasivos ostentan un derecho a la deducción del IVA soportado, correspondiendo a la Administración tributaria la carga de probar la existencia de indicios de fraude que implican una falta de diligencia debida por parte del sujeto pasivo.

El TJUE opta por rebajar el umbral de diligencia debida del ordenado comerciante a efectos de la deducción del IVA, pero sin reducir a la mínima expresión tal diligencia, de manera que los sujetos pasivos deben articular ciertos protocolos de verificación de sus proveedores para evitar el riesgo fiscal de la denegación del derecho a la deducción del IVA.

A este respecto, no se pierda de vista que la Administración tributaria española en un buen número de ocasiones ha desarrollado posiciones muy cercanas a la comentada, exigiendo un alto deber de diligencia (*culpa in eligendo*) a los sujetos pasivos a los efectos del ejercicio del derecho de deducción del IVA. Y la propia Audiencia Nacional ha convalidado estos planteamientos de la Administración llegando a afirmar que *“La irregularidad en el expedidor, y los defectos en la facturación, son reprochables a la recurrente, que tiene la obligación de controlar el cumplimiento de los deberes fiscales de sus proveedores, a efectos del IVA, mediante la responsabilidad que tiene en su elección”* (SAN de 14 de julio de 2000; en parecidos términos RTEAC de 3 de febrero de 2010); existen, no obstante, pronunciamientos en sentido contrario.

Alavistadeesteenfoqueadministrativoyconsiderandoigualmenteelsupuestoderesponsabilidadsubsidiaria delart.87.CincoLIVA(yelprevistoenelart.43.1.fLGT)elpronunciamientodelTJUEnopuedesinoserbienvenido, pero sin perder de vista las obligaciones de diligencia debida que corresponden a los sujetos pasivos. En este sentido, resulta del todo recomendable para las empresas la articulación de protocolos de diligencia debida en materia de IVA minimizando los riesgos fiscales relacionados con el derecho a la deducción del IVA soportado. Nótese que un test formal del proveedor (registro mercantil y NIF proveedor) podría ser

considerado insuficiente, resultando recomendable adoptar medidas que permitan probar (a posteriori) la realidad de la operación y la contratación con un proveedor aparentemente ordenado (no irregular). Tales protocolos son especialmente recomendables en sectores con un elevado nivel de subcontratación.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.
2. Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude en el ámbito de dicho emisor.



Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de junio de 2012

Asunto: C-294/11

Partes: *Ministero dell'Economia delle Finanze, Agenzia delle Entrate y Elsacom NV*

Síntesis:

Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Plazo para la presentación de la solicitud de devolución – Plazo de caducidad – Principio de Seguridad Jurídica: implicaciones (garantías) para los contribuyentes

1. Antecedentes

El presente asunto versa sobre las condiciones a las que puede supeditarse la devolución del IVA a un sujeto pasivo no establecido, de acuerdo con lo previsto en la Octava Directiva del IVA (Directiva 79/1072/CEE, del Consejo).

En particular, el litigio fiscal tuvo lugar entre una entidad neerlandesa (Elsacom NV) y la Administración tributaria italiana. Esta última denegó la devolución del IVA que Elsacom había pagado en virtud de facturas recibidas de las partes contratantes con esa empresa en Italia durante el año 1999. La solicitud de devolución correspondiente fue presentada el 27 de julio de 2000. La Administración fiscal fundamentó su denegación en la extemporaneidad de la solicitud, que habría debido presentarse a más tardar el 30 de junio de 2000, en virtud del artículo 1, párrafo segundo, del Decreto ministerial n° 2672/82.

La Commissione tributaria provinciale di Roma estimó el recurso interpuesto por Elsacom contra esa decisión de la Administración fiscal, estimando que el plazo de los seis meses siguientes al término del año al que se refiere el impuesto, previsto por el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA, era de naturaleza puramente indicativa, y por tanto no era un plazo de caducidad.

La Administración fiscal interpuso recurso de apelación contra esa resolución ante la Commissione tributaria del Lazio, que confirmó la citada decisión de la Commissione tributaria provinciale di Roma. La Administración fiscal recurrió en casación contra esa sentencia ante el tribunal remitente, alegando que el plazo referido era un plazo de caducidad.

En este contexto la Corte Suprema di Cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El plazo de seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto, previsto, para la presentación de la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido por los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva [IVA], ¿tiene carácter preclusivo, es decir, se ha establecido so pena de caducidad del derecho a devolución?»

2. Comentario

Como ya hemos indicado, el tribunal nacional remitente de la cuestión prejudicial preguntó si el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA para la presentación de una solicitud de devolución es un plazo de caducidad o por el contrario constituye un plazo meramente indicativo.

El TJUE abordó de forma muy directa la cuestión suscitada, declarando desde un principio que del texto de la Octava Directiva se deduce que el plazo previsto en el artículo 7 de la misma constituye un plazo de caducidad. Tal posición se fundamentó a partir de cuatro argumentos.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia acudió a la terminología adoptada en las distintas versiones lingüísticas del artículo 7 de la Octava Directiva del IVA. A este respecto, comenzó reconociendo la confusión que podría derivarse de algunas versiones lingüísticas de dicha disposición –como en particular las versiones italiana («entro»), inglesa («within») y española («dentro»)–, cuyos términos podrían crear dudas sobre la naturaleza de ese plazo. Sin embargo, el TJUE puso de manifiesto cómo la posición adoptada (plazo de caducidad) se confirma considerando otras versiones lingüísticas de dicho artículo. De tal forma, por ejemplo, en su versión en lengua francesa el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA prevé expresamente que una solicitud de devolución debe presentarse «*au plus tard*» en los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. A juicio del Tribunal de Justicia, esta precisión indica con suma claridad que después de esa fecha ya no puede presentarse válidamente una solicitud (véase en ese sentido la sentencia de 29 de julio de 2010, *Grecia/Comisión*, C-54/09, Rec. p. I-7537, apartado 46). La misma conclusión se deduce de las versiones en lengua alemana («*spätestens*») y neerlandesa («*uiterlijk*»). De igual modo, el anexo C, punto B, de esa Directiva contiene, en todo caso en las versiones francesa, alemana y neerlandesa, una mención análoga que confirma esa interpretación. En este sentido, el TJUE destacó cómo, según jurisprudencia reiterada, las distintas versiones lingüísticas de una norma de la Unión Europea deben ser objeto de interpretación uniforme, por lo cual, en caso de discrepancia entre las citadas versiones, dicha disposición debe ser interpretada en función de la sistemática general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia de 29 de abril de 2010, *M y otros*, C-340/08, Rec. p. I-3913, apartado 44 y la jurisprudencia citada).

El segundo argumento empleado por el TJUE para justificar su posición viene referido a la interpretación teleológica de la disposición controvertida. A este respecto, recordó que el objetivo de la Octava Directiva IVA según su tercer considerando consiste en «*poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, [...] que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia*».

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia argumentó que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

A la vista de las consideraciones anteriores, el TJUE razonó que la fijación de un plazo indicativo, es decir, un plazo que no esté previsto bajo sanción de caducidad, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA en virtud del artículo 2, puesto en relación con el artículo 3, de la Octava Directiva IVA resultaría contraria, bien al objetivo de armonización perseguido por la Octava Directiva IVA, bien, en su caso, a la jurisprudencia relativa a las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica. Tal posición se desarrolló a través de dos grandes líneas argumentativas. En primer lugar, el Tribunal de Justicia señaló que si se hubiera de interpretar el plazo de seis meses previsto en el referido artículo 7 de la Octava Directiva IVA como un plazo indicativo, la consecuencia de ello sería que los Estados miembros estarían autorizados para aplicar su propia normativa en materia de prescripción de derechos, más rigurosa en su caso, de modo que en ese último supuesto serían los plazos derivados de esa normativa nacional los que en definitiva determinarían el período del que disponen los sujetos pasivos para presentar una solicitud de devolución del IVA. Ahora bien, los plazos en materia de prescripción extintiva de derechos no están armonizados en la Unión y por tanto pueden variar de un Estado miembro a otro. Tal interpretación sería contraria por tanto al objetivo pretendido por la Octava Directiva IVA de «poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros». En segundo lugar, el TJUE puso de manifiesto que si el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, de la Octava Directiva IVA sólo hubiera previsto un plazo indicativo y los Estados miembros, en lugar de aplicar su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción, se remitieran únicamente al plazo previsto por ese artículo de la Octava Directiva IVA, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA no estaría sometida a ninguna limitación temporal, de suerte que tal resultado sería inconciliable con la jurisprudencia indicada sobre el principio de seguridad jurídica, aplicable a los supuestos de devolución previstos por la Octava Directiva IVA (sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

Finalmente, el Tribunal de Justicia apeló a la vigente regulación de la devolución del IVA a los no establecidos (Directiva 2008/9/CE) para fundamentar su posición. Así, a mayor abundamiento observó que, al adoptar el artículo 15, apartado 1, primera frase, de la Directiva 2008/9, los Estados miembros ampliaron ese plazo en tres meses. Como alegó la Comisión, de ello puede deducirse que los propios Estados miembros partieron del principio de que el plazo discutido era un plazo de caducidad, toda vez que la ampliación de un plazo sólo es necesaria en general si su terminación causa la extinción del derecho que habría debido ejercerse antes de que ese plazo finalizara. La misma conclusión fue deducida a fortiori del hecho de que el artículo 1 de la Directiva 2010/66 (que reformó en este punto la Directiva 2008/9) hubiera ampliado de nuevo, excepcionalmente y sólo para las solicitudes de devolución relativas a períodos del año 2009, el plazo para su presentación hasta el 31 de marzo de 2011, con objeto de subsanar los problemas técnicos surgidos durante el año 2010 en la recepción por las autoridades competentes de las solicitudes de devolución relativas al ejercicio 2009.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, es un plazo de caducidad.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Blanco-Morales Limones, Pilar (Direc.) “Medidas de lucha contra la morosidad” Claves La Ley. 2011. 491 págs.

Desde 2004 se han introducido en nuestro ordenamiento medidas destinadas a evitar o reducir los efectos de la morosidad en los pagos, siendo la última de nuestras normas vigentes, cuyo estudio se recoge en la obra, la Ley 15/2010 y la Directiva 2011/7/UE.

Como el tema, cuya importancia no requiere mención alguna, desborda los límites de cualquier especialista, la directora ha concitado a dieciséis autores de distintas ramas para que den información de la situación existente en cada vertiente del problema.

Olga Carreras Manero “La sucesión en el Derecho Tributario” Aranzadi-Thomson Reuters. 2011. 399 págs.

La constante modificación del ordenamiento tributario provoca un cierto abandono de temas que tienen perfiles más estables y que pertenecen a la teoría general. Esta obra es una excepción precisamente en una materia no muy tratada en los últimos años.

Su contenido, fruto de una tesis doctoral, abarca las cuestiones generales de la figura de la sucesión –personas físicas y jurídicas– y un tema vinculado a ello: la responsabilidad tributaria en la sucesión empresarial.

Ha de destacarse la importante aportación de jurisprudencia en cada tema y la exposición detenida y rigurosa de las materias tratadas.

Francisco Magraner Moreno “La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas”. Tirant lo Blanch. 2012. 280 págs.

La obra se ocupa de un tema en el que la doctrina administrativa y la jurisprudencia son constantemente renovadas ante los problemas que van apareciendo –paraísos fiscales, doble imposición, concepto de profesional, etc.– y que afectan tanto a los residentes como a los no residentes, comenzando por la propia determinación de la residencia fiscal que ha de ser tratada como cuestión previa y en la perspectiva del Derecho y las normas internacionales.

La estructura del libro se ajusta a la propia del impuesto –fuentes, ámbito de aplicación, rentas sujetas y exentas, rentas del trabajo, del capital mobiliario, de actividades económicas, ganancias, reducciones, etc.– concluyendo con el examen de algunos incentivos o regímenes especiales.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Junta Directiva de la AEDAF

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Presidente

Eduardo Luque Delgado

Vicepresidente

Rodolfo Rodríguez Campos

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Orlando Luján Mascareño

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

Demarcaciones territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Dulce María Villalba Sainz de Aja
Tel.: 976 23 27 79
Fax: 976 22 81 76
dmvillalba@aedaf.es
C/Pamplona, 2-Esc.1^a-6^aA
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^a-1^aE
24002 León

Baleares

Irma Riera Marquina
Tel.: 971 76 42 42
Fax: 971 76 40 65
iriera@joancerda.com
C/Jesús, 18 - 3^o
07003 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^D
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Miguel Rivero Fernández
Tel.: 942 21 46 50
Fax: 942 21 58 84
miguelrivero@tecnisa-campos.com
C/Calvo Sotelo, 6 - 2^o
39002 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

Alberto Fernández García
Tel.: 981 21 71 39
Fax: 981 20 85 28
alberto.fernandez@crowehorwath.es
C/Juana de Vega, 12 - 2^o
15003 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^a 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/Jorge Juan, 8 - 2^o
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
correaabogados@terra.es
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

María Teresa Azcona San Julián
Tel.: 948 26 51 50
Fax: 948 17 00 57
goldwyns@goldwyns.com
C/Etxepea, 5 - bajo
31190 Cizur Menor

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Valencia-Alicante y Albacete

Manuel L. Herrero Cano
Tel.: 966 63 32 12
Fax: 966 63 32 10
mherrero@eteriaconsultores.com
C/Cristóbal Sanz, 5-Entlo.- Dcha.
03201 Elche

Valencia-Castellón

Fco. Javier Ortiz Alonso
Tel.: 963 80 37 70
Fax: 963 42 27 14
javierortiz@seneor.com
C/Cronista Carreres, 3-Entlo.-2^o Izda.
46003 Valencia

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.