

# Sumario

## Presentación:

José Francisco Alfonso Palop . . . . .	9
--	---

## Editorial:

La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio Antonio Cayón Galiardo . . . . .	11
--	----

## Estudios:

Determinación del valor de adquisición de los bienes y derechos transmitidos por herencia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: una interpretación razonable del artículo 36 de la ley 35/2006. Guillermo G. Núñez Pérez . . . . .	27
La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou Carmen Ruiz Hidalgo . . . . .	49
La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección en una encrucijada. José Luis Bosch Cholbi . . . . .	71

## Jurisprudencia:

STS de 2-06-2011. Notificaciones. Entrega de notificaciones. Validez de la notificación realizada al conserje. . . . .	125
STS de 26-10-2011. Simulación. Inexistencia de motivos económicos que justifiquen las operaciones realizadas. . . . .	131
STS de 3-05-2011. Retroacción de las actuaciones para volver a liquidar. Requisitos para que no se entienda vulnerado el principio de seguridad jurídica, así como el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas. . . . .	133
SAN de 2-11-2011. Fraude de Ley. Operación acordeón. Operaciones realizadas con la única finalidad de la elusión fiscal. . . . .	135

## Doctrina Administrativa:

RTEAC de 19-10-2011. Suspensiones. Solicitud de suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con dispensa total de garantía como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores y producirse perjuicios de difícil o imposible reparación. . . . .	141
RTEAC de 29-09-2011. ITP-TPO. Comunidades de bienes con varios bienes indivisibles. Excesos de adjudicación por causa de la indivisibilidad o por inevitabilidad del exceso. . . . .	143

RTEAC de 19-07-2011. Procedimiento inspector. Requisitos de la comunicación de actuaciones inspectoras una vez que se ha superado el plazo máximo de duración de las mismas según el artículo 150.2.a) LGT 58/2003. Diferencias entre lo dispuesto en ese precepto y el artículo 147. . . . . 146

RTEAC de 22-10-2011. Notificaciones por edictos o por comparecencia. Deposito del aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario del destinatario. La entrega de dicho aviso se configura como requisito inherente al derecho de tutela judicial efectiva. La omisión de este requisito constituye un vicio procedimental que invalida la notificación de la liquidación. . . . . 149

**Unión Europea:**

STJUE de 14-07-2011. Fiscalidad – Sexta Directiva IVA – Artículos 6, apartado 4 – Exención – Artículo 13, parte B, letra f) – juegos de azar – Servicios prestados por un comisionista (“buraliste”) que actúa en nombre propio pero por cuenta de un comitente que ejerce una actividad de recogida de apuestas. . . . . 153

STJUE de 28-07-2011. Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – IVA- Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 183 – Normativa nacional que no permite la devolución del excedente del IVA en la medida en que éste no excede la cuota del impuesto soportado resultante de las operaciones aún no pagadas. . . . . 157

STJUE de 15-09-2011. Libre circulación de personas – No discriminación y ciudadanía de la Unión– Impuesto sobre la renta – Toma en consideración de complementos salariales por expatriación para calcular el tipo impositivo aplicable a otros rendimientos en virtud de una escala de gravamen progresiva – Toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios de otro Estado miembro que prestan servicios en territorio nacional – Falta de toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios nacionales que prestan servicios fuera del territorio nacional – Carácter comparable. . . . . 161

STJUE de 15-09-2011. Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Artículo 63 TFUE – derechos de sucesión por las acciones nominativas – Plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades no residentes superior al aplicable a las sociedades residentes – Restricción – Justificación. . . . . 165

**Novedades Editoriales.** . . . . . 169

## La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio

**Antonio Cayón Galiardo**

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

### I. Introducción

La historia sufrida por el Impuesto sobre el Patrimonio muestra, desde su implantación, cuestiones que resultan de especial interés por afectar a una figura que ha tenido una escasa capacidad recaudatoria y que reflejan la gran influencia que han podido ejercer en este ámbito las ideas políticas, la doctrina económica y hasta grupos de presión interesados en ciertos aspectos de su regulación o, incluso, en su desaparición.

Desde una perspectiva jurídica su existencia ha estado también presidida por cambios constantes que han llegado hasta la actualidad y por cuestiones que lo singularizan, y que van desde su nacimiento como tributo extraordinario y transitorio que gravaba el patrimonio familiar (la declaración, en caso de matrimonio, era conjunta); su pronta inclusión entre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas (con atribución de competencias normativas); la ausencia de una reglamentación propia (excepto el RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el citado Impuesto); y, más recientemente, su supresión y casi inmediata recuperación, ésta con carácter temporal.

Si repasamos esta evolución, hemos de recordar que el Impuesto se introduce en nuestro sistema por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, una de las primeras leyes aprobadas en la legislatura constituyente, naciendo como un tributo de carácter extraordinario, en el marco de la importante reforma del sistema tributario iniciada ese año.

Su implantación venía avalada por el Libro Blanco (Informe sobre el Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma) en el que se decía estar “Recomendado... por el Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E.,” por lo que se podía afirmar “que el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, por su general aceptación en -precisamente- aquellas realidades fiscales socialmente más avanzadas, constituye una figura a cuya implantación debe aspirar todo sistema impositivo que intente su aproximación al que hoy es estimado como ideal”.

Aunque los siguientes datos no se refieren al tiempo de la implantación del impuesto, lo cierto es que su introducción en España podía justificarse en el hecho de que “los índices de concentración de la riqueza son más elevados que los de la renta. Esta mayor concentración es el resultado de la acumulación de los flujos de ahorro y de las transmisiones intergeneracionales. Es asimismo importante la desigualdad en la distribución de bienes cuyo origen es una herencia” (Laura de Pablos Escobar en relación con los resultados de la Encuesta Financiera de las Familias del Banco de España -2002- “ALTERNATIVAS A LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO” Documento de Trabajo 2009-006 UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID), de ahí que se le asignase tanto la función de gravar las ganancias de capital que no han sido realizadas como la de aumentar la tributación de las rentas de capital, ambos efectos en consonancia con la reforma que se proyectaba introducir en la imposición sobre la renta, dándole un carácter sintético salvo en las rentas consideradas como plusvalías.

De otro lado, como es sabido, habría de cumplir con la finalidad de servir de instrumento de control de los movimientos de elementos patrimoniales y, con ello, de mejora en la gestión de otros impuestos.

Estos caracteres y funciones se mantendrían invariables en la Ley que consolida el Impuesto en nuestro sistema (la Ley 19/1991, de 6 de junio) cuya vigencia se alarga -formalmente al menos- hasta el presente, aunque hayan de destacarse las importantes modificaciones que sucesivamente se irían introduciendo dado que algunas de ellas conformarían los aspectos del tributo más estudiados doctrinalmente y con mayor abundancia de doctrina administrativa, hasta el extremo de ser objeto de la única reglamentación existente sobre la citada Ley.

También es relevante ahora recordar que, en virtud del Acuerdo adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, cuyos contenidos fueron incorporados a la LOFCA mediante la Ley Orgánica 3/1996, se atribuyeron a las Comunidades Autónomas algunas competencias normativas relativas al impuesto, aunque el núcleo más importante de las funciones gestoras permaneciese en manos de la Administración del Estado.

En esta situación, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de la que nos ocuparemos enseguida, suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio sin derogarlo, pero eliminando “la obligación efectiva de contribuir por el Impuesto sobre el Patrimonio, entre otras razones por haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar principalmente patrimonios medios” (EM del Real Decreto-ley 13/2011). Y, tras pocos años en ese estado de “letargo”, el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, ha venido a restablecer, con carácter temporal, el Impuesto sobre el Patrimonio, fundándose en “La necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos” y en el hecho de que “las circunstancias actuales y los efectos de la crisis económica hacen necesario el restablecimiento efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a

la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España”.

Hecha esta breve descripción de la historia del Impuesto, repasaremos los dos hitos más recientes de la misma, la suspensión temporal y su reactivación.

## II. La supresión o suspensión del IP

Según hemos señalado anteriormente, fue la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, la que suprime –o suspende– el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio con efectos desde el 1 de enero de 2008.

Del examen de esta disposición se deducen algunas cuestiones de interés:

### a. El contexto de la supresión del tributo

Nos decía la EM de Ley 4/2008, justificando la medida que se adoptaba, que

*“La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal ...; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva ...*

*Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.”*

Es decir, el tributo ya no cumplía –o no lo hacía eficazmente– las funciones que debía desempeñar el sistema.

Efectivamente, como ha resumido J. Calvo Vérguez (“La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”), al tributo se le imputaban los siguientes defectos: *“El Impuesto conoció un inmovilismo en cuanto a la tarifa de tipos de gravamen que le hizo perder justificación y «popularidad» como figura que gravaba a las grandes fortunas. Así, por ejemplo, si se compara la tarifa de 1977 con la de 2008 ... puede observarse sin mayor análisis que aquélla no fue deflactada en la medida exigida por el paso de las tres últimas décadas con etapas de inflación importantes. .... Estas observaciones son ciertas, aun considerando que la individualización del tributo significó una reducción de la carga tributaria en bastantes casos.*

El principio de igualdad tributaria (igualdad en la ley) se transgredía en el IP con el diferente método de valoración de los dos grandes bloques de riqueza sujetos al Impuesto: riqueza inmobiliaria y mobiliaria. Nada justificaba una discriminación que aquí se producía en contra de la riqueza mobiliaria.”

También era un argumento de no poca importancia el hecho de que en los países europeos esta figura impositiva hubiese ido desapareciendo de aquéllos sistemas que en algún momento la tuvieron vigente. Así, en Austria (1994), Dinamarca (1995), Holanda (2001), Finlandia, Luxemburgo y Suecia fue objeto de

derogación; y en Alemania fue suspendido por inconstitucional en 1997, de forma que, en la actualidad, sólo Francia mantiene un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas –“Impôt de solidarité sur la fortune”, con un mínimo exento (en 2009) de 790.000 € (Mónica Gómez de la Torre del Arco “La financiación autonómica y la eliminación del Impuesto sobre el patrimonio: dos alternativas financieras para compensar la pérdida recaudatoria”). En el caso español, se añade a la anterior argumentación, que recaer principalmente sobre el ahorro de las familias de rentas medidas con unos tipos de gravamen que podían considerarse eran los más altos del mundo. A pesar de ello, se destacaba por los especialistas su escasa capacidad recaudatoria, a lo que no habían sido ajenas las medidas de exención introducidas por el propio Estado, principalmente las relativas al patrimonio empresarial.

Del lado de su incidencia económica se afirmaba que *“su potencial redistributivo es ínfimo y por tanto, se puede afirmar que el impacto real del Impuesto en la distribución de la riqueza es muy bajo. Además, estamos considerando exclusivamente a los declarantes y no a la población total, lo que el impacto en la distribución de la riqueza en España aún sea mucho más reducido”* (Laura de Pablos Escobar).

Y, dado su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, también se criticaba tanto la falta de coordinación entre administraciones, como la diferente significación del mismo en las distintas Comunidades. Así, siendo la recaudación media el 2% de sus ingresos, en el caso de Madrid y Cataluña este porcentaje supera el 4%.

En resumen, aunque no faltaban autores favorables al mantenimiento del impuesto, reformándolo, las críticas que se formulaban y los argumentos que se esgrimían tuvieron como efecto crear una opinión generalizada que preconizaba su supresión definitiva.

## **b. La técnica empleada: la bonificación en la cuota**

---

A pesar, según hemos advertido, de que la mayoría de las opiniones eran favorables a la derogación definitiva del impuesto, sin embargo la técnica decidida por el legislador fue finalmente la de introducir una bonificación en la cuota del 100 %, aplicable tanto a la obligación real como a la obligación personal de contribuir, con lo que la cuota íntegra se reducía, en todos los casos, a 0.

En concreto, la Ley 4/2008, modificaba, de un lado, el artículo 33 de la Ley 19/1991 que quedaba redactado de la siguiente forma:

*“Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.*

*Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.”*

Y, para evitar la supervivencia de las obligaciones formales, se derogaban los artículos 6, 36, 37 y 38, y la disposición transitoria.

Las razones que determinaron la elección de este método de suspensión del tributo, se exponían en la propia EM de la Ley 4/2008, que lo justificaba en la no necesidad de modificar la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación

de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues cualquier modificación de esta Ley conllevaría un proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

No obstante ello, también se han aducido como razones para aplicar esta técnica –bonificación total en la cuota- que una derogación del impuesto habría supuesto una renuncia por parte del Estado a una materia imponible, por lo que podría ser aprovechada por las Comunidades Autónomas para el establecimiento de impuestos propios sobre el patrimonio neto de las personas físicas –aunque existen opiniones que advierten de las limitaciones constitucionales al respecto-. Ello en virtud de la previsión contenida en el artículo 6º.2 de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980) en la que se establecía: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”.

De otra parte, la derogación podría tener efectos sobre las remisiones que otras leyes de nuestro sistema tributario hacían al texto de la Ley 19/1991, como es el caso de las normas sobre valoraciones o sobre la regulación de la exención relativa al patrimonio empresarial familiar.

### **c. Los efectos de la suspensión**

---

De entre otros efectos que han podido derivarse de las suspensión del tributo, deben destacarse principalmente dos: los referidos a los propios contribuyentes, y los afectantes a las Comunidades Autónomas.

En relación a los primeros, señalaremos que se ha invocado como principal efecto el incremento de renta disponible en manos de los contribuyentes, favoreciendo tanto el ahorro como las inversiones en España por parte de sujetos no residentes, si bien, estos efectos no resultan significativos pues, en el último ejercicio de vigencia del Impuesto de Patrimonio, 2007, estaban obligados a declararlo algo menos de un millón de contribuyentes, 981.000, que ingresaron 2.100 millones de euros.

En cuanto a la incidencia en el ámbito de las Comunidades Autónomas, en términos cuantitativos, se ha fijado la pérdida de sus ingresos en torno a un 6% de la recaudación de los tributos cedidos tradicionales, por lo que se dispuso en la Disposición Adicional Segunda de la propia Ley 4/2008, que, el Gobierno, de conformidad con el principio de lealtad institucional, procedería a evaluar bilateralmente en el marco de la reforma del sistema de financiación el importe correspondiente a la pérdida de ingresos en orden a hacer efectiva la compensación correspondiente.

Aunque tal compensación se ha llevado a cabo, hemos de recordar que todas las medidas estatales que conllevan una reducción de ingresos o un aumento de gastos para las Comunidades Autónomas, siempre conforman un argumento adicional en la negociación política con el Estado al efecto de demandar nuevos recursos, sin que se atienda a la realidad de las cosas, en la que se pone de manifiesto que algunas Comunidades, las que habían ejercido sus competencias normativas en este Impuesto, lo han hecho con el exclusivo objeto de reducir la carga fiscal y, por tanto, con pérdida de ingresos para ellas. Debiendo añadirse a lo anterior que, cuando la decisión o medida ha sido adoptada unilateralmente por el Estado, aparecerá también el argumento o la invocación al principio de lealtad institucional, que, en este caso, sí resulta afectado.

### III. La reactivación del Impuesto

Una vez expuestos los términos en que se suspendió la vigencia o efectividad del impuesto, veamos el último hito de la historia del tributo.

Como dijimos más arriba, ha sido el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, la norma que ha restablecido la efectividad del gravamen, pero, como reza en el título, con carácter temporal.

Como se desprende de la lectura de la norma, su reactivación, no solo se ha previsto temporalmente, sino que se caracteriza por cuanto se mantiene la estructura y contenido anteriores del impuesto salvo en algunos aspectos en los que se adaptan o modifican algunas disposiciones para mejorar algunos de los defectos que se le imputaron a la hora de suspenderlo, así como también se respetan las competencias que ostentan las CCAA, aunque es dudoso que se ajusten a las modificaciones introducidas en la LOFCA en el año 2009. Es decir, dado que no se introducen modificaciones estructurales –salvo en lo que después expondremos– se puede decir que el restablecimiento del impuesto tiene una finalidad recaudatoria, aunque no estén ausentes otros objetivos de carácter social o político (Miguel Ángel Martínez Lago “Del constitucionalizado <santo temor al déficit> al resucitado impuesto <extraordinario> sobre el patrimonio”).

Estas notas o caracteres se expresan claramente en la propia exposición de motivos en la que se indica:

*“...el restablecimiento del impuesto tiene carácter temporal ya que se contempla exclusivamente en 2011 y 2012, debiéndose presentar las consiguientes declaraciones, respectivamente, en 2012 y 2013, años en los cuales se ha de continuar con el desarrollo de las políticas públicas y con el esfuerzo para reducir el déficit en todos los niveles de la Administración. ...Es importante resaltar que el Impuesto sobre el Patrimonio que ahora se restablece sigue siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, por lo cual recuperan de manera efectiva su capacidad normativa y la recaudación corresponde a estas Comunidades Autónomas, lo que supondrá para las mismas la posibilidad de obtener en esos años unos recursos adicionales a los que resulten del nuevo modelo de financiación, que ayudarán a cumplir los objetivos antes citados.*

(...)

*En cuanto a la figura jurídica a través de la cual se aprueba esta medida, debe destacarse, que no se introducen modificaciones sustanciales en la estructura del impuesto, que se reactiva...”*

Al igual que hicimos en el apartado anterior, destacaremos algunas de las cuestiones de interés en relación con su reactivación.

#### **a. Las motivaciones para su reactivación**

Siguiendo con el examen de la exposición de motivos del RD Ley de 2011, advertimos que dos han sido los objetivos perseguidos que se declaran: “*el objetivo del restablecimiento del gravamen del impuesto es la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que*

*se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa. Con ello se logrará una mejor distribución de la renta y la riqueza ...”*

Ahora bien, la doctrina que había sido crítica con la suspensión del tributo – véase Rafael Calvo Ortega “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”- lo fue porque consideraba más conveniente que se hubiese atendido a su reforma a fin de equilibrar nuestro sistema impositivo en términos de justicia tributaria, razón por la que es posible que se alcen voces a favor de algunas de las modificaciones que se han introducido en este segundo momento de la vida del impuesto, aunque no dejarán de señalar lo limitado de sus efectos y alcance en tal sentido, poniendo de relieve que la principal causa de su restablecimiento ha sido la recaudación.

A nuestro juicio, se trata de una motivación que, en las actuales circunstancias no puede desconocerse ni dejar de valorarse en toda su intensidad, aunque hayamos de dejar a un lado el debate sobre la orientación que las medidas de política económica deberían adoptar en este momento para ocuparnos de otros aspectos relativos a su restablecimiento.

## **b. La utilización del RD Ley**

La primera cuestión que ha llamado la atención de los escasos trabajos que hasta ahora se han publicado sobre la reactivación del impuesto es el hecho de la utilización del Decreto Ley como vehículo normativo, ya que el art. 86 de la Constitución exige que concurren razones de extraordinaria y urgente necesidad.

Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional al efecto de controlar la constitucionalidad de estas normas efectúa un examen de la motivación expresada en la propia disposición, el Decreto Ley al que nos referimos, incluye los siguientes motivos: (a) *“cabe señalar que a la vista de la situación económica y presupuestaria, se hace necesaria la adopción de la medida de manera inmediata, para garantizar la obtención de ingresos en los dos próximos ejercicios a fin de asegurar los objetivos de estabilidad asumidos por España”*. (b) *“La urgencia en la aprobación de estas normas se justifica, además, por la necesidad de dejar un tiempo suficiente para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer, de así desearlo, sus competencias normativas en este escenario de recuperación del impuesto”*. Y (c) *“es también necesario que los contribuyentes que lo van a ser por el Impuesto puedan tener conocimiento con la mayor antelación posible de las obligaciones devengadas en este año y que les serán exigibles el año que viene, con respecto al corriente”*.

De otra parte, quienes se han ocupado del tema, con cuyo criterio coincidimos, destacan principalmente el hecho de que esta norma pudiera considerarse que afecta al deber de contribuir – deber regulado en el Título I de la CE- lo que impediría el uso de esta norma con rango o eficacia de Ley. No obstante también han señalado que es muy dudoso que pudiera cuestionarse su constitucionalidad dada “la benevolente interpretación que el Tribunal Constitucional ha venido dedicando a la gran mayoría de decretos-leyes... a partir del año 1997” sin que tampoco se pueda afirmar que el Impuesto sobre el Patrimonio “represente una ‘figura central’ del sistema” (Miguel Ángel Martínez Lago). O como también se ha escrito “tradicionalmente se ha considerado que la «extraordinaria y urgente necesidad» no puede entenderse de manera restrictiva, disponiendo el Gobierno en cada momento de la posibilidad de discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 182/1997, de 28 de octubre)”, si bien, “en el presente caso, los ciudadanos que realizan el hecho imponible del Impuesto pasan de no tributar nada por el

mismo (bonificación en cuota del 100%) a pagar por dicho tributo en su plenitud siempre y cuando superen el mínimo exento de 700.000 euros fijado al efecto" (Juan Calvo Vérguez).

### **c. La elevación del mínimo exento y la exención en la vivienda habitual**

---

Sin duda la modificación más importante que el restablecimiento del impuesto incorpora respecto de la regulación suspendida desde 2008, es la que afecta a la vivienda habitual y al mínimo exento.

Respecto de la primera, el artículo 4 de la Ley 19/1991, en la redacción anterior a reforma, venía a declarar que la vivienda habitual del contribuyente, según se define en la LIRPF, estaría exenta hasta un importe máximo de 150.253,03 euros. Dicho importe se eleva a 300.000 euros en los años en los que resulte de aplicación el impuesto.

Respecto de la segunda - mínimo exento-, el artículo 28 de la Ley 19/1991, venía a disponer lo siguiente:

*"Artículo 28. Base liquidable.*

- 1. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*
- 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 108.182,18 euros.*
- 3. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.*
- 4. El mínimo exento a que se refieren los apartados anteriores no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir."*

Pues bien, esta disposición adopta una nueva redacción en la que se ordena:

*"Artículo 28. Base liquidable.*

*Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*

*Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.*

*Tres. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir."*

Es decir, no solo se eleva el mínimo exento a 700.000 euros, sino que será aplicable a los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

## d. Otras modificaciones en la Ley 19/1991

Hemos de recordar que la Ley 4/2008 que suspendía la efectividad del impuesto en la forma que hemos expuesto anteriormente, además de introducir la bonificación del 100 % en la cuota, derogaba –ahora no suspendía– varias disposiciones de la Ley 19/1991, con la finalidad de suprimir las obligaciones formales que se mantendrían vigentes a pesar de no resultar cuota alguna a ingresar. En concreto, se derogaron los artículos 6, 36, 37 y 38.

Partiendo de esta situación, el restablecimiento del tributo exige ahora dos cosas: de una parte, aprobar los preceptos relativos a las obligaciones formales que se habían suprimido; de otra, armonizar estas nuevas disposiciones con la modificación que se introduce en cuanto al mínimo exento que antes hemos resumido.

En consonancia con ello, el RD Ley añade a la Ley 19/1991, un nuevo artículo 6º (Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España), con idéntica redacción al que se había derogado; un nuevo artículo 36 (Autoliquidación) también con la misma redacción del antes derogado; y un nuevo artículo 37 en el que se van a realizar algunas adaptaciones respecto de las otras modificaciones introducidas.

Estas adaptaciones consisten en alterar la norma que preveía quienes se encontraban obligados a declarar, que, en la redacción derogada eran las siguientes personas:

- “a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, ... resulte superior al mínimo exento que procediere, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas.*
- b) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto.”*

Pues bien, en los años en que resulte de aplicación el impuesto, salvo otra modificación, la norma altera la enumeración anterior viniendo a disponer:

*«Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración.*

*Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.»*

Es decir, además de elevar significativamente el importe del valor de sus bienes o derechos que, cuando no provoquen el deber de realizar ingreso alguno, conlleven la obligación de declarar, se generaliza esta disposición también a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, sea cual sea su forma de tributación.

Finalmente, en el nuevo artículo 38 (Presentación de la declaración) que reemplaza al anteriormente derogado (2008) se va a introducir una pequeña innovación al señalar que la declaración, que se efectuará

en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Economía y Hacienda, “podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos”.

## IV. La posición de las CCAA

Siendo el Impuesto sobre el Patrimonio un impuesto cedido a las CCAA, procede dedicar una reflexión particular sobre esta cuestión, ya que son varios los aspectos que tienen interés.

### a. La recuperación de las competencias (normativas y gestoras) atribuidas a las CCAA

Como ya hacía notar la exposición de motivos del RD Ley, al referirse al aumento del mínimo exento que se venía aplicando en el impuesto antes de 2008, dicho incremento se hace “sin perjuicio de las competencias normativas que sobre esta materia ostentan las Comunidades Autónomas”.

A este respecto hay que recordar que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, redactaba el artículo decimonoveno, dos, en los siguientes términos:

*“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:*

*b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.”*

Por su parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, reiteraba, en el artículo 47, este mismo alcance en relación con las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Ahora bien, habiéndose modificado el mínimo exento en la forma antes expuesta, y al haberse establecido por diversas Comunidades Autónomas un mínimo exento distinto, se suscita un problema pues la nueva redacción del artículo 28, dispone:

*“Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.”*

Es decir, en las CCAA que tengan establecido un mínimo exento distinto, será este el que se aplique y no los 700.000 euros fijados ahora por el Estado. Recordemos que, entre los motivos que se expresaban para justificar la adopción de esta medida mediante un Decreto Ley, se hacía mención a “la necesidad de dejar un tiempo suficiente para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer, de así desearlo, sus competencias normativas en este escenario de recuperación del impuesto”.

Según la información de que disponemos, en el momento en que se decidió la suspensión del tributo (2008) la situación en las CCAA era la siguiente: Andalucía (Ley 3/2004) había fijado en 250.000 euros el mínimo exento para discapacitados en grado 33%; Canarias (Ley 12/2006) en 120.000 euros el mínimo exento general y 400.000 euros para discapacitados en grado 65%; Cantabria (Decreto Legislativo 62/2008) en 150.000 euros el mínimo exento general, 200.000 euros para discapacitados en grado 33% y 300.000 euros para discapacitados en grado 65%; Cataluña (Ley 31/2002) había fijado el mínimo exento general en 108.200 euros (misma cuantía que el fijado por el Estado) y 216.400 euro para discapacitados en grado 65%; la Comunidad de Madrid (Ley 3/2008) en 112.000 euros el mínimo exento general y 224.000 euros para discapacitados en grado 65%; la Comunidad Valenciana (Ley 14/2007) 150.000 euros el mínimo exento general y 250.000 euros para discapacitados en grado 65%; Extremadura (Decreto Legislativo 1/2006) en 120.000 euros para discapacitados en grado 33%, 150.000 euros para discapacitados en grado 50% y 180.000 euros para discapacitados en grado 65%; Galicia (Ley 14/2004) había fijado el mínimo exento general en 108.200 euros (misma cuantía que el fijado por el Estado) y en 216.400 euros para discapacitados en grado 65%; y las Islas Baleares (Ley 6/2007) en 120.000 euros el mínimo exento general, 150.000 euros para discapacitados en grado 33% y 300.000 euros para discapacitados en grado 65%.

Por tal motivo, *“si los Parlamentos autonómicos no deciden cambiar estos mínimos antes de concluir el mes de diciembre, serán los que rijan en las comunidades autónomas correspondientes, lo que puede acabar con el objetivo marcado por el Gobierno de recaudar a costa de las clases más altas y no de las clases medias”* (Laura de Pablos Escobar).

Dado que, en el momento en que redactamos este trabajo, no disponemos de una información completa, sino de noticias de prensa sobre la reacción que al respecto han anunciado distintas CCAA, incluso los territorios forales, en unos casos respecto de la modificación de sus anteriores disposiciones y, en otros, respecto de introducir bonificaciones, distintas al mínimo exento pero tendentes a dejar sin efectividad el impuesto en sus territorios, no es posible ofrecer un cuadro de la situación en la que realmente se aplicará el impuesto una vez que ha sido reactivado.

Además del efecto que la reactivación del impuesto ha de suponer en las competencias normativas de las CCAA, no podemos olvidar que, en el ámbito de las competencias gestoras, también se pueden producir consecuencias, especialmente teniendo en cuenta tanto las reformas introducidas en algunos Estatutos de Autonomía como las realizadas en la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Así, en relación al nuevo artículo 38 (Presentación de la declaración) que, en virtud del Decreto Ley, reemplaza al anteriormente derogado (2008) hemos de advertir que se produce una atribución al titular del Ministerio de Economía y Hacienda de competencias relativas a la forma y lugar de presentación de las declaraciones, atribución que no está en consonancia con lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ya que, su artículo 55, al fijar el alcance de la delegación de competencias a las CCAA en relación con la gestión tributaria correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio, atribuye a estas la competencia para:

*“e) La aprobación de modelos de declaración.*

f) *En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos*"

Esta disposición se matiza en el artículo 54 de la mencionada Ley cuando se dispone que, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio:

*"3. Las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán, en su caso, conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Administración del Estado y las Comunidades Autónomas acordarán lo que proceda en orden a la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias."*

### **b. La compensación derivada de la supresión del gravamen y su reactivación.**

Aunque en el momento de la suspensión del impuesto se propuso por parte de algunos autores establecer una compensación a favor de las CCAA instrumentada por medio de la atribución de rendimientos derivados de otros impuestos -desarrollar al máximo el tipo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y establecer un Impuesto sobre las ventas minoristas del tabaco (Mónica Gómez de la Torre del Arco), la decisión final (adoptada en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas) fue la de transferir a cada Comunidad el importe del Impuesto sobre el Patrimonio calculado con la recaudación de 2008.

Así, en la disposición transitoria sexta de la citada Ley se fijaba la compensación por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en 2009, 2010 y 2011, ordenando que las CCAA habrían de recibir "en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio".

## **V. Una reflexión sobre el restablecimiento del impuesto**

Siendo la finalidad del restablecimiento del impuesto principalmente recaudatoria, hemos de advertir primeramente que algunos autores habían señalado que, a la hora de recuperar el impuesto, existían dos alternativas: bien, siguiendo el modelo francés del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, fijar un mínimo exento elevado, y, bajando los tipos de gravamen, suprimir muchas de las exenciones además de aplicar unos criterios de valoración homogéneos para todos los activos. O, bien, limitarse a reducir los tipos de gravamen. En ambos casos, se procuraría mantener o incrementar la recaudación (Laura de Pablos Escobar y también Juan Calvo Végez). Es decir, se debía aprovechar esta oportunidad para reformarlo en profundidad. Ahora bien, si la previsión decidida en el Decreto Ley es que el tributo vuelva a suspenderse al término de dos años de vigencia, esta posibilidad fue descartada -con independencia de lo que después diremos-, además de que hubiera supuesto reabrir el debate sobre la conveniencia de mantener el impuesto.

En cuanto a la opción seguida finalmente, los datos que ha suministrado el Ministerio de Economía y Hacienda señalan que la recuperación del Impuesto afectará a unos 150.000 o 160.000 contribuyentes,

obteniendo una recaudación adicional de unos 1.080 millones anuales, calculando que el Impuesto se aplicase uniformemente. Es decir, sin considerar su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas. Ahora bien, por parte de estas, las CCAA que son las destinatarias de la recaudación, ya hemos indicado que se esperan reacciones muy diferentes que podrán oscilar desde la efectiva supresión del mismo hasta el aprovechamiento de las posibilidades que se ofrecen con el restablecimiento temporal, lo que pone en cuestión la estimación recaudatoria antes apuntada.

De otra parte, hemos de señalar que la supresión futura del impuesto, prevista en el Decreto Ley comentado, no va a suponer ninguna compensación financiera a favor de aquéllas. En concreto, el propio Decreto Ley ha previsto que, con efectos desde 1 de enero de 2013, se volverán a reintroducir en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, las modificaciones que fueron aprobadas en la Ley 4/2008 de supresión del tributo. Es decir, se aplicará nuevamente, sobre la cuota íntegra del impuesto, una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, y se derogarán los artículos 6, 36, 37 y 38.

Y, en previsión de esta nueva suspensión, en la propia exposición de motivos se advierte que *“la supresión futura de este impuesto o la creación de otro de naturaleza estatal, no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, puesto que ya se les compensó de manera definitiva consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación”*. Apreciación que se acoge en el artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, donde se dice:

*“Artículo 25. Tributos cedidos*

1. *Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:*
  - b) *Impuesto sobre el Patrimonio.*
2. *La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.”*

En resumen, que las CCAA son quienes van a decidir cual será la efectividad última que el impuesto ha de tener durante los dos años de su restablecimiento, si bien, dado que el tributo vuelve a entrar en otro periodo indefinido de suspensión, no puede descartarse una nueva reactivación de la figura, lo que da argumentos a quienes habían propuesto una reforma en profundidad del impuesto.

Finalmente, hemos de referirnos a una afirmación que se ha reiterado con motivo de la reactivación del tributo, y que sostiene que los grandes patrimonios tratarán de modificar su residencia fiscal de una Comunidad Autónoma a otra para evitar el pago, aprovechando las diferencias de tributación que han de aparecer.

A este efecto, recordaremos que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en relación con la residencia habitual de las personas

físicas, punto de conexión interno en el Impuesto sobre el Patrimonio, ha establecido una medida a estos efectos por la que se establece:

*“4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.*

*Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio.*

*En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.*

*b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.*

*c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.”*

Ciertamente que la medida, al estar pensada para los casos de elusión del Impuesto sobre la Renta, puede no resultar aplicable a muchos casos en los que el cambio de residencia no tenga efectos en este impuesto, aunque sí, en el Impuesto sobre el Patrimonio, tampoco debe olvidarse que, en relación con la residencia habitual de las personas físicas, en el mismo artículo 28, existen otras previsiones por las que se establece una presunción –iuris tantum- sobre la permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando en dicho territorio radique la vivienda habitual del contribuyente, así como una disposición para los casos en que no fuese posible determinar la permanencia en un determinado territorio, ya que, entonces, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, a cuyo efecto se dictan reglas especiales para su determinación.



## **Determinación del valor de adquisición de los bienes y derechos transmitidos por herencia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: una interpretación razonable del Artículo 36 de la Ley 35/2006**

**Guillermo G. Núñez Pérez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de AEDAF

### **Resumen**

Se plantea en este trabajo cuál es la interpretación más correcta desde el punto de vista jurídico del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a las reglas de valoración (fijación del valor de adquisición/valor de enajenación) de bienes y derechos cuando los mismos se adquieren por una transmisión gratuita *mortis causa* y luego son transmitidos por los herederos.

### **Abstract**

*The following study reflects the author's opinion as to which should be the correct interpretation of Article 36 of the Spanish Personal Income Tax Act 35/2006. Article 36 determines the rules in order to calculate the market value of an asset inherited by an individual. From the perspective of the Personal Income Tax, this value becomes the value of acquisition necessary to calculate the gain or loss that arises when that asset is disposed.*

### **Palabras clave**

Impuesto de Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Valor real; Valor de adquisición; Valor de enajenación; Ganancia patrimonial; Pérdida patrimonial; Administración Tributaria estatal; Administración Tributaria autonómica; Procedimiento de Inspección; Prescripción; y, Seguridad jurídica.

### **Keywords**

*Inheritance and Gift Tax; Spanish Personal Income Tax; Market value; Acquisition value; Disposal value; Capital gains; Asset losses; State Tax Administration; Regional Tax Authorities; Inspection procedure; Prescription; and, Legal security.*

## I. El supuesto de hecho

En el año 2000 una persona fallece y sus sucesores no presentan autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En el año 2007, los sucesores aceptan la herencia y deciden vender cuatro parcelas urbanas provenientes de la misma, no declarando en su respectivo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a dicho ejercicio ganancia/pérdida patrimonial alguna por entender que la misma no se ha producido, toda vez que el valor de adquisición coincide con el valor de enajenación.

La Administración Tributaria entiende, por el contrario, que sí se ha producido una ganancia patrimonial imputable por partes iguales a los herederos, y que la misma se ha de cuantificar, tal y como así dispone la Ley reguladora del IRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición de las mismas y el consiguiente valor de enajenación. En la medida en que los contribuyentes no presentaron en su día autoliquidación por el ISD, no existe según la Inspección valor declarado a efectos de dicho impuesto, negando ésta eficacia jurídica alguna al valor que respecto al ISD los contribuyentes declararon como valor de adquisición de las cuatro parcelas ante la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma con ocasión de la aceptación de la herencia en el año 2007.

A partir de esta negativa por parte de la Inspección a la hora de reconocer eficacia jurídica alguna al valor que a efectos del ISD declaran los contribuyentes en el año 2007, la Inspección considera que es preciso determinar el “valor real” de las cuatro parcelas en el año 2000 a efectos del ISD, tal y como así dispone el artículo 36 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF en orden a la posterior determinación del valor de adquisición de las mismas para el cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial que proceda.

En consecuencia, la cuestión objeto de análisis está directamente conectada a cuál sea la interpretación más correcta desde el punto de vista jurídico del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a las reglas de valoración (valor de adquisición/valor de enajenación) de bienes y derechos cuando los mismos proceden de una transmisión a título lucrativo y, en particular, de una transmisión *mortis causa*.

## II. Breve referencia a la evolución legislativa del gravamen de las ganancias patrimoniales por adquisiciones *mortis causa* en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Sin necesidad de remontarnos a los antecedentes históricos más lejanos en el tiempo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo cierto es que este impuesto respondía en sus orígenes plenamente a la necesidad de coordinación y coherencia que demandaba el sistema tributario que se instauró en nuestro país con ocasión de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre. En tanto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) sometía a gravamen, entre otras, las ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto con ocasión de las transmisiones *mortis causa* de bienes y derechos, que son las que aquí ahora nos importa resaltar, los impuestos personales sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y de sociedades (IS) sometían a gravamen las posibles ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto con ocasión de las transmisiones

posteriores que de tales bienes y derechos hicieran los herederos. Se lograba de esta manera someter a gravamen las ganancias patrimoniales que pudieran estar presentes en la transmisión de los bienes y derechos del causante a favor de los sucesores (personas físicas o personas jurídicas) a través del ISD y, de otro lado, esas otras ganancias patrimoniales que pudieran derivarse con ocasión de la transmisión posterior de tales bienes y derechos por parte de los herederos a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, según fueran estas personas físicas sujetos al IRPF o sujetos pasivos del IS.

Aunque inicialmente el ISD en su modalidad de gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* coexistió con el sometimiento a gravamen en el IRPF del causante de la llamada “plusvalía del muerto”, esta última modalidad, como es sabido, desapareció más tarde en el IRPF<sup>1</sup>, quedando de esta forma perfectamente coordinados y complementados los gravámenes por el ISD y por los impuestos personales sobre la renta. Con posterioridad y con efectos de 1 de enero de 1999, las ganancias patrimoniales (incrementos de patrimonio) obtenidos por las personas jurídicas por adquisiciones gratuitas, dejarían de estar sujetas al ISD y pasarían a gravarse directamente por el Impuesto sobre Sociedades<sup>2</sup>. Con relación a esta última modificación normativa, hemos de indicar que la misma supuso establecer una importante ventaja fiscal para aquellos descendientes personas físicas que “adquirieran” los bienes y derechos del causante a través de una persona jurídica: de una tarifa progresiva (ISD) se pasaba directamente a un tipo proporcional (IS), aparte, claro está, de otras opciones fiscales incluso aún más ventajosas que se abrían en el seno de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades después de las modificaciones legislativas introducidas por las Comunidades Autónomas en el ISD.

Pero los auténticos cambios normativos con incidencia sustantiva en el ISD se van a producir a partir de la promulgación del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica.

Como se señala en la Exposición de Motivos de este Real Decreto-Ley, “*Las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido*”. Estas medidas se van a concretar en lo fundamental en una reducción en la base imponible del ISD que asciende al 95% del valor de la empresa familiar y/o de la vivienda familiar del causante cuando los causahabientes sean el cónyuge o los hijos y se cumplan determinados requisitos en cuanto a la permanencia de tales bienes en el patrimonio de los sucesores.

1 “El Libro Blanco de la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que constituyó el fundamento jurídico de la Ley 18/1991, de 6 de junio, propuso la supresión del gravamen referido, por considerar que la ‘plusvalía del muerto’ era un exceso teórico, decisión que adoptó esta Ley, aunque confirmó la ‘plusvalía del donante vivo’, que, dicho sea de paso, tenía el mismo fundamento teórico que la ‘plusvalía del muerto’ y su misma crítica, si bien esta Ley 18/1991, ha excluido las donaciones a favor de entidades públicas, y posteriormente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, ha excluido las donaciones de empresas o participaciones societarias familiares, en cuyo caso los donatarios reciben fiscalmente los bienes y derechos por el valor de adquisición de los mismos por el donante, de manera que el gravamen del aumento del valor de los mismos se difiere a ulteriores transmisiones” (FJ 5º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2003, nº de recurso 6762/1998).

2 Disposición Final Primera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, que modificó en el sentido indicado el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD.

Simultáneamente con estas medidas legislativas adoptadas por el Estado, desde el punto de vista doctrinal se sucederán las opiniones de autores que propugnan la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, el no gravamen de las transmisiones de bienes y derechos de padres a hijos vía *mortis causa*. Sin embargo, será con la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, vigente hasta el 1 de enero de 2002, cuando ya de manera expresa se atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas en el ámbito de los impuestos estatales cedidos y, en particular, en el ámbito del ISD. El artículo 13.3 de esta Ley establecerá la posibilidad, entre otras, de que en el caso de las adquisiciones *mortis causa* las Comunidades Autónomas regulen las reducciones de la base imponible con ciertas limitaciones.

Estas competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales cedidos se verán decisivamente ampliadas a través de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y mediante la cual se acometerá, según se manifestaba en su Preámbulo, *“una importante reforma en el régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas [...] que se hace necesaria para garantizar la coherencia de todo el sistema tributario”*, y que en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se traducirá en que *“las Comunidades Autónomas puedan regular, novedosamente, las reducciones aplicables en la base imponible a las transmisiones “inter vivos”, mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones, y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación”*. Como se dirá expresamente por el artículo 23.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre reguladora del ISD (modificación introducida por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre): *“[...] las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes [...]”*

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que es la norma actualmente en vigor en esta materia, no hace sino confirmar las importantes competencias normativas previamente reconocidas a las Comunidades Autónomas en el ámbito del ISD desde el año 2001. Como se ha señalado con acierto por parte de la doctrina, el legislador estatal *“ha mirado para otro lado en relación con uno de los problemas nucleares que estamos tratando, en la medida en que en su específica regulación del ejercicio de competencias normativas no ha osado poner coto a los ejercicios irresponsables de ciertas CCAA que han debilitado el ISD, hasta prácticamente, en ciertos supuestos, hacerlo desaparecer; y ello es una notabilísima carencia de la nueva Ley 22/2009”*<sup>3</sup>.

Si quisiéramos caracterizar el uso que la mayoría de las Comunidades Autónomas han hecho de sus competencias normativas en el ámbito del ISD a partir del año 2002, el término más apropiado sería el de la “exención” por vía de hecho de las transmisiones *mortis causa* de padres a hijos de cualquier clase de bienes y derechos, pues no otro es el resultado que se logra mediante la articulación de la técnica de las bonificaciones en la cuota del Impuesto: *“Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes*

3 F. ESCRIBANO LÓPEZ: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en el libro *Curso de Derecho Tributario*. Parte Especial (F. PÉREZ ROYO. Director), 4ª Edición. Tecnos, Madrid, 2010, pags. 569-570.

*y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario”.*

¿Cuál es la principal y fundamental consecuencia que se deriva de la evolución normativa señalada con relación al ISD? A nuestro juicio, la consecuencia más relevante es que se ha cuestionado la coordinación y complementariedad que debe existir –y que existía– entre el ISD y el IRPF. En primer lugar, porque mediante el reconocimiento de bonificaciones en la cuota del ISD para las adquisiciones *mortis causa*, es obvio que se dejan de someter a gravamen las ganancias patrimoniales que obtienen los herederos de manera gratuita en tales supuestos. En segundo lugar, y esto es lo auténticamente decisivo, en tanto el “valor real” de bienes y derechos que es declarado por los contribuyentes del ISD se conforma como

valor de referencia para el cálculo del valor de adquisición de tales bienes y derechos en el ámbito del IRPF a fin de así calcular la posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión posterior de los mismos, es obvio que a partir de las modificaciones legislativas implementadas por las Comunidades Autónomas en el ISD, los contribuyentes van a declarar en el ISD como “valor real” de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa*, valores máximos que incluso podían llegar a ser en un primer momento superiores a los valores de mercado. La razón es evidente: en tanto la incidencia del “valor real” declarado era prácticamente nula en el ISD (bonificación en la cuota del 99%), su trascendencia a fin de determinar luego el valor de adquisición de los bienes y derechos a efectos del IRPF en el supuesto de una transmisión de los mismos por parte de los herederos, podía llegar a ser determinante para provocar pérdidas patrimoniales ficticias en el ámbito de este último impuesto, ya que en muchos casos ese valor de adquisición podía llegar a ser superior al valor de enajenación y dar lugar, consiguientemente, a una pérdida patrimonial.

Las consecuencias negativas que para los intereses de la Hacienda estatal en el ámbito del IRPF se derivaron de este hecho, que claramente además fomentaba la propia legislación autonómica bajo el amparo de la legislación estatal, determinaron que el legislador estatal modificara la redacción del artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007) en el sentido de establecer que la determinación del valor de adquisición de bienes y derechos procedentes de una transmisión lucrativa, si bien debía partir del “valor real” que resultare de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el mismo no podrá “*exceder del valor de mercado*”. Se trataba con ello, obviamente, de impedir que se continuara fomentando desde las propias instancias legislativas de las distintas Comunidades Autónomas la adopción de decisiones por parte de los contribuyentes claramente atentatorias no sólo contra los intereses recaudatorios de la Hacienda del Estado, sino contra los propios principios de justicia que informan el sistema tributario (posibilidad de generación de disminuciones patrimoniales ficticias en el IRPF).

¿Cuál es la principal y fundamental consecuencia que se deriva de la evolución normativa señalada con relación al ISD? A nuestro juicio, la consecuencia más relevante es que se ha cuestionado la coordinación y complementariedad que debe existir –y que existía– entre el ISD y el IRPF

Mediante esta última modificación legal del artículo 36 de la Ley del IRPF, se produce un efecto jurídico singular de enorme relevancia, toda vez que el valor declarado por los contribuyentes a efectos del ISD prevalecerá sobre el valor comprobado en tanto el impuesto no haya prescrito (artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD), pero no ocurrirá lo mismo con relación al IRPF cuando dicho valor declarado sea el punto de partida para el cálculo del valor de adquisición a efectos de la determinación de la posible ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de los bienes y derechos previamente adquiridos de manera gratuita. En este segundo supuesto, el valor en su día declarado de acuerdo con las normas del ISD, no podrá ser ahora superior al valor de mercado de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley del IRPF. Por consiguiente, en caso de que la Administración ejercite su potestad comprobadora respecto al IRPF, la misma podrá hacer prevalecer un valor comprobado inferior a aquel otro en su día declarado por el contribuyente a efectos del ISD, toda vez que dicho valor comprobado se corresponderá, a juicio de la Administración, con el auténtico valor de mercado que es el que en definitiva deberá ser tomado en consideración para el cálculo de la posible ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

En conclusión, desde el año 2002 puede afirmarse que la tendencia general por parte de las CCAA no es otra que la de “eximir” por vía del establecimiento de bonificaciones en la cuota que ascienden al 99% de la misma, a las adquisiciones de bienes y derechos entre padres e hijos obtenidas *mortis causa*, posibilitando además que los contribuyentes por ISD declaren un “valor real” de los bienes y derechos que corresponderá en términos sustantivos al valor de mercado de los mismos, pues ello redundará posteriormente en la ventaja fiscal que supondrá el cálculo del valor de adquisición de tales bienes y derechos a efectos del IRPF para el cálculo de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en caso de su posterior transmisión por los herederos.

### **III. La cuestión central objeto de debate: el criterio interpretativo de la inspección**

El supuesto de hecho aquí planteado como objeto de este trabajo deriva, tal y como hemos señalado, de una transmisión *mortis causa* acontecida en el año 2000, en la que los sucesores del causante no autoliquidan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), transcurre el período de prescripción de dicho impuesto y, en el año 2007, los sucesores aceptan la herencia y declaran ante la Administración Tributaria autonómica un valor de adquisición de cuatro parcelas procedentes de la herencia a efectos del ISD, que es tomado por los mismos como valor de adquisición válido para el cálculo de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, toda vez que en este último año las parcelas son objeto de transmisión onerosa a un tercero.

La cuestión central a debatir aquí es cuál sea la interpretación más acorde a Derecho que haya de darse al artículo 36 de la vigente Ley reguladora del IRPF que regula la determinación del valor de adquisición para el cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales de bienes que han sido adquiridos por transmisión *mortis causa*.

El punto de partida para afrontar la cuestión planteada es el artículo 36 de la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de diciembre), que regula o establece el criterio en virtud del cual se ha de determinar el valor de referencia inicial a fin de luego poder calcular el valor de adquisición de los bienes o derechos adquiridos

*mortis causa* para la determinación de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial originada con ocasión de la transmisión de los mismos en el ámbito del IRPF. En la redacción actualmente en vigor y aplicable al caso aquí planteado, dicho artículo dispone lo siguiente:

*“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, **tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado. [...]”***

El significado de la expresión *“tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...”*, no parece que pueda ser otro que el que pone de manifiesto la propia literalidad del precepto. Esto es, nos hallamos ante una norma de valoración que ordena se tenga en cuenta, para la determinación inicial del valor de adquisición de bienes y derechos adquiridos de manera gratuita a efectos del cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales en el IRPF, aquel valor que resulte *“de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

Pero si el significado del precepto es claro hasta el extremo de poder afirmar que aquí cabe aplicar la máxima *“in claris non fit interpretatio”*, ello no supone negar la necesidad de enfrentarse a los problemas que pueden surgir a la hora de aplicar a la realidad del caso concreto el mandato normativo. La hipótesis general que contempla este precepto está pensada para aquellos supuestos en los que existe de manera fehaciente un valor determinado de los bienes y derechos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; de un valor, en definitiva, que ha sido obtenido aplicando en sentido propio las normas de dicho impuesto.

Para esta hipótesis general, el valor obtenido puede tener un doble origen: de un lado, el valor puede ser el resultado de la correspondiente autoliquidación por el ISD presentada en su momento por los sucesores del causante; de otro, el valor puede ser el resultado, bien de una comprobación por parte de la Administración competente en materia de gestión del ISD del valor declarado por los contribuyentes, bien de una investigación realizada por esta misma ante la ausencia o incumplimiento de los contribuyentes de su deber de presentación de la autoliquidación por el ISD y consiguiente fijación del valor de los bienes y derechos heredados de acuerdo con las normas del impuesto. En este caso, ambas actuaciones

El valor declarado por los contribuyentes a efectos del ISD prevalecerá sobre el valor comprobado en tanto el impuesto no haya prescrito pero no ocurrirá lo mismo con relación al IRPF cuando dicho valor declarado sea el punto de partida para el cálculo del valor de adquisición a efectos de la determinación de la posible ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de los bienes y derechos previamente adquiridos de manera gratuita

administrativas —al menos si se respeta lo que el instituto de la prescripción implica en el Derecho Tributario— han de ser realizadas con anterioridad a que el ISD esté prescrito.

Es obvio que en el seno de esta hipótesis general contemplada por la norma se pueden plantear problemas interpretativos en cuanto a la aplicación de normas de distinto alcance y contenido. A título meramente ejemplificativo, basta con pensar en aquellos supuestos en los que llevada a cabo por la Administración autonómica la comprobación del valor declarado por los contribuyentes en el ISD, este resulta ser superior al valor comprobado. En este caso, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD establece en su artículo 18.2 que prevalecerá en tales supuestos el valor declarado por el contribuyente frente al valor comprobado por la Administración. Pero paralelamente, el artículo 36 de la Ley del IRPF establece que dicho valor así determinado no podrá “*exceder del valor de mercado*”.

¿Qué sucede en aquellos casos en los que ante una comprobación del IRPF la Administración estatal considera que el valor declarado a efectos del ISD es superior al valor de mercado? ¿Se ha de dirigir la Administración estatal, en tanto el ISD no esté prescrito, a la Administración autonómica competente en la gestión del ISD para que la misma modifique el valor fijado tras el correspondiente procedimiento administrativo? ¿Corresponde a la Administración autonómica determinar que el valor declarado por el contribuyente no es procedente en tanto el mismo contraviene el mandato establecido por el artículo 36 de la Ley del IRPF? ¿Puede la Administración estatal, por sí misma, modificar dicho valor cuando el mismo ha sido fijado previamente por la Administración autonómica? ¿Qué sucede en aquellos supuestos en los que el valor declarado o comprobado administrativamente adquiere firmeza por el transcurso del período de prescripción del ISD? ¿Se podría en este último caso modificar dicho valor por considerar la Administración competente en la gestión del IRPF que el mismo es superior al valor de mercado?

Pues bien, en el caso aquí planteado concurren igualmente dudas en cuanto a cuál sea el criterio interpretativo más correcto a aplicar desde el punto de vista jurídico, cuando de lo que se trata es de determinar el valor de adquisición de bienes y derechos obtenidos vía *mortis causa*, en aquellos supuestos en los que los sucesores no presentaron autoliquidación por el ISD y ha transcurrido el período de prescripción de dicho impuesto. Se añade a la cuestión planteada otra que a nuestro juicio es especialmente relevante y que está estrechamente ligada a la misma: la existencia de una declaración de valor de los bienes por parte de los contribuyentes con ocasión del acto de aceptación de la herencia, declaración de valor que se presenta a requerimiento de la Administración autonómica competente en materia de gestión del ISD y que tiene por objeto el cumplimiento de un deber impuesto por la propia normativa reguladora del ISD como condición para el acceso del título de adquisición de los bienes heredados al Registro de la Propiedad (arts. 99 y 100 del Real Decreto 1629/991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en desarrollo del artículo 33 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD).

Para enfocar en debida forma el problema planteado, conviene exponer en primer término cuál es el criterio interpretativo que la Administración Tributaria considera como correcto desde el punto de vista jurídico.

El punto de partida del razonamiento seguido por la Inspección es considerar ante todo que la declaración del valor de adquisición de los bienes presentada por los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, carece de cualquier relevancia jurídica, esto es, resulta plenamente ineficaz a los efectos del debate planteado en tanto la misma se ha presentado ante la Administración autonómica competente

una vez ha transcurrido el período de prescripción del ISD. Ni siquiera se acepta por la Inspección que ante la escritura pública en la que se contiene la declaración de valor de los bienes realizada por los herederos con ocasión de la aceptación de la herencia, estemos ante una auténtica declaración tributaria, que es la conceptualización (para un caso de valor declarado en una escritura de donación) que le otorga correctamente el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 21 de julio de 1994. El valor de adquisición declarado no puede, por consiguiente, ser tomado en consideración a ningún efecto, y menos aún, a los efectos de fijar el valor de adquisición de tales bienes para el consiguiente cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF una vez los bienes son objeto de transmisión onerosa por los herederos. En apoyo de su tesis, la Inspección se limita a citar una Resolución del TEAC de fecha 26 de octubre de 1996 que no tiene absolutamente nada que ver con la declaración tributaria de valor presentada por los contribuyentes, que responde, tal y como ya hemos señalado, a lo preceptuado por los arts. 33 de la Ley reguladora del ISD y 99 y 100 de su Reglamento de desarrollo.

Ya desde ahora importa señalar que el razonamiento de la Inspección es consecuencia directa de una posición reiteradamente expuesta en las contestaciones a consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos: en las transmisiones lucrativas por causa de muerte, el valor de adquisición de bienes y derechos a efectos de la determinación de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF ha de venir **necesariamente** referido al momento del fallecimiento del causante, esto es, al momento del devengo del ISD.

Como puede advertirse, el punto de partida de la Inspección se conforma como un *prius* lógico que impide cualquier tipo de duda interpretativa. Pero sobre todo, se conforma como un *prius* que trae aparejada la consecuencia de que la Inspección lleve su razonamiento al extremo de considerar que en los supuestos en que no existe autoliquidación presentada por los sucesores del causante en concepto de ISD y en los que además concurre la circunstancia de que ha transcurrido el período legal de prescripción de dicho impuesto, el valor de adquisición de los bienes y derechos habrá de ser determinado por la Administración autonómica competente en la gestión del ISD, de acuerdo con *“la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, tal y como así dispone de manera expresa y para todos los casos –según el criterio interpretativo aplicado por la Inspección– el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, y todo ello, con una referencia temporal bien precisa: la valoración ha de estar referida al momento del fallecimiento del causante, con independencia de que el ISD esté prescrito.

Como de manera significativa se señala en la resolución de 22 de noviembre de 2006 (nº de fallo 27.0189), del Tribunal Económico-administrativo del País Vasco, la razón de fondo, es decir, la razón de justicia que anima esta conclusión no es otra que la de afirmar que en este tipo de supuestos, un incumplimiento manifiesto de la norma por parte del contribuyente (no presentar en su momento autoliquidación por el ISD), no puede dejar inerte a la Administración a la hora de determinar el correspondiente valor de adquisición de los bienes y derechos heredados a fin de así poder calcular la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el ámbito del IRPF cuando tales bienes o derechos son objeto de transmisión por parte de los herederos. Sin embargo, la razón aducida que, en principio, resulta de todo punto innegable, veremos no puede constituirse en argumento jurídico suficiente para fundamentar la actuación que pretende aplicar la Inspección en el caso aquí planteado, máxime además si tenemos en cuenta que existen otras vías de actuación por parte de la Administración que no sólo no dejarían a esta inerte, sino que posibilitarían una solución más acorde con lo dispuesto por la Ley del IRPF en particular y el ordenamiento jurídico-tributario en general.

En el caso aquí planteado, la Inspección, siguiendo el razonamiento que acabamos de exponer e ignorando la existencia de la declaración tributaria de valor presentada por los contribuyentes a efectos del ISD y realizada en el momento de aceptación de la herencia, en tanto se considera que la misma es jurídicamente ineficaz al presentarse cuando el ISD ya estaba prescrito, solicita a la Administración Tributaria autonómica la determinación del valor de adquisición de las cuatro parcelas que fueron objeto de adquisición gratuita por los contribuyentes con ocasión del fallecimiento del causante.

¿Por qué no llevó a cabo la propia Inspección de Tributos del Estado la determinación de dicho valor de adquisición de las cuatro parcelas? Pues por una razón de competencia. En tanto el ISD es, tal y como hemos señalado, un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y de que las competencias en materia de gestión e inspección corresponden a la Administración autonómica, pero sobre todo, porque de lo que se trataba era de calcular un valor de adquisición de las cuatro parcelas de acuerdo con *“la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”* (artículo 36 de la Ley del IRPF), resultaba obvia la necesidad de recurrir a la colaboración de la Administración Tributaria autonómica como Administración competente a partir de la configuración del ISD como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

Implícitamente, en el razonamiento y actuación consiguiente seguida por la Inspección de Tributos del Estado, es claro y evidente que se consideró que *“la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”* no podían ser otras que aquellas que estuvieren en vigor en el momento de adquisición de los bienes, esto es, en el momento del devengo del ISD (año 2000, fecha del fallecimiento del causante).

En la lógica seguida por la Inspección, si la regla general (norma de valoración del artículo 36 de la Ley del IRPF) es remitirse a las normas del ISD para la determinación del valor de adquisición de bienes y derechos, no cabe la menor duda de que en aquellos otros supuestos en los que el contribuyente no presentó autoliquidación por el ISD, la Administración debe fijar dicho valor de manera ineludible de acuerdo con las normas del ISD, con independencia incluso de que tal proceder pueda poner en cuestión, como veremos más adelante, principios de tanta raigambre en el ámbito tributario como resultan ser el de prescripción, irretroactividad de las normas y el de seguridad jurídica.

Lo primero que llama la atención en la actuación llevada a cabo por la Administración Tributaria autonómica es que la misma ignore también la declaración tributaria del valor de las cuatro parcelas que a requerimiento de la misma y en cumplimiento de la normativa reguladora del ISD, presentaron en su momento los contribuyentes con ocasión del acto de aceptación de la herencia. Sin duda, desde la perspectiva de la Administración Tributaria autonómica, tal declaración de valor carece de trascendencia específicamente tributaria, en tanto dicho valor se conforma para la misma como una mera comunicación de un dato que no puede ser objeto de comprobación en tanto el ISD está prescrito. Pero si esto es así, idéntica lógica estimamos debió aplicar en su actuación la Administración autonómica al recibir la petición procedente de la Inspección de Tributos del Estado a fin de que determinara los valores de las parcelas adquiridas tomando en consideración las normas reguladoras del ISD, puesto que si el ISD estaba prescrito para el contribuyente, es lógico pensar que también lo estaba para la Administración. Sin embargo, aquí la lógica quiebra y dicha Administración acomete, con relación a un impuesto prescrito (el ISD se devengó en el año 2000) la potestad comprobadora respecto a dicho impuesto en el año 2009, es decir, cuando ya habían transcurrido ampliamente los cuatro años que fija la ley como plazo de prescripción para que la

Administración pueda ejercitar sus potestades comprobadoras en el ámbito del ISD.

Pero junto a lo anterior, llama igualmente la atención el hecho de que trate de fundamentarse jurídicamente la fijación del valor de adquisición de las referidas parcelas en lo establecido por el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, pues lo que este precepto ordena es que dicho valor se determine mediante “*la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, y resulta claro y evidente que habiendo sido superado ampliamente el período de prescripción del impuesto, existía un obstáculo legal insalvable para que la Administración Tributaria autonómica pudiera aplicar sin más tales normas.

El punto de partida del razonamiento seguido por la Inspección es considerar ante todo que la declaración del valor de adquisición de los bienes presentada por los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, carece de cualquier relevancia jurídica una vez ha transcurrido el período de prescripción del ISD

Consecuencia de ese obstáculo insalvable que supone la prescripción del ISD, esto es, del derecho de la Administración a aplicar las normas de un impuesto que está prescrito, el *iter* del supuesto razonamiento lógico-jurídico aplicado por la Inspección trata de salvar el obstáculo planteado a través de lo que sin exageración puede ser calificado como auténtico artificio jurídico, aunque el mismo trate de soslayarse bajo el pretexto de que se está respetando lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley del IRPF.

Lo que procede en todo caso con carácter irrenunciable, entiende la Inspección y realiza material y jurídicamente la Administración Tributaria autonómica, es la comprobación o fijación de un valor de adquisición de las parcelas, toda vez que dicho valor no fue en su día declarado por los sucesores del causante. Pero claro, resultando material y formalmente imposible la aplicación de las normas del ISD en tanto el mismo está prescrito, lo que resulta más oportuno para salvar este inconveniente jurídico es afirmar el principio de la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a fijar *sine die* el valor de adquisición de los bienes y derechos en el ámbito del ISD cuando concurren las siguientes circunstancias: primero, que los sucesores del causante no hayan presentado autoliquidación por el ISD; segundo, que el ISD esté prescrito; y tercero, que la determinación de ese valor sea necesario a efectos del cálculo de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF.

Es decir, que de la aplicación de las normas del ISD para el cálculo del valor de adquisición de las parcelas (mandato del artículo 36 Ley del IRPF), se pasa sin solución de continuidad a afirmar que, en presencia de las anteriores circunstancias, lo que procede no es ya la aplicación de tales normas (pues el ISD está prescrito), sino que procede, pura y simplemente, el ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración Tributaria autonómica en orden a la fijación del valor de unas parcelas que fueron adquiridas *mortis causa* en el año 2000, a través de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si aceptáramos, en términos puramente hipotéticos, el razonamiento seguido por la Inspección, y para ser consecuentes con el mismo, el derecho mínimo de defensa que habría que reconocer al contribuyente en este caso, es que el procedimiento de comprobación llevado a cabo por la Administración autonómica en orden a la fijación del valor de adquisición de las cuatro parcelas debe estar regido por las normas que estaban en vigor en el momento al que se refiere la valoración, esto es, a la fecha de la adquisición de los bienes (año 2000, fallecimiento del causante). Y ello, por la sencilla razón de que así al menos se cumpliría parcialmente con el mandato del artículo 36 de la Ley del IRPF que ordena que dicho valor sea el resultado de la aplicación de las normas del ISD vigentes –a juicio de la propia Inspección– en el momento de la adquisición o devengo del impuesto. No parece procedente desde el punto de vista jurídico que se defienda por un lado la aplicación de las normas del ISD vigentes en la fecha del devengo del impuesto (año 2000), aunque en realidad, tal y como hemos señalado anteriormente, tales normas no sean efectivamente aplicadas al estar el ISD prescrito y, por otro, se proceda a aplicar la normativa general contenida en la Ley General Tributaria sobre medios de comprobación que no estaba vigente en ese mismo momento.

Importa que nos detengamos en esta última consideración, pues creemos que la misma condiciona el derecho de defensa de los contribuyentes y podría dar lugar, en su caso, a la declaración de nulidad de la actuación llevada a cabo por la Administración.

En el supuesto de hecho que aquí es objeto de análisis, resulta que la Administración Tributaria autonómica no aplicó la regulación que sobre medios de comprobación estaba vigente en el año 2000 (artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, regulación a la que se remite el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD), sino que aplicó la regulación que de tales medios se contiene en el vigente artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y ello en claro perjuicio de los derechos de los contribuyentes por las razones que expondremos seguidamente.

Porque una cosa parece clara, los derechos del contribuyente, tal y como pretende la Administración, no se satisfacen en este caso exclusivamente con el reconocimiento de su derecho a plantear la tasación pericial contradictoria frente al valor fijado administrativamente, sino también, con el reconocimiento a que se le aplique la legislación que estaba en vigor en dicho momento en orden a la regulación de los medios de comprobación previstos legalmente. Diríase que esto último no sería sino el corolario de la propia tesis de la Inspección en su particular interpretación del artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, que parte de considerar que las normas a aplicar para el cálculo del valor de adquisición de los bienes, son las del ISD vigentes en el momento del devengo de dicho impuesto, esto es, en la fecha del fallecimiento del causante (año 2000).

La cuestión no es baladí, puesto que el resultado de la comprobación llevada a cabo por la Administración Tributaria autonómica con relación al valor de adquisición de los bienes en el año 2000, cambia sustancialmente en función de que se aplique el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre o el artículo 57 de la vigente Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003.

De acuerdo con el razonamiento sustentado por la Inspección y, salvo que la Ley General Tributaria de 17 diciembre de 2003 hubiere establecido con relación a este punto su aplicación retroactiva, cosa que no hace, la ley a aplicar para determinar el valor de los bienes no podía ser otra que la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. Sin embargo, según se reconoce en el Informe de valoración de

los bienes realizada por el órgano competente de la Administración Tributaria autonómica a instancias de la Inspección de Tributos del Estado, la legislación que se toma en consideración es el artículo 57 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, que se aplica así de manera retroactiva sin que exista habilitación legal al efecto.

Podría pensarse que esta aplicación retroactiva carece de efectos jurídicos sustanciales que puedan perjudicar los derechos de los contribuyentes, toda vez que tanto en la Ley General Tributaria de 1963 (art. 52), como en la Ley General Tributaria de 2003 (art. 57), se regula como medio de comprobación el dictamen de Peritos de la Administración. Pero en realidad, basta analizar con detenimiento la valoración realizada por la Administración Tributaria autonómica, para advertir que el método de valoración utilizado por el Perito se basa en la aplicación del sistema de precios medios de mercado y el de los valores de bienes inmuebles que figuran en los Registros fiscales de la propia Comunidad Autónoma, para luego determinar el “valor real” o “valor de mercado” de los bienes a efectos del ISD mediante la aplicación de coeficientes.

Este sistema de valoración, si bien tiene plena cobertura legal en el vigente artículo 57 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, carecía de dicha cobertura en el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 1963. El propio Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de abril de 2002, vino a poner de manifiesto que era contrario a Derecho emplear un medio de comprobación basado en el valor obrante en un Registro fiscal y luego modificarlo, actualizarlo o completarlo mediante un coeficiente con el fin de obtener así el valor de mercado de un bien.

Como resumen del criterio interpretativo seguido en el presente caso por la Inspección, tenemos:

- a. En los supuestos en los que los sucesores del causante no hayan presentado autoliquidación por el ISD y el impuesto esté prescrito, la determinación del valor de adquisición de los bienes obtenidos mediante una transmisión *mortis causa* a fin de así poder calcular la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF con ocasión de la transmisión onerosa de tales bienes por parte de los herederos, se llevará a cabo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley reguladora del IRPF, no aplicando las normas de la Ley del ISD (aunque aparentemente este sea el fundamento legal que se aduce por la Inspección), sino más exactamente, aplicando los medios de comprobación de valores que con carácter general vienen contemplados en la Ley General Tributaria, y que se aplican con independencia de que el ISD esté prescrito.
- b. El valor de adquisición inicial de las cuatro parcelas que hay que tener en cuenta para el cálculo

En términos jurídicos rigurosos, no puede sin embargo decirse que con ocasión del devengo del ISD (día del fallecimiento del causante), se produzca la adquisición por parte de los sucesores de los bienes y derechos del causante, pues esta circunstancia en nuestro Derecho sólo acontece a partir del momento en que los sucesores han aceptado, expresa o tácitamente, la herencia

de la correspondiente ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, ha de ser necesariamente el valor que las mismas tenían en el momento del fallecimiento del causante (año 2000), toda vez que dicha consecuencia dimana de la remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD y, en tanto este último se devenga con ocasión del fallecimiento del causante, es este el momento en el que hay que fijar el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de herencia.

- c. La declaración tributaria del valor de adquisición de las cuatro parcelas que hacen en escritura pública los contribuyentes y que estos presentan ante la Administración Tributaria con ocasión del acto de aceptación de la herencia y de acuerdo con la Ley reguladora del ISD, carece de total eficacia jurídica a efectos del cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, toda vez que dicha declaración se presenta una vez estaba prescrito el ISD.

#### IV. Un criterio interpretativo acorde a derecho del mandato del Artículo 36 de la Ley del IRPF

Volvamos ahora sobre la cuestión nuclear de cuál sea la interpretación más correcta del mandato del artículo 36 de la vigente Ley reguladora del IRPF. Ya hemos señalado anteriormente algunas de las dudas interpretativas que cabe plantear con relación a este artículo, así como el criterio interpretativo que acoge la Inspección en su actuación para el caso aquí planteado.

Desde una perspectiva general, hay que tener presente ante todo la distinción conceptual existente entre “adquisición” de bienes y derechos a efectos del ISD y “adquisición” de bienes y derechos a efectos del Código Civil. Se trata de una distinción básica para el Derecho Tributario que puede conducir a confusión si no es tomada en cuenta en su debida dimensión.

Fijémonos en el hecho imponible del ISD (art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre):

“Constituye el hecho imponible:

- a. La **adquisición** de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b. La **adquisición** de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, ‘inter vivos [...]’.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley del ISD, califica como sujetos pasivos contribuyentes:

- a. En las adquisiciones ‘mortis causa, los causahabientes.
- b. En las donaciones y demás transmisiones lucrativas ‘inter vivos’ equiparables, el donatario o el favorecido por ellas [...]’.

Por último, el artículo 24 de la Ley del ISD determina que el devengo del impuesto será:

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente [...].
2. En las transmisiones lucrativas ‘inter vivos’ el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

Es sabido que la Ley tributaria puede en ocasiones modificar el régimen común (Código Civil, en este caso) por el que se regulan determinadas instituciones. Es este el caso de la institución sucesoria, en el que la Ley del ISD opta por considerar que en las transmisiones *mortis causa* se produce una “adquisición” *sui generis* de los bienes y derechos del causante a los solos efectos de considerar realizado el hecho imponible del impuesto y nacida la correspondiente obligación tributaria a cargo de los causahabientes. En términos jurídicos rigurosos, no puede sin embargo decirse que con ocasión del devengo del ISD (día del fallecimiento del causante), se produzca la adquisición por parte de los sucesores de los bienes y derechos del causante, pues esta circunstancia en nuestro Derecho sólo acontece a partir del momento en que los sucesores han aceptado, expresa o tácitamente, la herencia. Ello explica que la propia Ley del ISD en su artículo 5.a) califique como sujetos pasivos a título de contribuyentes a los causahabientes, pues el legislador tributario es perfectamente consciente de que en nuestro Derecho no rige el sistema germánico en cuanto a la adquisición de los bienes y derechos de la herencia, sino que rige el sistema romanista, que exige un acto previo de aceptación de la herencia por parte de los causahabientes para que estos pasen a ostentar en sentido propio la condición de herederos.

Es decir, que *“frente a la tesis romanista del Código Civil, CC, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose así incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 (“En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...”)* (Sentencia del TS de 31 de marzo de 2004, nº recurso 15/2003).

Lo señalado tiene enorme relevancia a la hora de interpretar el artículo 36 de la LIRPF, puesto que cuando dicho artículo remite a las normas del ISD a fin de que sean las mismas las que se tengan en cuenta para que se apliquen y así poder calcular el valor de adquisición de los bienes y derechos heredados a efectos del ulterior cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, está presuponiendo que efectivamente tales normas puedan ser objeto de aplicación de manera efectiva, pues en caso contrario, lo que existirá será una laguna legal con respecto a cuáles sean las normas a seguir para determinar el referido valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa*, laguna legal que deberá ser objeto de integración, bien mediante la analogía (siempre que ello sea factible en función de los límites que este sistema de integración presenta en el ámbito del Derecho Tributario), bien mediante los principios del propio Derecho Tributario y del Ordenamiento Jurídico en general, o bien, finalmente, mediante el correspondiente cambio legislativo.

En el presente caso, al no prever la Ley del IRPF de manera expresa cómo determinar el valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos por herencia en los supuestos en que resultare imposible su determinación por no poder aplicar las normas del ISD al estar el mismo prescrito, y no haber presentado los contribuyentes autoliquidación en su día por el ISD, nos encontramos con la siguiente disyuntiva: bien aplicar una normativa que materialmente entendemos resulta de imposible aplicación (puesto que lo que realmente se aplica por la Administración es la potestad comprobadora utilizando los medios previstos por la Ley General Tributaria a fin de determinar un valor que en ningún caso es el resultado de la aplicación de las normas del ISD), bien, afirmando la tesis de que en estos casos resulta procedente tomar como valor

de adquisición aquel que declaran los herederos con ocasión del acto de aceptación de la herencia, que en todo caso sí que resulta ser un valor declarado a los efectos del ISD, pues es la normativa de dicho impuesto la que establece como deber su declaración ante la Administración Tributaria autonómica, con independencia de que el ISD esté o no prescrito.

La primera de las vías apuntadas es la que sigue en este caso la Administración, poniendo con ello en cuestión principios fundamentales en el ámbito tributario como son el de prescripción y el de seguridad jurídica. La segunda de las vías es la que consideramos aquí más acorde a Derecho, entendiendo que el valor de adquisición declarado para las cuatro parcelas era no sólo un valor a efectos del ISD (artículo 36 de la Ley del IRPF), sino también, el auténtico valor de adquisición de las mismas en tanto consideramos que ante el vacío legal existente en la Ley del IRPF respecto a esta cuestión, cabía interpretar que el momento de la adquisición no podía ya venir referido al momento del fallecimiento del causante en tanto el ISD estaba prescrito, sino que procedía referirlo al momento del acto de aceptación de la herencia, que jurídicamente se conforma como auténtico momento de la adquisición desde el punto de vista de la normativa civil y también, en este particular caso, tributaria.

La hipótesis contemplada por el artículo 36 de la Ley del IRPF de remitirse a las normas del ISD para el cálculo del valor de adquisición de bienes y derechos a efectos del ulterior cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales en el IRPF, sólo tiene sentido y auténtico significado jurídico en los supuestos en los que efectivamente resulta factible aplicar tales normas (es decir, cuando el ISD no esté prescrito), ya sea esta aplicación consecuencia de una autoliquidación presentada por los causahabientes, ya sea el resultado del ejercicio de la potestad comprobadora por parte de la Administración Tributaria autonómica. Cuando el ISD está prescrito, lo procedente hubiera sido que la propia Ley del IRPF contemplara de manera expresa esta cuestión y autorizara a la Administración a ejercitar su potestad comprobadora respecto a un impuesto ya prescrito, pero al no hacerlo así, la Ley posibilita un criterio interpretativo que, partiendo del respeto al instituto de la prescripción en el Derecho Tributario, entienda que en el caso aquí objeto de debate, la remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD pueda entenderse en el sentido de considerar que el valor de adquisición de los bienes y derechos sea el que los mismos tienen en el momento del acto de aceptación de la herencia, que es un valor además que los herederos vienen obligados a declarar ante la Administración Tributaria de acuerdo con la propia Ley y Reglamento del ISD y con independencia de que el impuesto esté o no prescrito. Es más, que es un valor que perfectamente puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración a fin de determinar si el mismo es o no superior al valor de mercado, tal y como así también dispone el artículo 36 de la Ley del IRPF.

En el presente caso, ante la pretensión de la Inspección de considerar que cabe concebir jurídicamente una potestad comprobadora por parte de la Administración disociada de la potestad liquidadora, y que además, dicha potestad comprobadora se puede ejercitar en determinados supuestos con independencia de la prescripción tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 24 de septiembre de 2008 (rec. 4354/2008) establece una doctrina –que es consecuencia de pronunciamientos previos por parte de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo– que entendemos es plenamente aplicable al caso aquí objeto de debate.

Con anterioridad a esta Resolución, era criterio reiteradamente mantenido por el TEAC que “*el instituto de la prescripción regulado en la LGT acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente*

*acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. La actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de ajustar al contenido legal de tal facultad*". Según este criterio, en el caso que nos ocupa, resultaba factible según esta doctrina administrativa que la Administración ejercitara su potestad comprobadora en orden a determinar el valor de adquisición de bienes y derechos a efectos del ISD aún en el supuesto de que el impuesto estuviere prescrito, pues no se trataba en tales casos de liquidar el ISD, sino de fijar un valor de adquisición con trascendencia en otro impuesto no prescrito (el IRPF) a efectos del correspondiente cálculo de las ganancias/pérdidas patrimoniales.

Lo relevante de esta Resolución del TEAC (y de la jurisprudencia del TS en que la misma se fundamenta), es que no cabe continuar defendiendo en términos jurídicos la existencia de una potestad de comprobación autónoma que se ejercite con relación a un determinado impuesto con independencia del período de prescripción del mismo, tal y como pretende la Inspección en el presente caso.

Pero es que además, incluso con anterioridad a esta Resolución del TEAC, en el ámbito específico de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de diciembre de 1993 (rec. 4678/1993), ya había puesto de manifiesto que la distinción que se establecía en el Texto Refundido del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes (TR de 21 de marzo de 1958) entre "*prescripción del derecho de la administración a liquidar el impuesto*" y "*prescripción de la acción administrativa de comprobación*", va a desaparecer a partir del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto 1018/1967, de 6 de abril), "*regulándose ésta (la potestad comprobadora) dentro de la general de la acción para liquidar los tributos, según lo dispuesto en el artículo 64 de la LGT [...] es decir ya no se distingue entre acción administrativa de comprobación de valores y acción administrativa de liquidación, sino que a efectos prescriptivos, forma parte del que el art. 64, de la LGT, denomina 'derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación'*".

Además de los argumentos hasta aquí expuestos, es preciso también tener en cuenta que existen tanto Resoluciones del TEAC (5 de julio de 1995), como sentencias del Tribunal Supremo (6 de junio de 2003), en las que claramente se reconoce la posibilidad de que, bien el valor declarado en la correspondiente escritura de aceptación de herencia pueda ser tomado en cuenta para el cálculo de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF, bien de que ese mismo valor pueda ser objeto de comprobación a efectos del cálculo de dicha ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF. Es decir, en determinados supuestos, el valor de adquisición de bienes y derechos referidos al momento del fallecimiento del causante, cede a favor del valor de adquisición fijado en el momento de aceptación de la herencia como valor idóneo a fin de la determinación de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

En nuestra opinión, la conclusión a la que llega la Inspección no aparece avalada por ninguna norma jurídica, supone ignorar el derecho de los contribuyentes a la prescripción ganada, pone en cuestión el

principio de seguridad jurídica y, sobre todo, ignora las consecuencias jurídicas del principio general del Derecho Civil, que en este caso no es objeto de excepción por la Ley tributaria, contemplado en el artículo 989 del Código Civil, pues no existen argumentos jurídicos con el debido fundamento para rebatir la procedencia de que el valor de adquisición de los bienes y derechos que son obtenidos por transmisión *mortis causa* es el que corresponde al que estos tienen en el momento de aceptación de la herencia en todos aquellos supuestos en los que los contribuyentes no hubieren presentado autoliquidación por el ISD, o la Administración no hubiere fijado dicho valor mediante el ejercicio de su potestad de comprobación con anterioridad a que el impuesto prescribiera. Y todo ello, claro está, reconociendo que dicho valor, determinado en ese momento, habrá de retrotraerse al momento del fallecimiento del causante, pero no sobre la base de que esa sea la fecha del devengo del ISD, sino porque esa es la fecha del fallecimiento del causante sin más, tal y como con carácter general prescribe nuestro Código Civil.

Son numerosas las contestaciones emitidas por la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en las que ante el hecho de la venta de un inmueble adquirido por herencia, la Administración niega como valor de adquisición del mismo a efectos del cálculo de la ganancia/pérdida en el IRPF, el valor declarado por los contribuyentes en el momento de aceptación y adjudicación de la herencia, pues *“tal y como señala el artículo 989 del Código, ‘los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda’, y el artículo 440 que ‘la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante...’ [...] La fecha de adquisición coincide con la de la adquisición por herencia de los bienes que, según las normas del Código Civil se produce, con carácter derivativo, en el momento de la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen a la fecha de la muerte del causante. Es decir, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante”* (Consulta V1682, de 16 de septiembre de 2008).

Si nos fijamos, el criterio mantenido por la Administración es el resultado de un razonamiento que prescinde de las consecuencias jurídicas diversas que, en cuanto al valor de adquisición de los bienes y derechos heredados, tiene la fijación de dicho valor en el momento del fallecimiento del causante o en el momento de la aceptación de la herencia, puesto que de acuerdo con el artículo 989 del Código Civil, *“una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante”*. En otras palabras, y a efectos tributarios, según este criterio administrativo, carece de relevancia jurídica alguna la distinción entre el llamado sistema romanista y el sistema germánico en orden a la adquisición de la herencia. Cuando se trata de determinar el momento en que nace la obligación por el ISD, la norma tributaria opta, como excepción al principio general recogido en nuestro Código Civil, por el llamado sistema germánico (la obligación nace en el momento del fallecimiento del causante), y por ello en este caso el valor de adquisición de referencia es el que corresponde al valor declarado por el contribuyente mediante la correspondiente autoliquidación por el ISD, o al valor comprobado por la Administración dentro del período de prescripción del impuesto. Cuando se trata de determinar el valor de adquisición de los bienes y derechos porque el contribuyente no presentó autoliquidación por el ISD, o la Administración no ejerció su potestad de comprobación dentro del período de prescripción, a juicio de la Administración rige también aquí el sistema germánico, toda vez que al retrotraerse los efectos jurídicos de la aceptación de la herencia al fallecimiento del causante, el momento para fijar dicho valor de adquisición no puede ser otro que el del fallecimiento del causante. Es decir, que por una u otra vía, el resultado es siempre el mismo. Sin embargo, no parece que este criterio interpretativo sea el más acorde ni con el principio general contemplado por el artículo 989 del Código Civil con relación al momento en que se entiende adquirida por los sucesores

la titularidad jurídica de los bienes y derechos procedentes de una transmisión *mortis causa*, ni con los propios criterios interpretativos que mantiene la Administración Tributaria en cuanto a la retroacción de efectos jurídicos que en el propio ámbito tributario tiene el acto de aceptación de la herencia por los sucesores del causante.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria aplica correctamente el principio general previsto por el artículo 989 del Código Civil: *“Tal y como señala el artículo 989 del Código Civil, los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen siempre al momento del fallecimiento de la persona a quien se hereda. Trasladado este principio al ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y a su devengo cada 31 de diciembre [...] será preciso realizar autoliquidaciones por el Impuesto y por los ejercicios no prescritos...”* (Dirección General de Tributos. Consulta vinculante. Resolución nº 726/2007, de 9 de abril).

La remisión que hace el artículo 36 de la Ley del IRPF a las normas del ISD pueda entenderse en el sentido de considerar que el valor de adquisición de los bienes y derechos sea el que los mismos tienen en el momento del acto de aceptación de la herencia

De manera totalmente lógica y jurídicamente correcta, la Administración aplica en este caso el principio general recogido en el artículo 989 del Código Civil (sistema romanista) y determina con efectos *ex tunc* (es decir, con efectos desde que se produce el acto de aceptación y hacia atrás hasta llegar al último ejercicio no prescrito) las consecuencias jurídicas que dimanan del acto de aceptación de la herencia por los herederos. De no haberse producido en términos jurídicos el acto de aceptación de la herencia, no se hubiera podido exigir a cada uno de los herederos el Impuesto sobre el Patrimonio, pues este exige que el sujeto pasivo sea el titular jurídico de los bienes y derechos, y esta titularidad no es jurídicamente efectiva hasta tanto no acontece el acto de aceptación de la herencia, desplegando entonces, desde ese preciso momento, los efectos jurídicos retroactivos marcados por el artículo 989 del Código Civil.

En el caso aquí planteado, este principio general creemos que es también de aplicación, máxime si tenemos en cuenta que no ha habido autoliquidación por el ISD y el impuesto está prescrito, aparte de que los contribuyentes sí presentaron una declaración tributaria del valor de adquisición de las parcelas con ocasión del acto de aceptación de la herencia.

De lo que creemos no puede haber duda en el presente caso, es de que la interpretación jurídica aquí sustentada no sólo goza del apoyo de resoluciones dictadas por la Administración en la vía económico-administrativa y por el propio Tribunal Supremo, sino además, de que la misma presenta el suficiente fundamento para considerar que los contribuyentes no han actuado con conciencia de haber infringido norma alguna, por lo que al menos desde esta perspectiva resulta de todo punto infundado que su actuación pueda ser calificada por la Inspección como vulneradora del ordenamiento jurídico-tributario.

Es más, tal y como hemos señalado, resulta cuanto menos paradójico comprobar cómo el desarrollo de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas a partir del año 2001 en el ámbito del ISD, ha propiciado –con el consentimiento expreso del Estado– que la bonificación del 99% en el ISD

Es decir, en determinados supuestos, el valor de adquisición de bienes y derechos referidos al momento del fallecimiento del causante, cede a favor del valor de adquisición fijado en el momento de aceptación de la herencia como valor idóneo a fin de la determinación de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF

de las transmisiones de bienes entre padres e hijos *vía mortis causa*, se traduzca en que los mismos presenten su autoliquidación por dicho impuesto asignando unos valores a los bienes y derechos adquiridos que se fijan con la exclusiva finalidad de evitar luego (o reducir al máximo) las consecuencias que la transmisión posterior de los mismos acarrea a la hora del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF. Ante esta política legislativa tan errática y de total descoordinación entre el ISD y el IRPF, el Estado lo único que ha hecho a partir del año 2007 es tratar de evitar que los valores declarados a efectos del ISD puedan ser superiores a los de mercado (art. 36 de la Ley del IRPF), pues hasta ese momento, los contribuyentes no es que evitaran o neutralizaran la generación de una posible ganancia patrimonial en el IRPF permitida o alentada por la Ley, sino que lo que perseguían —porque la norma en definitiva lo

posibilitaba— era la generación de una pérdida patrimonial ficticia en el IRPF.

En el presente caso, cabría pensar incluso que el incumplimiento de presentar en su día autoliquidación por el ISD por parte de los contribuyentes, determina unas consecuencias gravosas para los mismos que nada tienen que ver con el sistema fomentado por las distintas normativas autonómicas sobre el ISD, que posibilitan la neutralización “legal” de las posibles ganancias patrimoniales que puedan producirse en el ámbito del IRPF cuando los bienes heredados son objeto de transmisión posterior por los herederos.

Desde otra perspectiva, resulta evidente que la tesis que aquí defendemos supone cuestionar el criterio general establecido por la Ley del IRPF en orden a la fijación del valor de adquisición de los bienes heredados en el momento del fallecimiento del causante, momento este a partir del cual debería computarse el período de generación de la ganancia/pérdida patrimonial en el IRPF. Sin embargo, creemos que este es un problema que debe ser resuelto por la Ley y no por un mero criterio administrativo cuya aplicación supone desvirtuar el mandato del propio artículo 36 de la Ley del IRPF, puesto que el valor al que el mismo se remite no se determina por aplicación de las normas del ISD (en tanto el mismo está prescrito), sino por la actuación extemporánea de la potestad comprobadora de la Administración sin base legal para ello, poniendo en cuestión los principios configuradores del instituto de la prescripción en materia tributaria y el propio principio de seguridad jurídica.

## La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou

**Carmen Ruiz Hidalgo<sup>1</sup>**

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

Miembro de AEDAF

### **Resumen**

La jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre los requisitos que deben tenerse en cuenta en la retribución de los administradores, a efectos de la deducción como gastos en el Impuesto sobre Sociedades, no se aplica por igual en otros Impuestos. Además, esta jurisprudencia adoptada como criterio único, no se ha matizado y, ello supone un plus de conflictividad entre la Administración y los contribuyentes.

### **Abstract**

*The case law and jurisprudence arising from the Supreme Court resolutions with regard to requirements for directors' remuneration to be considered as a deductible expense for Corporate Income Tax purposes is not equally applicable in other taxes. Besides, this jurisprudence has been adopted as a unique criterion and has not been enough clarified. This will probably result in more conflicts between the Tax Administration and taxpayers.*

### **Palabras Clave**

Retribución administradores, Impuesto sobre Sociedades, Teoría del vínculo, exención del Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Operaciones vinculadas, Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **Keywords**

*Administrators' payment, Corporate Income Tax, Theory of Link, Capital Gains Tax exemption, Personal Income Tax, Transfer Pricing, Value-added Tax.*

---

1 Carmen Ruiz Hidalgo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo. Quiero dar las gracias al Profesor Dr. Jaime Aneiros Pereira por las amables sugerencias e ideas que me ha transmitido en el desarrollo de este estudio. También, mis agradecimientos a D. Jose Ramón Millán, abogado laboralista de LENER, Asesores Legales y Económicos, por la atención que me ha prestado en la comprensión de la Teoría del Vínculo. Por supuesto, cualquier error que pueda existir solo se puede atribuir a la autora.

## I. Introducción

Son de todos conocidas las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo del 13 de Noviembre de 2008 –caso MAHOU–, por el hito que marcaron en la regulación estatutaria del régimen retributivo de los administradores sociales. Ciertamente, si bien el enjuiciamiento del Alto Tribunal se centró en el régimen de la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores en el Impuesto sobre Sociedades, resulta indudable que otros ámbitos del ordenamiento, como el laboral o el mercantil, tuvieron incidencia importante en la resolución de la misma. La doctrina jurisprudencial que se asentó es de tal importancia que ha fundamentado posteriores sentencias, tanto del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2010<sup>2</sup>, como de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011<sup>3</sup>.

Por ello, aunque se han producido cambios legislativos respecto de la normativa enjuiciada en las citadas sentencias, como ha sido la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades o, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la retribución de los administradores sigue planteado cuestiones de interés capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero también en el Impuesto sobre el Patrimonio, y por ende, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que, sin duda alguna todavía generan controversia. Prueba de todo ello, es la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos, sobre todo en las aclaraciones respecto de determinadas consultas vinculantes de 12 de marzo de 2009 y 7 de febrero de 2011.

Aunque existe una abundante bibliografía sobre las sentencias de 13 de noviembre de 2008, resulta imprescindible hacer una pequeña reseña de las cuestiones que se plantearon, y que se siguen planteando en cierta medida en la jurisprudencia más reciente. Vaya por delante que ante la amplitud del tema, seguramente no podremos abarcar algunas cuestiones con la profundidad que se merece.

En estas primeras sentencias, el Tribunal Supremo enjuició, entre otros temas fiscales de diversa índole, los requisitos de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de las retribuciones asignadas a los miembros del Consejo de Administración de Mahou, S.A. Según constaba en los Estatutos sociales de Mahou la retribución de los administradores consistía en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios con la limitación impuesta por la Ley de Sociedades Anónimas. En todo caso, si la retribución consistía en la participación en los beneficios de la sociedad, se fijó un límite de un máximo de un 10% de éstos, remitiéndose a la normativa mercantil en cuanto a la forma y límites de la detracción. Esta previsión estatutaria, bastante común en las Sociedades Anónimas que, junto con el artículo 130 de la extinta Ley de Sociedades Anónimas, suponía para muchas sociedades el reconocimiento de una retribución a los administradores por la Junta sin sujeción a criterios, únicamente basándose en la decisión discrecional de los accionistas reunidos una vez el año en Junta General para aprobar las cuentas y otras cuestiones.

2 RJ 2010/3476.

3 JT 2001/376

A mayores, se contemplaban unas retribuciones pagadas a algunos miembros del Consejo de Administración por la realización concreta de trabajos, según la administración tributaria más propios de la alta dirección que de administradores. En cualquier caso, la sociedad por estas retribuciones de naturaleza laboral practicaba las retenciones pertinentes como a cualquier trabajador. Por esta razón, Mahou, S.A. llevaba esas retribuciones a la cuenta de personal y no a la cuenta de pérdidas y ganancias, y entendía que era un gasto deducible, en la medida en que era necesario para obtener beneficios empresariales.

El Tribunal Supremo concluyó que para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyesen gasto deducible en el IS, tenían que calificarse como gasto obligatorio y, por ende, necesario para obtener rendimientos en la sociedad

Pues bien, el Tribunal Supremo concluyó que para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyesen gasto deducible en el IS, tenían que calificarse como gasto obligatorio y, por ende, necesario para obtener rendimientos en la sociedad. Si no fuera así, sólo podía calificarse como una liberalidad no deducible por aplicación de lo establecido en el artículo 14.f) de la Ley 61/1978 del IS. Esto suponía que las retribuciones al Consejo de Administración tenían que estar previstas en los Estatutos y calculadas con certeza, y que desde luego, no podía deducirse de la cuenta de personal, ya que los administradores tenían un vínculo mercantil con la empresa. Por esta razón, el TS negó la deducibilidad de las remuneraciones fijadas por la Junta General, amparado en una jurisprudencia anterior<sup>4</sup>, aduciendo que la Junta de Accionistas no era el órgano competente para regular la retribución de los administradores, sino que eran los Estatutos los que, en su caso, debían modificarse para que se determinara de manera precisa la retribución del cargo, bien fijando el *quantum* de la retribución o bien el porcentaje concreto de beneficios o, en definitiva, la fórmula de cálculo de dicha retribución. La situación planteada por el TS no era trasladable a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, dónde la Ley 2/1995, de 23 de marzo, regulaba expresamente que si bien el cargo de administrador era gratuito, podía ser retribuido en base a una participación en los beneficios con un límite legal, o en otro caso, la remuneración sería fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.

Aunque muchas de las cuestiones que se plantearon y se resolvieron en estas sentencias se han recogido en los cambios legislativos producidos en los últimos años, sin embargo, como dijimos al principio, siguen ocasionando conflictos entre las empresas y la Administración Tributaria. Una de las cuestiones más peliagudas es la compatibilidad de la relación laboral y societaria en un administrador, y lo que comporta a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la empresa y, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según como se proceda a la retribución. Este aspecto acentúa su importancia en el caso de las sociedades unipersonales. Asimismo, provoca consecuencias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a raíz de la transmisión de las empresas familiares, en atención a los requisitos exigidos para

4 Sentencias del TS de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6658) y 6 de febrero de 2008 (RJ 2008/882).

proceder a la bonificación. Y por último, otra cuestión que se debate es la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad en el caso de servicios prestados por los administradores.

## II. Naturaleza contractual del administrador y la sociedad

La tipología de las relaciones que pueden darse entre la sociedad y el administrador son muy variadas: el administrador no socio; el administrador y socio; el trabajador, que además es administrador y socio; socio que presta servicios a la sociedad y que además es administrador.

Por ello, no resulta inusual que en las sociedades, sean anónimas o de responsabilidad limitada, algunos miembros del consejo de administración realicen además de las funciones que les son propias, otras calificadas como de alta dirección y reguladas por el Derecho Laboral. También cabe *sensu contrario*, que trabajadores altamente cualificados sean nombrados miembros del consejo de administración de la sociedad y hagan compatible sendos cargos. En ambos casos, la retribución que se percibe del trabajo de alta dirección resulta independiente de la que pudiera existir como administrador, aunque en este último caso suele imperar la gratuidad en los cargos del Consejo de Administración. En el supuesto de que el cargo de administrador esté retribuido, se perciben dos remuneraciones, una como personal asalariado y otra como administrador, lo que supone, a mi juicio, un alejamiento de la normativa que parece que debe imperar, la mercantil. La sociedad en cuestión procederá a deducirse ambas cantidades en el Impuesto sobre Sociedades, pero por conceptos distintos como veremos posteriormente.

Pues bien, la jurisdicción contencioso-administrativa cuando ha tenido que pronunciarse sobre el derecho que debe aplicarse en estos casos, como no podía ser de otra manera, ha fundamentado su posición atendiendo a la jurisprudencia y normativa laboral, pero, a mi juicio, como explicaré más adelante, de manera sesgada.

Resulta evidente que el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores<sup>5</sup>, se aplica a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de la organización y dirección de otra persona física o jurídica. Se excluyen del ámbito del Estatuto a los consejeros o miembros del órgano de administración, siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo, y también aquellas relaciones laborales calificadas de alta dirección. Estas últimas, se regulan por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, y tienen una naturaleza laboral, mientras que las primeras se califican como mercantiles.

Sin embargo, la diferente naturaleza de estas relaciones no impide que en el devenir diario de una entidad, se pueda compatibilizar la condición de miembro del órgano de administración de la sociedad y de la personal de alta dirección. Para ello, es necesario determinar por una parte, las funciones que realizan unos y otros que, serán calificadas en unos casos como dependiente y en otro independiente. Y por otra parte, para que se reconozca a un administrador social el carácter de trabajador por cuenta ajena, se requiere la ajeneidad, lo que parece difícil de cumplir si el administrador tiene también participación en la sociedad.

---

5 Real Decreto Legislativo, 1/1995, de 24 de marzo.

## 1. La teoría del vínculo.

Cuando nos referimos a los administradores, cualquiera que sea la forma, bien a través del Consejo de Administración, bien como Administrador único, tienen como función esencial y característica “las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad”<sup>6</sup>. Resulta erróneo “entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y representación de la compañía”<sup>7</sup>.

La actuación de las personas que componen los órganos de administración, es la ejecución de las decisiones de la sociedad, de donde se infiere que “esas personas o individuos que forman o integrar los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo indudable de naturaleza mercantil, y no de carácter laboral”<sup>8</sup>.

En el caso de los trabajadores de alta dirección, aunque su función pueda resultar en ocasiones análoga a la de administrador, la naturaleza jurídica es distinta y se halla amparada por el Derecho Laboral. Es verdad que, en una gran parte de los casos, se puede apreciar la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección<sup>9</sup>. Ahora bien, en el caso de la alta dirección, “concorre de forma plena y clara la ajeneidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia persona jurídica titular de la empresa de que se trate”<sup>10</sup>.

Así las cosas, en el caso de que exista una doble actividad por parte de algún miembro del consejo de administración, ¿existe un doble vínculo? El Tribunal Supremo ha señalado que no puede existir una dualidad de relaciones, desde el momento en que las funciones propias de la alta dirección normalmente son atribuidas a los órganos de administración de las sociedades. De ahí que, según la jurisprudencia, “cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma

El caso de la alta dirección,  
“concorre de forma plena y clara  
la ajeneidad, nota fundamental  
tipificadora del contrato de trabajo,  
mientras que la misma no existe,  
de ningún modo, en la relación  
jurídica de los miembros de los  
órganos de administración

6 Vid. entre otras, STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123), 13 de mayo de 1991 (RJ 1991/3906).

7 Vid. entre otras, STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221), 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

8 Vid. STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123) y 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

9 El punto de coincidencia al que nos referimos es el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. Vid. STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 16 de junio de 1998 (RJ 1998/5400).

10 Vid. STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

que si aquel consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral<sup>11</sup>. Es decir, si un consejero o administrador realiza a través de un contrato laboral de alta dirección las funciones propias de ese puesto, la relación que mantiene con la sociedad en este caso no puede calificarse como laboral, sino mercantil. Las funciones del administrador o consejero absorben las de alta dirección<sup>12</sup>, con independencia de que el consejero esté dado de alta en la Seguridad Social como trabajador o que la empresa proceda a las retenciones del IRPF por las retribuciones abonadas como las de un trabajador más<sup>13</sup>.

Sin embargo, el mismo Tribunal reconoce que el consejero de una sociedad puede desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial que por sus características se configuren como una verdadera relación de trabajo. En este caso, la relación entre empresa y administrador se encuentra sujeta al Derecho Laboral, siempre que puedan calificarse de comunes u ordinarios, y nunca de trabajos de alta dirección<sup>14</sup>.

En definitiva, lo que viene a afirmar el Tribunal Supremo es que, aunque el consejero o el administrador realice un “plus” de dedicación respecto de los otros miembros del Consejo de Administración, y que por ello, se le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o que se le hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso que se hubiera contabilizado las citadas retribuciones por la empresa como gastos de personal, la naturaleza jurídica de la relación se define por su propia esencia y contenido que es mercantil y no por el concepto que le hayan atribuido las partes.

Ahora bien, esta teoría del vínculo que se acoge sin ningún tipo de reservas en el ámbito contencioso-administrativo, resulta a mi juicio sesgada. Y ello, porque la jurisdicción contenciosa-administrativa olvida otras sentencias de la jurisdicción social donde la teoría del vínculo se matiza. Es decir, lo determinante en estos casos es delimitar si el administrador o consejero despliega la actividad propia del contrato de alta dirección en el ejercicio de su cargo de consejero o, por el contrario, actúa como alto directivo desarrollando las funciones propias de su contrato con independencia de su posición como administrador. En este segundo caso, la actividad del trabajador se puede calificar como dependiente, y no tiene sentido que, a tenor de la jurisprudencia vista anteriormente, la posición del consejero o administrador arrastre a la del alto directivo<sup>15</sup>. Esta cuestión implica que la aplicación de la Teoría del vínculo, tal y como se viene aplicando por la jurisdicción contenciosa-administrativa, resulta visceral y sesgada para los contribuyentes y que la realidad impone un estudio caso por caso en el análisis de la situación de estos administradores-trabajadores.

---

11 Vid. STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152).

12 No existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Organos de Administraciones de las Sociedades y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es la que caracteriza el trabajo de alta dirección. Vid. STS de 27 de enero de 1992 (RJ 1992/76), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152), 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671).

13 Vid. STS 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671).

14 Vid. STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

15 Vid. STS de 24 de octubre de 2000 (RJ 2001/1414).

A mayor abundamiento, otro aspecto que no se tiene en cuenta en este breve análisis de la jurisprudencia contenciosa-administrativa, es la ajeneidad, como hemos destacado al inicio de este epígrafe. Resulta imprescindible analizar si aquellos miembros de la administración societaria que realicen una actividad de carácter laboral tienen mayoría o una posición predominante en el capital social, con independencia de si la actividad laboral puede ser calificada común o de alta dirección<sup>16</sup>. Si el administrador que realiza una actividad laboral en la empresa, no tiene la mayoría del capital social, y realiza una actividad laboral propia y distinta del cargo de administrador, cabe admitir la posibilidad de coexistencia o ejercicio simultáneo del cargo societario con la actividad derivada de una relación laboral, sin que el vínculo laboral sea absorbido por el vínculo mercantil<sup>17</sup>, prevaleciendo el rasgo de ajeneidad.

Para poder llegar a esta conclusión será necesario, sin lugar a dudas, probar la actividad laboral que se realiza<sup>18</sup>. Si la prueba practicada acredita la existencia efectiva de una relación laboral de alta dirección y que las retribuciones se perciben por esta actividad, la vinculación con la entidad sería de naturaleza laboral. Todo esto pone de relieve que determinar si las retribuciones que se perciben derivan de una relación laboral o mercantil, resulta importante para la empresa a la hora de calificarlas como gasto deducible, incluso con la regulación que de gasto deducible hace la Ley 43/1995 del IS.

Esto supone que la teoría del vínculo, que de manera tan profusa se utiliza por parte de la Administración Tributaria y la jurisdicción contenciosa-administrativa para impedir la deducción de determinadas cantidades en el IS, tiene que matizarse y aplicarse caso por caso. Es cierto que la posición cautelosa y restrictiva que se ha venido manteniendo por parte del Tribunal Supremo se fundamenta en la lucha contra el fraude, impedir que ningún miembro del Consejo de Administración o el Consejero Delegado pueda ser retribuido de forma extraordinaria o anómala, incluida la indemnización por cese, en el caso de que sea considerado un trabajador.

A mi juicio, ante la posición de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa, resulta aconsejable que a pesar de todo, si la sociedad quiere retribuir a aquellos miembros más activos del Consejo de Administración, tendrá que hacerlo a través de los Estatutos de la Sociedad según se establece en la Ley de Sociedades de Capital.

## **2. La regulación de la retribución de los administradores en la Ley de Sociedades de Capital.**

---

Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la retribución de los administradores sociales han adquirido una importancia, tal vez, desmesurada desde el momento en que la legislación mercantil es tremendamente parca en la regulación de los mismos. Como regla general, el artículo 217 de la LSC establece la gratuidad del cargo de administrador, a menos que los estatutos sociales establezcan un sistema de retribución. Debe constar de forma expresa, clara y precisa en los Estatutos cuál es el sistema de retribución, que puede ser una cuantía determinada o una participación en los beneficios, o mediante la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas.

16 Vid. STS de 20 de octubre de 1998 (RJ 1998/9296).

17 Vid. STSJ de Madrid de 17 de junio de 2005 (AS 2005/1614).

18 Vid. STSJ de Madrid de 28 de junio de 2005 (AS 2005/2205).

Los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no es suficiente que la norma social prevea sistemas retributivos, y deje a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento

El régimen de aprobación de los sistemas de retribución se sujeta a los acuerdos de la Junta General, aunque el derecho del administrador a percibir una remuneración proviene de los Estatutos. La aprobación de la Junta General se configura como la forma de comprobar el cumplimiento de los mismos en relación con las reservas, beneficios, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el plazo de duración del sistema de retribución<sup>19</sup>.

Por todo ello, no resultan válidas las cláusulas abiertas que dejan a la Junta la decisión sobre la retribución de los administradores, por la incertidumbre que generan para los interesados.

Si que se puede calificar como válidas aquellas que, una vez que los Estatutos prevén un sistema, como por ejemplo, “una asignación fija al año” con un límite máximo, remitan a la Junta General para que cada año la apruebe antes de que comience el ejercicio donde se van a percibir, aunque sólo para determinadas sociedades.

Lo que parece claro es que los Estatutos Sociales tienen que regular expresamente el derecho del consejero o administrador a la percepción de retribuciones, y no pueden eludir esta exigencia remitiendo a la Junta toda decisión, no sólo sobre la efectiva existencia de retribución, sino también sobre su modalidad o sistema y alcance económico. Y todo ello en aras de compaginar el legítimo interés de los socios y las expectativas económicas de los propios administradores, por lo que la Ley de Sociedades de Capital impone la necesaria previsión estatutaria. Esto supone, sin lugar a dudas, modificaciones de los Estatutos, en el caso de que se cambie el sistema de retribución a los administradores<sup>20</sup>.

Como hemos dicho anteriormente, las retribuciones puede ser de varios tipos:

- a. Remuneración fija para cada ejercicio, según se dispone en los Estatutos sociales. La Ley de Sociedades de Capital regula expresamente que la Junta General de las Sociedades de Responsabilidad Limitada aprobará el *quantum*, antes de que se inicie el ejercicio.
- b. Remuneración mediante participación en beneficios. En el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, los estatutos sociales tienen que determinar concretamente el porcentaje máximo de la misma, que nunca puede ser superior al 10% de los beneficios que se reparten entre los socios. Cuando nos referimos a las sociedades anónimas, la participación del administrador tiene que ser detrída de los beneficios líquidos y después de que estén cubiertas

19 Vid. STS de 19 de febrero de 2001 (RJ 2001/3967), “resulta incuestionable que el derecho a la retribución de los administradores no nace del acuerdo de la Junta, sino de los Estatutos, y que dicho órgano social debe respetar las normas estatutarias, por ello no empece a la necesidad de aquella aprobación, tanto por la perspectiva de la existencia y cuantía de los beneficios como por la necesidad de controlar las cautelas que exige la Ley en orden a que sean cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes”. Asimismo, vid. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 12 de abril de 2002.

20 Cfr. Artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital.

las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo como máximo del 4%, sin perjuicio de que los estatutos establezcan una cantidad inferior.

- c. Remuneración mediante entrega de acciones. Para la sociedad anónima, la retribución consiste en la entrega de acciones o derechos de opción sobre las mismas que deberá preverse expresamente en los estatutos y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta General. En este acuerdo se tiene que expresar el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución.

### **III. Las retribuciones de los administradores como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.**

En definitiva, todos estos sistemas de retribución previstos en la Ley de Sociedades de Capital para los administradores sociales son gastos fiscalmente deducibles, al igual que son los gastos de los trabajadores. En el primer caso, el gasto deducible se contabiliza en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, mientras que el segundo gasto se imputa en la Cuenta de “Sueldos y salarios”. Si bien la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades supuso una modificación del concepto de gasto fiscalmente deducible respecto de la legislación anterior, así como en la doctrina administrativa sobre esta cuestión, la jurisprudencia sigue siendo reacia en dos temas a admitir la deducibilidad de, por una parte, la retribuciones de los administradores sociales si no se cumplen una serie de requisitos, y por otra parte, de las retribuciones que pueda percibir por el cometido de otros trabajos en los que exista ajeneidad y dependencia, tal y como se ha puesto de manifiesto en la sentencia del TS de 11 de marzo de 2010 y de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011.

Efectivamente, el artículo 13 de la Ley 61/1978 de la LIS, establecía qué gastos necesarios eran deducibles para la obtención de los ingresos y, tanto la doctrina administrativa, como la jurisprudencia, interpretaban el concepto de necesidad como equivalente a imprescindible. Sin embargo, la LIS/1995 introduce de manera negativa en el artículo 14, el concepto de gasto deducible.

El artículo 10.3 del TRLIS regula la forma de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a través del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, corregido a través de la aplicación de preceptos fiscales. Por otra parte, el artículo 19.3 del TRLIS reproduce el principio fiscal de inscripción contable, según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, lo que supone la necesidad de contabilización de los gastos para que puedan considerarse como partida deducible.

Por lo tanto, con independencia de las excepciones que se contemplen en la normativa fiscal, todos los demás gastos tienen que haber sido previamente contabilizados y registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, para que fiscalmente puedan ser considerados como gastos deducibles. Como ha puesto de manifiesto MALVAREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA, “esta situación provoca una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad, (...). En nuestra opinión, el principio de inscripción contable no sólo se debería excepcionar en los casos expresamente previstos en la Ley. (...). Ello

permite que el contribuyente deduzca todos aquellos gastos que, en principio, son admisibles según la normativa fiscal, con independencia de cómo se haya contabilizado la partida correspondiente”<sup>21</sup>.

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Tributos en un Informe de Marzo de 2009 –dirigida al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT-, ha señalado expresamente que las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por el cargo de administrador tienen la consideración de gasto deducible fiscalmente, siempre que se requiera el cumplimiento de los siguientes aspectos:

En primer lugar, a tenor de la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 36 del Código de Comercio<sup>22</sup> y del Plan General de Contabilidad<sup>23</sup>, la conclusión es que las citadas retribuciones tienen la consideración de **gasto contable** del ejercicio. La razón es que estos pagos suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida del activo consecuencia de la cantidad monetaria satisfecha<sup>24</sup>. Por lo tanto, a efectos contables la retribución de los administradores tiene la calificación de gasto contable.

Pero además, para poder ser deducible, el artículo 36 del Código de Comercio establece que los gastos del ejercicio se imputen a la cuenta de Pérdidas y ganancias y forman parte del resultado, cuando no proceda la imputación directa al Patrimonio neto. La Junta General de la sociedad con los beneficios netos antes de impuestos puede decidir la constitución de reservas en sentido estricto o su reparto a los accionistas, pero también la retribución de los administradores, entre otros. En este caso, los resultados pendientes de distribución no van a una cuenta de reservas, sino que tienen naturaleza propia, por esta razón se tiene que contabilizar dicha partida como un gasto<sup>25</sup>. De este modo, la retribución de los administradores se **contabiliza como gasto** para la legislación fiscal.

La LIS/1995, a diferencia de la Ley 6/1971, no recoge el concepto de gasto necesario, en el sentido de obligatorio para la obtención del ingreso. Sin embargo, la interpretación del artículo 14.f) de la norma societaria ha llevado a la Dirección General de Tributos, siguiendo la jurisprudencia sobre el tema<sup>26</sup>, a afirmar que los gastos que puedan ser considerados como “meras liberalidades” no pueden ser objeto

21 Vid. MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Ed. CEF, Madrid, 1998, pág. 243.

22 El artículo 36 del Código de Comercio, según la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece el concepto de gastos en el siguiente sentido, “Gastos, decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, y asea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”.

23 El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge la definición de gasto, en el mismo sentido que el Código de Comercio, en el punto 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad del nuevo PGC:

24 Esta misma calificación se derivaba del Plan General de Contabilidad de 1990; así, la consulta nº1 del BOICAC de 21 de abril de 1995 señalaba que, desde el punto de vista económico, la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma.

25 De este modo, se cumple con la previsión legal del artículo 19.3 del TRLIS.

26 Vid. por todas, la STS de 11 de marzo de 2010 (RJ/2010/3476) sobre el concepto de gasto obligatorio y por ende, necesario para obtener los rendimientos de la sociedad.

de deducción. De este modo, con la LIS/1995 el concepto de gasto necesario resulta más amplio, de manera que la deducibilidad no sólo viene dada por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar relacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad.

Por último, para que un gasto sea deducible es necesario que la entidad justifique su existencia y cuantía, que quedará demostrada no sólo por los hechos contables, sino por las retribuciones fijadas en los Estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima. Y para que pueda apreciarse “con certeza”, los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no es suficiente que la norma social prevea sistemas retributivos, y deje a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que exige tal puntualización que su alteración conlleva la previa modificación estatutaria<sup>27</sup>.

Asimismo, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha puntualizado que en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos<sup>28</sup>, así la determinación clara de la base, porque en otro caso se produce inseguridad en la fijación, lo que puede redundar en perjuicio de los administradores.

Cuando la asignación tenga un carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso, los Estatutos prevean el “quantum” de la remuneración, o los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía, en el caso de las sociedades anónimas. Sin embargo, la Ley de Sociedades de Capital permite que en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, la cuantía quede fijada para cada ejercicio por la Junta General antes de que comience el mismo y siempre que los Estatutos prevean esta posibilidad<sup>29</sup>.

Esto significa que si un miembro del Consejo de Administración o cualquier administrador de una sociedad, realiza las funciones propias de su cargo con más intensidad que el resto y la Junta General quiere retribuirle, tendrá que ser a través de los Estatutos sociales, aún cuando ello suponga modificaciones con carácter continuo. Y es que, como vengo insistiendo, la gran mayoría de la jurisprudencia no admite que se pueda deducir como gastos de personal la retribución que pueda existir en el caso de que un

La relación que mantiene el administrador con la sociedad, tal y como hemos visto anteriormente, pueden calificarse como laboral o mercantil. En ambos casos, la retribución se califica como rendimientos del trabajo

27 Vid.. STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671), 6 de febrero de 2008 (RJ 2008/882).

28 Vid. Resoluciones de la DGRN de 25 de marzo de 1991 (RJ 1991/2628), 4 de octubre de 1991 (RJ 1991/7492), 17 de febrero de 1992 (RJ 1992/1531).

29 Vid. artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital.

administrador realice funciones distintas del cargo de consejero, y que dicho contrato pueda ser calificado como “alta dirección”<sup>30</sup>.

Efectivamente, la negativa persistente de la jurisprudencia deriva del abuso, sobre todo en el pasado, de la figura de “alta dirección” para poder retribuir a los consejeros. Asimismo, resulta difícil deslindar la actividad como consejero y, por ejemplo, gerente de la sociedad a pesar de que en este último caso existe ajeneidad y dependencia. Ahora bien, a mi juicio, la jurisprudencia se ha olvidado de matizar la teoría del vínculo tal y como pusimos de manifiesto en el apartado anterior. Esto ha supuesto que los tribunales apliquen sin ningún matiz esta doctrina en perjuicio, en muchas ocasiones, de los contribuyentes, sobre todos, en los casos de pequeñas y medianas empresas, que no han podido deducirse las retribuciones a determinados administradores como gastos de personal, y por ende, tampoco en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias ya que los Estatutos sociales no cumplían los requisitos en la retribución de los administradores.

## IV. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la retribución de los administradores

La retribución de los administradores sociales puede tener distinta naturaleza dependiendo del origen y causa de los rendimientos, lo que supone a efectos fiscales un tratamiento distinto, en algunos casos, en función de la actividad que realice, bien como Administrador (rendimiento del trabajo especial), trabajador (rendimiento del trabajo normal) y administrador-socio perceptor de dividendos o asimilados (rendimientos del capital). La determinación de la naturaleza de los rendimientos resulta de gran trascendencia desde el momento en que, en los rendimientos del trabajo, forman parte de la renta general y, por ende, de la Base Imponible General, mientras que los rendimientos del capital se integran en la renta del ahorro y, consecuentemente, en la Base Imponible del Ahorro.

### 1. Rendimientos del trabajo.

La relación que mantiene el administrador con la sociedad, tal y como hemos visto anteriormente, pueden calificarse como laboral o mercantil. En ambos casos, la retribución se califica como rendimientos del trabajo, aunque en el supuesto de la retribución como Administrador está sujeta a un tipo de retención especial del 35%<sup>31</sup>.

La definición del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta muy amplia, con la finalidad de acoger todas las percepciones dinerarias o en especie que provengan de una relación laboral, así como, por ejemplo, las retribuciones que puedan percibir los consejeros o administradores de entidades jurídicas.

En definitiva, la característica fundamental de este tipo de rendimientos deriva de la existencia de una relación contractual o estatutaria de dependencia en el trabajo, y no del carácter profesional de la

30 Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011 (JT 2011/376).

31 Por esta razón lo calificamos como rendimiento del trabajo especial. Vid. RUBIO GUERRERO, J.J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, pág. 349.

actividad o de la persona que la realiza. Por lo tanto, en el caso de los administradores existe esa dependencia en la realización de sus funciones respecto de la sociedad, aunque la jurisprudencia, tal y como hemos visto hasta ahora, la niegue en virtud de la Teoría del Vínculo.

Cuando hablamos de rendimientos del trabajo dinerarios percibidos por los administradores, debemos hacer mención a las remuneraciones

en concepto de gastos de representación y las dietas. Respecto a la primera cuestión, estas retribuciones se pueden asignar a los administradores, por las especiales características del puesto de representación que ocupan, como un complemento salarial para la cobertura de gastos protocolarios. Sin embargo, teniendo en cuenta que las retribuciones de los administradores deben determinarse en los Estatutos, sería conveniente que los gastos en los que incurriese el administrador fueran por cuenta exclusiva de la empresa, es decir, sería un mero intermediario. Así, cuando la factura va a nombre y por cuenta de la empresa representada, sin asignación particular, no se incluye en este concepto.

Si bien los Estatutos deben establecer si los consejeros o administradores perciben retribuciones por el ejercicio de sus funciones, la Dirección General de Tributos considera que “serán compensados de los gastos que les origine su función”<sup>32</sup>, a través de las dietas. Es decir, nos estamos refiriendo a los desplazamientos derivados de las gestiones realizadas para la entidad, no cuando reciban una asignación para asistir a las reuniones del Consejo. En este caso, si se percibe una asignación se califica como renta del trabajo.

Por otra parte, las dietas que perciban los administradores por gastos de viaje derivados del ejercicio de su función, se consideran en principio gravadas por este impuesto, aunque se exceptúan de gravamen las que cubren los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia, con los límites establecidos en el reglamento del IRPF. En el caso de que no se pudiera probar que el desplazamiento se ha realizado para llevar a cabo gestiones de la empresa, la dieta que se percibe se considera como renta del trabajo. Sin embargo, en el caso de que los administradores utilicen los medios puestos a su disposición por la entidad, se puede apreciar que existe “un gasto por cuenta de un tercero”. Por el contrario, si la entidad se limita a rembolsar los gastos en que han incurrido los administradores, sin que se pueda acreditar que vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, estamos en presencia de una retribución, sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

Como hemos visto anteriormente, la Ley de Sociedades de Capital prevé la remuneración de los administradores mediante la entrega de acciones de la sociedad o derechos de opción sobre las mismas. Resulta evidente la importancia que en los últimos años han tenido este tipo de retribución, sobre todo para aquellos miembros altamente cualificados de la entidad. Para que este tipo de retribuciones se consideren como rendimientos del trabajo, es necesario que deriven directa o indirectamente del trabajo

Las retribuciones que pueda percibir el administrador que tenga la condición de socio no se consideran como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades

32 Consulta de la DGT de 7 de junio de 2001, nº 1120-01.

personal, de una relación laboral o estatutaria, como es el caso que nos ocupa. Estos rendimientos que se califican en especie se valoran por su valor normal de mercado, aunque la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula reglas especiales de valoración para determinados supuestos. Respecto de la valoración del derecho de opción sobre las acciones de la entidad o del grupo, no existe una regla específica de valoración, por lo que se estará a lo que se determine por el valor de mercado.

A mayores, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla, entre otros supuestos, la exención de la entrega de acciones propias de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, en la parte que no exceda para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 € anuales, en los siguientes supuestos<sup>33</sup>:

1. Que se trate de trabajadores en activo. En un sentido literal del término estarían excluidos todos aquellos contribuyentes que tengan una relación estatutaria con la sociedad, como es el caso de los administradores sociales. Sin embargo, a mi juicio, se debe entender en un sentido amplio, es decir, cualquier contribuyente que tenga una relación con la sociedad y que los rendimientos que obtenga no puedan calificarse como actividad económica.
2. Que las acciones o participaciones lo sean de la propia empresa en que presta sus servicios el administrador, o en los casos de grupos de sociedades del artículo 42 del código de Comercio, de la sociedad dominante del Grupo o de otra sociedad del mismo subgrupo.
3. Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o del Grupo y que contribuya a la participación de los trabajadores –en nuestro caso, administradores-, en la empresa.
4. Que cada uno de los trabajadores –administradores-, conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación directa o indirecta superior al 5%, ni en la sociedad en que trabaja, ni en otras del grupo.
5. Que los títulos se mantengan al menos, durante 3 años. En el caso de que se incumpla este plazo porque, por ejemplo la Junta General decide que esta forma de remuneración a los administradores tenga un plazo inferior al legal, estas entregas tributarán como rendimiento en especie. Como ha señalado el artículo 77.3 del RIRPF, “será necesario presentar una declaración complementaria, con intereses de demora, en el plazo que media entre el momento del incumplimiento del requisito y la finalización del plazo de declaración del período impositivo en que se incumpla tal requisito”<sup>34</sup>.

Asimismo, en el caso de que la retribución que percibe el administrador sea la opción de compra sobre acciones o participaciones de la empresa o de otras entidades del grupo, ejercitables en un momento futuro y a un precio establecido de antemano, según se establece en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, da lugar a dos tipos de consideraciones:

Por una parte, el artículo 11.3 del Reglamento del Impuesto del Renta sobre las Personas Físicas apunta que se considera como rendimiento del trabajo “irregular” el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores –administradores, en nuestro caso-, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años de su concesión, siempre que no se concedan anualmente. La base máxima de reducción estaría conformada por el importe que resultase de multiplicar

33 Vid. Artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

34 Vid. Artículo 77.3 RIRPF.

el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento.

No obstante, según el artículo 18.2.4º de la Ley del Impuesto de la Renta del Persona Físicas se puede duplicar el límite máximo de reducción. Es decir, el 40% de reducción se aplicará sobre la parte de rendimiento que no supere el doble del resultado de multiplicar el salario medio anual del conjunto de declarantes en IRPF por el número de años de generación, siempre que se cumplan dos requisitos:

- a. Las acciones o participaciones adquiridas deben mantenerse, al menos, durante 3 años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra;
- b. La oferta de opciones de compra debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupo de empresas.

La doctrina administrativa que ha puntualizado la aplicación de la “Teoría del Vínculo”, según las sentencias Mahou, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, considera que es irrelevante que la retribución de los administradores pueda derivar de una relación laboral, aunque el vínculo sea de naturaleza mercantil

## 2. Rendimientos del capital mobiliario.

Los administradores de sociedades que forman parte del órgano ejecutivo encargado de la gestión permanente de la sociedad no tienen necesariamente que ser socios. Aunque tampoco se excluye que lo sean, por lo que en ese caso percibirán por la participación en los fondos de esa sociedad una serie de rendimientos que se califican como capital mobiliario. El legislador no define estos rendimientos<sup>35</sup>, pero los agrupa de manera casuística y amplia, de tal modo que se encuadran aquellos que provienen de la titularidad de un derecho sobre el capital y, más concretamente, las primas de asistencia a juntas y los dividendos<sup>36</sup>, en lo que nos atañe respecto de los administradores.

No hace falta reseñar que para que exista dividendo, resulta imprescindible la obtención de beneficios netos por parte de la sociedad. Las primas de asistencia a juntas generales de sociedades anónimas se

35 PITA GRANDAL apunta la imposibilidad de definir estos rendimientos de capital mobiliario, ya que “son una realidad económica cambiante, renovable y mutable por lo que todo esfuerzo por definir el capital mobiliario hubiese devenido inmediatamente insuficiente”. Vid. PITA GRANDAL, A.M: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios. Otros rendimientos del capital mobiliario”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, pág. 393.

36 CLAVIJO HERNÁNDEZ delimita estos rendimientos como típicos y atípicos. Respecto a los primeros, nos referimos a “los dividendos y participaciones en los beneficios del ejercicio acordado que se reconozcan a favor de los socios, accionistas, (...)”. Los rendimientos atípicos son, en cambio, todos aquellos rendimientos que implicando indirectamente repartos de utilidades, equivalgan en sustancia a verdaderas participaciones en los beneficios. Entre otros muchos, podemos señalar como tales rendimientos atípicos: las primas o dietas de asistencia a Juntas (...). Vid.. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos del capital en el nuevo IRPF*, Civitas, Madrid, 1980, págs. 72 y 73.

configuran como una técnica de gestión empresarial con la finalidad de combatir el absentismo de los socios, pero también pueden constituir una técnica de retribución del capital social<sup>37</sup>.

Pues bien, las retribuciones que pueda percibir el administrador que tenga la condición de socio no se consideran como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimila a los dividendos, las primas por asistencia a juntas, y de esta manera evita posibles vías de fraude. En cualquier caso, estas retribuciones no las percibe el administrador en el ejercicio de sus funciones, sino únicamente cuando ostenta la condición de socio. Éste como persona física, las integrará en la Renta del Ahorro de su impuesto personal.

## V. La retribución de los administradores y la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Incidencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como venimos exponiendo, la regulación de la retribución de los administradores a través de los Estatutos sociales no se configura como un compartimento estanco, sino que se proyecta en otros impuestos, aunque no siempre con la misma intensidad. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé para las transmisiones mortis causa e inter vivos, una reducción en la base imponible del 95%, porcentaje ampliable por las CCAA, cuando se transmita una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1992, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>38</sup>.

Es cierto que en estos dos últimos años, la exención del Impuesto sobre el Patrimonio había perdido peso específico en el sistema tributario<sup>39</sup>, a pesar de que los requisitos se tenían que cumplir para poder reducir la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, tras el Real Decreto 13/2011, de 16 de septiembre, el Impuesto sobre el Patrimonio vuelve a situarse en primera línea del sistema tributario.

El art.4.Ocho de la LIP regula en dos apartados distintos la citada exención. En el punto Uno se señala que la exención se aplica a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta<sup>40</sup>. A efectos del cálculo de esta última cuestión, no se computan las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en entidades cuyas participaciones se

37 PITA GRANDAL señala que "pueden ser un instrumento eficaz para mejorar el perfil financiero de la oferta accionarial de la sociedad y en este sentido serían una técnica de empresa aplicada a la política del producto ofertado y no solo una técnica de gestión interna de la sociedad", vid. PITA GRANDAL, A.M<sup>º</sup>: "Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios. Otros rendimientos del capital mobiliario", en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA..., op. cit., pág. 401.

38 Vid.ANEIROS PEREIRA, J.: "La transmisión gratuita de la empresa entre familiares", en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.

39 La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

40 A efectos de determinar si la actividad del sujeto pasivo se puede calificar como empresarial o profesional, resulta necesario remitirse al. Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

califiquen como exentas –art. 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio-, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

La Ley de este impuesto se desarrolla a través del RD 1704/1999, de cuyo artículo 3.1 del RD 1704/1999, se desprende la exigencia de dos requisitos para disfrutar de la exención. De un lado, que la actividad económica se ejerza materialmente y con habitualidad por el sujeto pasivo que pretende aplicar la exención. Por esta razón, si el titular de la actividad económica delega la gestión de la misma en una persona contratada para dichos efectos, no puede aplicarse la exención<sup>41</sup>. De otro lado, también se exige que este mismo sujeto pueda ser considerado titular de los bienes, en todo o en parte. Como ha puntualizado RODRIGUEZ MÁRQUEZ, “no siempre que exista una entidad en régimen de atribución de rentas –comunidad de bienes o sociedad civil, principalmente- van a poder disfrutar del beneficio todos sus partícipes o socios. En tal caso, concurrirá en los mismos requisitos de la titularidad, pero puede suceder que no todos ejerzan la actividad de forma habitual, personal y directa”<sup>42</sup>. Así las cosas, sólo se aplicará el citado beneficio a aquellos comuneros que realicen la actividad con los requisitos mencionados<sup>43</sup>. Sólo existe una excepción en la exigencia de los dos requisitos, en los casos de titularidad común de los bienes afectos en dónde el cónyuge no empresario puede beneficiarse de la misma a pesar de no ejercer la actividad económica<sup>44</sup>.

Asimismo, se reconoce el beneficio fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque el sujeto pasivo que ejerza una actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, se encuentre jubilado. El Tribunal Supremo en distintas sentencias, considera que estamos ante compartimentos estancos, es decir, los requisitos de la exención en el IP por el ejercicio de una actividad empresarial o profesional con la percepción del empresario o profesional de una pensión de jubilación, por lo que ha de hacerse una consideración separada de la norma tributaria –requisitos materiales- frente a otras de distinta naturaleza –relacionadas con el Derecho laboral-<sup>45</sup>.

En definitiva, el artículo 3.1 del RD 1704/1999, garantiza la implicación directa del contribuyente en la gestión del negocio<sup>46</sup>, exigiendo que los rendimientos que obtenga por esta actividad supongan al menos el 50% del importe de la base imponible – general, con la Ley 43/2006- del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A los efectos de la comparación que se efectúe entre las rentas derivadas de la actividad

41 La DGT en contestación a la Consulta de 28 de junio de 2001 (nº 1356/01) aclara que “los términos y expresiones utilizados en la Ley 19/1991 pretenden vincular el acceso a la exención a una actividad económica que, constituyendo su medio de vida, ejerce de forma habitual y por sí mismo el empresario o profesional, adoptando personalmente, en consecuencia las decisiones gerenciales necesarias para el desenvolvimiento de dicha actividad”.

42 Vid. RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La titularidad de una empresa familiar”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006, pág. 62.

43 Consultas de la DGT de 21 de enero de 1997 (nº 0081/97), de 17 de noviembre de 1999 (nº 2173/99), de 22 de diciembre de 2000 (nº 2426/00) y de 17 de agosto de 2001 (nº 1597/01).

44 En estos casos basta con el requisito de la titularidad, tal y como se apunta en la Consulta de la DGT de 15 de enero de 2003 (JUR 2003, 59006).

45 Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009 (RJ 2009/3308) y 10 de junio de 2009 (RJ 2009/4444)..

46 Vid.. SOTRES MENÉNDEZ: “Modificaciones en 1995 del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Tribuna Fiscal*, nº 54, 1995, pág. 45-47.

La administración tributaria, a través de los órganos de inspección, se ha mostrado precavida ante este tipo de relaciones, no sólo por los aspectos relacionados con el ámbito de las operaciones vinculadas, sino con la determinación del vínculo real que une al administrador-prestador de servicios con la sociedad

económica y el resto de las percibidas por el sujeto pasivo, será por el rendimiento neto<sup>47</sup>.

Respecto de la exención en los supuestos de participaciones en determinadas entidades, además de los requisitos que debe cumplir la sociedad, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio contempla dos condiciones. La primera es respecto al porcentaje de participación directa que difiere según sea de titularidad exclusiva del sujeto pasivo –al menos, el 5%–, o pertenezca a un grupo familiar –al menos, el 20%–<sup>48</sup>. La segunda, que el sujeto pasivo, o en el caso del grupo familiar, cualquier de ellos, ejerza funciones de dirección en la entidad y que perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal.

Es decir, se pretende vincular al titular de la participación con la actividad empresarial desarrollada por la citada entidad. El cálculo debe realizarse, en consecuencia, tomando en consideración, exclusivamente, los rendimientos netos derivados del ejercicio de las funciones de dirección, por un lado, y la totalidad de los rendimientos, excluidos los derivados de las actividades que se beneficien de dicha exención, es decir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Uno, por otro<sup>49</sup>.

Por lo que se refiere al efectivo ejercicio de funciones de dirección, el artículo 5.1.d) del RD 1704/1999, aclara que se refiere a los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa<sup>50</sup>.

Pues bien, a mi juicio aquí se halla el quid de la cuestión. La doctrina administrativa que ha puntualizado la aplicación de la “Teoría del Vínculo”, según las sentencias Mahou, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, considera que es irrelevante que la retribución de los administradores pueda derivar de una

47 Algún autor ha reseñado que la comparación debería hacerse a través de otras magnitudes como, por ejemplo, la cifra de negocios. Cfr. NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 21 a 27.

48 Cuando hablamos de grupo familiar, nos referimos al cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. Asimismo, la Ley no ha establecido un sujeto pasivo de referencia para determinar el grupo familiar, como podría ser, a título de ejemplo, aquel que ejerza efectivamente las funciones de dirección.

49 Vid. sobre los rendimientos netos la Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 2002 (nº 2002/02)

50 Por ejemplo, en el caso de que se trate de una sociedad holding, tanto las funciones directivas como las remuneraciones deben provenir exclusivamente de esta. Por tanto, no se computarán aquellas retribuciones que se perciban del resto de las sociedades que cuelgan de la holding. Vid. Contestación a la Consulta de la DGT de 12 de mayo de 2003 (nº 0632/03)

relación laboral –lo normal, de alta dirección-, aunque el vínculo sea de naturaleza mercantil. Es decir, que para el cumplimiento de la exención, la retribución de los administradores, tanto si viene por vía estatutaria, como por un contrato de alta dirección, será la que se tengan en cuenta a efectos de determinar si se percibe más del 50% respecto de otros rendimientos del trabajo o de actividades económicas<sup>51</sup>. Es decir, “si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir, directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”<sup>52</sup>.

Sin embargo, esta situación difiere en el caso, como hemos visto, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de la no deducibilidad de las retribuciones del administrador cuando no vengan previstas expresamente en los Estatutos o se retribuya a través de un contrato de alta dirección. A mayores, también hay que tener en cuenta que en virtud del nuevo sistema de financiación autonómico, las CCAA son competentes para conocer en exclusiva de las reclamaciones económico-administrativas en materia de tributos cedidos, con lo que esta posición de la doctrina administrativa puede modificarse en esta materia de manera desigual en el conjunto del ordenamiento español.

## VI. Prestaciones de servicios por el socio a la entidad.

No es inusual que, en ocasiones, el administrador aunque tiene una relación mercantil con la sociedad, tal y como hemos visto, opte además por otro tipo de vinculación con la entidad, salvo que exista una incompatibilidad legal<sup>53</sup>, como es una relación de servicios, que se instrumentará a través de contrato de servicios o contrato de obra. Dejando aparte ventajas e inconvenientes en el caso de que el administrador opte por este tipo de vinculación<sup>54</sup>, este tipo de relación entre el administrador y la sociedad ha adquirido un auge bastante considerable en los últimos tiempos, sobre todo en el ámbito de las sociedades profesionales y también en los grupos de sociedades<sup>55</sup>. Uno de los motivos por el cual los administradores, personalmente o a través de sociedades interpuestas, han optado por este tipo de prestación de servicios ha sido por la optimización fiscal de las retribuciones que perciben en su propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además de la deducibilidad sin ningún género de dudas en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora.

51 En este sentido la Consulta de la DGT V2372-10, “no entra en consideraciones sobre la conformidad con la legislación laboral del desempeño simultáneo (de la condición de administrador y de contrato laboral)” y reitera que no existe obstáculo alguno en la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio.

52 Informe de la DGT de 8 de febrero de 2011, sobre la aclaración de determinadas consultas vinculantes emitidas por la misma Dirección en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

53 La relación de administrador y de prestador de servicios es incompatible en el supuesto de que coincidan el objeto y la imposibilidad de funcionamiento de uno de sus elementos esenciales, por lo que debe prevalecer la relación estatutaria.

54 Las ventajas pueden ser una flexibilidad mayor en la naturaleza y cuantía de la retribución, así como la posibilidad de articular un actividad diferenciada del cargo orgánico. Sin embargo, los inconvenientes serían un posible solapamiento con la relación de administrador y un posible conflicto de intereses, entre otros.

55 Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009; del mismo autor: “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2009.

La teoría del vínculo que mantiene el Tribunal Supremo supone un detrimento en las garantías del contribuyente a la hora de planificar la retribución de los administradores

La administración tributaria, a través de los órganos de inspección, se ha mostrado precavida ante este tipo de relaciones, no sólo por los aspectos relacionados con el ámbito de las operaciones vinculadas, sino con la determinación del vínculo real que une al administrador-prestador de servicios con la sociedad, ya que puede ser mercantil, laboral o civil. Lógicamente, las consecuencias que se derivan dependiendo del vínculo resultan diferentes en todos los impuestos directos, pero sobre todo en relación con el IVA.

La dificultad deriva a la hora de calificar fiscalmente, y desde el punto de vista laboral, la actividad desarrollada por una persona física, en concreto, un administrador-socio. En ocasiones, se podrá calificar como trabajo personal, mientras que en otros se acercará más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica. En ausencia de regulación legal expresa<sup>56</sup>, es evidente que tanto los contribuyentes, como la administración tributaria, tendrán que utilizar la jurisprudencia y doctrina administrativa que existe sobre el tema para poder diferenciarlos<sup>57</sup>. Desde luego, no se puede atender a la denominación que las partes le asignen, sino que depende de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos<sup>58</sup>, sobre todo, en el ámbito de la dependencia y ajeneidad.

Efectivamente, si el administrador, en muchas de las ocasiones, socio de la entidad, realiza una prestación de servicios a la misma sociedad, las remuneraciones que perciba serán calificadas como rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, estas prestaciones de servicios están sujetas al IVA. Por el contrario, si concurren dependencia y ajeneidad en la relación que une a los administradores-socios con la entidad, con independencia de que la relación pueda ser calificada como mercantil o laboral, incluidas en estas últimas las de carácter especial, no estaría sujeta al IVA<sup>59</sup>.

## VII. Conclusiones

Tras las sentencias Mahou, parecía que fiscalmente la retribución de los administradores había tenido una respuesta adecuada, la realidad es que siguen surgiendo cuestiones que no tienen la debida respuesta. Asimismo, la posición de la Dirección General de Tributos tampoco se mantiene uniforme en la aplicación del sistema tributario. La concepción del sistema tributario de manera compartimentada

56 No se puede obviar que se ha aprobado la Ley 20/2007, de 11 de junio, dónde se regula el Estatuto del Trabajador Autónomo, y se implementa una definición jurídica de autónomo, pero también se regula la polémica figura del trabajador autónomo económicamente dependiente.

57 Como ha argumentado el TEAC, hay que atender "al conjunto de datos que en cada caso concreto perfilan las características de la actividad desarrollada, pues de ese conjunto probatorio puede resultar confirmada o contradiada la formalización dada a la relación": Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004.

58 Vid. entre otras, la STS de 11 de diciembre de 1989 (RJ 1989/8947) y 29 de diciembre de 1999 (RJ 2000/1427)

59 Vid. entre otras, Consulta de la DGT V1492-08.

origina que no se siga el mismo criterio en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A mayor abundamiento, la teoría del vínculo que mantiene el Tribunal Supremo supone un detrimento en las garantías del contribuyente a la hora de planificar la retribución de los administradores, ya que parece que sólo es posible una única situación. Esto implica que las sociedades deben trasladar a su organigrama social esta teoría, si no quieren mantener un conflicto con la Administración tributaria tanto a nivel estatal, como autonómico.

En definitiva, para que la retribución a los administradores pueda ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades, tiene que recogerse expresamente en los Estatutos de la entidad, cumplir con los límites máximos previstos en la Ley de Sociedades de Capital y, por supuesto, no puede existir otro tipo de retribución de carácter laboral.

### Bibliografía

- ANEIRO PEREIRA, J.: “La transmisión gratuita de la empresa entre familiares”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.
- MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Ed. CEF, Madrid, 1998, pág. 243.
- RUBIO GUERRERO, J.J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009.
- “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2009.
- NAVARRO EGÉA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999
- PITA GRANDAL, A.M.: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitais propios. Otros rendimientos del capital mobiliario”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos del capital en el nuevo IRPF*, Civitas, Madrid, 1980
- RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La titularidad de una empresa familiar”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.
- SOTRES MENÉNDEZ: “Modificaciones en 1995 del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Tribuna Fiscal*, nº 54, 1995, pág. 45-47.



- **PASCUA MATEO, F.**, “Entre los derechos a la inviolabilidad del domicilio y propiedad: la protección de los inmuebles privados frente a las visitas de la Administración”, Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, N.º. 20, 2009, págs. 3-40.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (nota sobre la STC 69/1999, de 26 de abril)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, n.º 1, 1999, págs. 1701-1738.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, N.º 16, 2009, págs. 9-12.
- **ROJÍ BUQUERAS, J. M.**, “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”, Impuestos, n.º 1, 2000.
- **SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.**, “Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, Impuestos, n.º 8, 2011.





## **La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: La Inspección en una encrucijada**

**José Luis Bosch Cholbi.**

Doctor en Derecho.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València. Miembro de AEDAF.

### **Resumen**

El trabajo analiza la problemática jurídica que se anuda al ejercicio, por la Administración tributaria, de las potestades de entrada y registro en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales ante la protección constitucional del artículo 18 de la Constitución española; en especial, teniendo en cuenta los principales pronunciamientos jurisprudenciales.

### **Abstract**

*The paper analyses the legal problems associated with the exercise, by the tax Administration, of the power to enter and examine the domicile of individuals, legal persons and professional offices, in light of the provision in article 18 of the Spanish Constitution, and taking into account the jurisprudence on the matter.*

### **Palabras clave**

Domicilio, intimidad, inspección tributaria, entrada y registro domiciliario.

### **Keywords**

*Domicile, privacy, tax audits, entry in the domicile.*

## Sumario

- A. Introducción
- B. Previsiones del Art. 142 LGT sobre la entrada y registro en el domicilio y del Art. 172 RGGI sobre la entrada y reconocimiento
  - B.1. Entrada para el ejercicio de las “Actuaciones Inspectoras”
  - B.2. “Cuando sea necesario” –Art. 142 LGT- o “Cuando aquellas así lo requieran” –Art. 172 RGGI-: Necesidad de la entrada en el domicilio. Aplicación del Principio de Proporcionalidad
  - B.3. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido
    - B.3.1. El domicilio es inviolable
    - B.3.2. El bien jurídico protegido
    - B.3.3. La protección del domicilio de las personas físicas. Alcance
    - B.3.4. La protección del domicilio de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica. Evolución jurisprudencial
    - B.3.5. La protección de los lugares destinados al ejercicio de actividades económicas o profesionales
  - B.4. La inviolabilidad del domicilio y los Artículos 142.2 Y 151.3 LGT: La inspección de tributos en una encrucijada
- C. Análisis de las previsiones del Art. 113 LGT
  - C.1. Entrada, registro o reconocimiento –Arts. 113 LGT y Art. 172 RGGIT-
  - C.2. Consentimiento del Obligado Tributario. La revocación del consentimiento y la criticable adopción de medidas cautelares
  - C.3. La autorización judicial a la entrada o registro domiciliario
- D. Conclusiones

## A. Introducción

Atendida la solicitud efectuada por AEDAF, este informe se ceñirá a analizar el estado normativo, doctrinal y jurisprudencial de las que consideramos principales cuestiones prácticas que presenta actualmente la protección constitucional del domicilio ante las actuaciones de los órganos de inspección de la Administración Tributaria española.

Para ello, es necesario comenzar reflejando la trascendencia, dogmática y práctica, del tema que es objeto de análisis.

Por una parte, la protección del domicilio como derecho –calificado como “fundamental” en nuestra CE–, resulta establecida tanto:

- en la **Constitución española**, art. 18.2;
- en la **Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948**<sup>1</sup>, art. 12;
- en el **Convenio Europeo de Derechos Humanos**<sup>2</sup> de 1950, art. 8;
- en la **Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea**, de 7 de diciembre de 2000, art. 7<sup>3</sup>, cuyo contenido se ha incorporado al Tratado por el que se establece una Constitución europea;

La Administración tributaria resulta  
apoderada legalmente para llevar  
a cabo actuaciones inspectoras  
en fincas, locales, oficinas,  
establecimientos mercantiles,  
despachos profesionales o el  
domicilio constitucionalmente  
protegido

1 Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques

2 Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la Ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral o la protección de los derechos y libertades de los demás”. Es evidente que la protección que el Convenio concede a este derecho es menor que la que la otorga la Constitución Española, pues las causas de excepción de este derecho en el Convenio quedan en manos del legislador ordinario y de la aplicación del principio de proporcionalidad.

3 “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”

- Y es también recogido en las Constituciones de nuestro entorno jurídico, aunque con sustanciales diferencias: art. 14 Constitución italiana<sup>4</sup>, art. 13 C. Alemana –reformado en 1998<sup>5</sup>..

Las consecuencias jurídicas que despliega tan especial regulación se traducen en varias circunstancias, nada desdeñables:

1. **en primer lugar, como derecho fundamental**, tiene diversos **mecanismos de protección y garantía** dada su **posición preferente** -vis expansiva- en el conjunto del ordenamiento jurídico. No en vano, **vincula** a todos los poderes públicos, su **desarrollo** únicamente puede ser efectuado por una Ley Orgánica, la cual debe respetar, en todo caso, su **contenido esencial**.

En este sentido, hemos de tener en cuenta que **no** se ha dictado **Ley orgánica específica** que lo desarrolle. Y que **no puede desarrollarlo la LGT**, al tener la condición de **Ley ordinaria**. De hecho, éste fue el motivo por el que se abandonó la anterior modificación del art. 141 LGT en la reforma por la Ley 25/1995, aunque en la Exposición de Motivos de dicha Ley 25/1995 conste como reformado.

En este punto, es sustancial la diferencia que presenta la regulación constitucional y legal de este derecho con la existente en **Italia**, donde la Constitución permite expresamente que dicho derecho sea regulado por una Ley especial cuando concurren motivos fiscales, entre otros.

Por su parte, el **Convenio Europeo de Derechos Humanos** también exige regulación legal; que ha de ser suficiente, según el TEDH.

---

4 "El domicilio es inviolable. No podrán efectuarse inspecciones, registros o embargos a no ser en los casos y en las formas establecidos por la ley con arreglo a las garantías prescritas para la tutela de la libertad personal. Las comprobaciones y las inspecciones por motivos de sanidad y de inmunidad pública o con fines económicos y fiscales se regularán por leyes especiales".

5 En el Artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, tras la modificación de 6 de marzo de 1998, muy criticada doctrinalmente, establece que: 1.- El domicilio es inviolable. 2.- Los registros y allanamientos no podrán ser ordenados sino por el Juez y, si la demora implicase un peligro, también por los demás órganos previstos en las leyes y únicamente en la forma establecida en ellas. 3.- *Si ciertos hechos son motivo para sospechar que alguien ha cometido un delito particularmente grave determinado por ley, para perseguir el delito, y con orden judicial, podrán usarse medios técnicos para proceder a la vigilancia acústica de viviendas donde el inculcado presumiblemente se encuentra, si de otra manera la investigación del hecho fuera desmesuradamente difícil o sin esperanza de fructificar. Se fijará un plazo para la medida. La orden se decretará por una sala de justicia con tres jueces. En el caso de peligro en la demora, también se podrá decretar por un solo juez.* 4.- *Para combatir peligros urgentes para la seguridad pública, para la comunidad o un peligro para la vida humana, los medios técnicos para la vigilancia de viviendas se podrán usar solamente por orden judicial. En el caso de peligro en la demora, la medida se podrá decretar también por otro organismo designado por ley; se requerirá inmediatamente una resolución del juez.* 5.- *Si los medios técnicos están previstos exclusivamente para proteger a las personas que intervienen en viviendas, la medida se podrá decretar por un organismo designado por la ley. Otra utilización de los conocimientos así conseguidos sólo será admitida para perseguir un delito o combatir un peligro, y solamente si la legitimidad de la medida se ha comprobado por el juez; en el caso de peligro en la demora, se requerirá inmediatamente la resolución judicial.* 6.- *El Gobierno Federal informará al Parlamento Federal (Bundestag) anualmente sobre el uso de medios técnicos realizado según el párrafo tercero, según el párrafo cuarto en la zona de competencia del Gobierno Federal y sobre el párrafo quinto si se necesita la autorización judicial. Basándose en ese informe, un grupo de representante en el Parlamento Federal ejerce el control parlamentario. Los estados federales (Länder) asegurarán un control parlamentario equivalente.* 7.- Por lo demás, sólo podrán tomarse medidas que afecten a esa inviolabilidad, o la restrinjan, con motivo de defensa ante un peligro para la comunidad o de muerte; en virtud de una ley, tales medidas también podrán ser tomadas con el fin de prevenir peligros inminentes para la seguridad o el orden públicos, especialmente para subsanar la escasez de vivienda, combatir una amenaza de epidemia o proteger a menores en peligro.

**2. En segundo lugar, se trata de un derecho fundamental protegido por el recurso contencioso-administrativo, especial y preferente, de protección de derechos fundamentales y por el Recurso de Amparo** (eficacia últimamente menguada por los requisitos exigidos de justificar la relevancia constitucional).

Esta carencia de regulación legal que lo desarrolle, y la posibilidad de acceso especial y preferente a los Tribunales de Justicia e, incluso, al Tribunal Constitucional determina que su **contenido haya sido objeto de creación jurisprudencial** –lo que trae, de consuno, una **enorme casuística**–; sin olvidar la importancia que destila la doctrina del TEDH, al ser canon interpretativo válido<sup>6</sup>, no reducida a mera erudición. Esta situación es apreciada claramente por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 866/2010, de 13 de julio de 2010, Rec. n.º 49/2010, la cual se hace eco de que “lo propio conforme al art. 53.1 CE sería que los requisitos de la autorización se disciplinaran por ley. Tal acontecimiento, sin embargo, no se ha dado todavía en nuestro Ordenamiento; son los propios jueces –con la vista puesta en el Tribunal Constitucional– los que hasta ahora se encargan de desgranar tales requisitos interpretando directamente la Constitución”.

En este sentido, no está de más recalcar –como después podremos analizar, la importancia que destilan, para los Tribunales de Justicia internos y para los contribuyentes que apelen a su doctrina, los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos; sobre todo, en relación con la protección del domicilio de personas jurídicas y despachos y locales profesionales.

A su vez, es necesario destacar también la doctrina del **TJCE**, pues con sus interpretaciones viene a configurar unos principios generales de Derecho comunitario inspirándose en los Textos Constitucionales de los Estados miembros y en los Tratados Internacionales. Hasta hace poco, se producía una interpretación divergente de su aplicabilidad a las personas jurídicas entre la doctrina del TEDH y del TJCE. Ahora, la jurisprudencia comunitaria reconoce al TEDH la posición que tiene en la interpretación del CEDH y su incidencia en el ordenamiento comunitario.

Por otra parte, la necesidad de conseguir la efectividad del **deber de contribuir a la Hacienda Pública** se tiene que lograr mediante el **ejercicio de las potestades administrativas** legalmente atribuidas a la Administración Tributaria. Entre ellas, el **artículo 142 LGT**<sup>7</sup>, con remisión al **art. 113 LGT**<sup>8</sup>, desarrollado en los **artículos 172 del RD 1062/2007 y ss.**, atribuye a la Administración tributaria la **potestad de entrar y practicar registros en domicilios y otros lugares**. Como puso de relieve la STC 50/1995, de 23 de febrero: “el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una

6 Así, la Sentencia 50/1995, afirmó que: “El interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1 y 2), a la luz de la cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones, sin perjuicio, por otra parte, del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad de cada Estado para configurar esas medidas (TEDH, caso Rieme, Sentencia de 22 de abril de 1992)”.

7 Art. 142 LGT: Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

8 Art. 113 LGT: Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.º 1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (STC 114/1984), sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (TEDH, caso Riema, Sentencia 22 abril 1992)”.

Dado que muchas de esas entradas y registros dan lugar a discusiones con los obligados tributarios, al tratar de resolver los recursos que se interpongan, los Tribunales realizarán una tarea de **compaginación** (bilanciamento, en la doctrina italiana) entre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que también ha sido apreciado por el TEDH, Sentencia 29 de abril de 1999, Chassagnou y otros c. Francia, en la que se pone de relieve que, cuando las limitaciones a los derechos fundamentales devienen necesarias, hay que exigir el justo equilibrio entre los imperativos de interés general y los derechos fundamentales.

De hecho, la STC 22/1984, de 17 de febrero, f.j. 3, ya se había referido a los ‘finés sociales’, y la 37/1989, de 15 de febrero, f.j. 7, a las ‘exigencias públicas’ que conformarían el denominado ‘interés público’, como bienes que justifican esa tarea que denomina de ponderación o equilibrio ante derechos fundamentales como la intimidad o la inviolabilidad domiciliaria. Pero con la cautela de que no basta la mera invocación ritual o mecánica de la concurrencia de un interés público. Esos fines o intereses tienen que ser valores o bienes constitucionalmente protegidos; es decir, que tan destacada necesidad de protección de esos “intereses constitucionalmente relevantes” (STC 143/1994, f.j. 6) debe inferirse del mismo texto constitucional. Y siempre, no lo olvidemos, manteniendo impoluto el contenido esencial del derecho fundamental.

Entrada y registro en un domicilio de las que se predica su **instrumentalidad**, pues tienen como **finalidad ejercitar otras potestades**, por ejemplo, las del **art. 142.1 LGT**: examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, inspección de bienes, elementos, explotaciones y otros antecedentes o información necesaria para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Los **lugares** donde, **indistintamente**, pueden llevarse a cabo esas actuaciones inspectoras son muy variados, y resultan fijados por el **art. 151.1 LGT**:

- lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina
- lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas
- lugar donde exista alguna prueba, aunque parcial, del hecho imponible
- en las oficinas de la Administración tributaria si los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

**Por tanto, la Administración tributaria resulta apoderada legalmente para llevar a cabo actuaciones inspectoras en fincas, locales, oficinas, establecimientos mercantiles, despachos profesionales o el domicilio constitucionalmente protegido.**

Sin perder de vista que, incluso, el **art. 151.3 LGT** especifica la **cautela** de que los libros y demás documentación del art. 142.1 LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas.

También en **fase de recaudación tributaria**, se ha previsto dicha entrada domiciliaria en los artículos 162 LGT y art. 10.1 del RD 520/2005. Y en un **procedimiento de comprobación limitada**, cuando proceda según la legislación aduanera o en los casos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, art. 136.4 LGT.

Por último, reflejar que en la Instrucción 1/2011, de 8 de febrero, del Director de Inspección de la AEAT, desaparece la medida de coeficientes negativos que en 2010 rebajan las cuantías del bonus de productividad que podían llegar a un 20% del sueldo si se incumplía la exigencia de realizar actuaciones en domicilios e instalaciones del contribuyente.

## **B. Previsiones del Art. 142 LGT sobre la entrada y registro en el domicilio y del Art. 172 RGGI sobre la entrada y reconocimiento.**

**Art. 142 LGT:** 2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

La libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional

- **Art. 172 RGGI:** 1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

### **B.1. Entrada para el ejercicio de las “Actuaciones Inspectoras”**

---

En este punto, cabe plantearse la duda sobre si se limita dicha facultad de entrada en el domicilio solo cuando se realicen tareas de comprobación e investigación, *o también cuando se lleven a cabo actuaciones de obtención directa de información o de valoración*:

Con la **anterior normativa**, a raíz de la STS de 22 de enero de 1993, vino a extenderse a la totalidad de las actuaciones realizadas por la Inspección.

La **tramitación parlamentaria** de este precepto pone de manifiesto que se sustituyó la expresión “actuaciones de comprobación e investigación” por “actuaciones inspectoras” para que “la facultad recogida en este apartado fuera posible en todas las actuaciones que realice la Inspección”.

Por su parte, el **art. 172 RGGI** atribuye esta potestad a los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración Tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras. Lo que, además, es congruente con la **ubicación sistemática del art. 142 LGT** en el Capítulo IV del Título III LGT “Actuaciones y procedimiento de inspección”.

**El art. 30.3 del RGGI** establece que las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria

En relación con el **inicio de las actuaciones inspectoras mediante personación in situ**, hay que tener en cuenta que el **artículo 151.2 LGT** establece que: “La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales”.

**No dice expresamente en el domicilio**, por lo que, **en principio, no podrá iniciarse la inspección, sin previa comunicación, en domicilio de persona física o jurídica constitucionalmente protegido**. Esta conclusión resulta especialmente relevante pues, como analizaremos, puede que algunos lugares de esas empresas, oficinas, dependencias, instalaciones del obligado tributario puedan tener la condición de domicilio constitucionalmente protegido de modo que la inspección no pueda iniciarse con la entrada en dichos lugares.

Matización que alcanza al **artículo 173.2 RGGI** cuando establece que, en caso de que el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes, o, en su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes, pues si se trata de lugares

que tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, únicamente podrá autorizarlo el titular del derecho que se protege.

## **B.2. “Cuando sea necesario” –Art. 142 LGT- o “Cuando aquellas así lo requieran” –Art. 172 RGGI-: Necesidad de la entrada en el domicilio. Aplicación del principio de proporcionalidad**

La normativa anterior –art. 39 RGIT- aludía a “siempre que lo juzgue conveniente”; previsión que era unánimemente criticada por excesiva discrecionalidad.

Actualmente, se hace referencia, en los **artículos 113 y 142 LGT** a que podrán realizarse esas entradas o registros cuando sean “necesarias” para las actuaciones inspectoras.

Por su parte, el **art. 172 RGGI**, con más laxitud, permite dicha entrada cuando aquellas así lo requieran. (También en art. 169.4 LGT: al referirse a la entrada para embargo, establece que se procederá en último lugar).

En todo caso, ello supone reconocer la **instrumentalidad** como paso previo para llevar a cabo otras potestades por los órganos de la inspección.

Además, esta alusión normativa implica recoger una exigencia, la de **necesidad**, en cuanto que aplicación del **principio de proporcionalidad**, que también está plasmada en el **art. 8 del CEDH y en el art. 7 y 52 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea**<sup>9</sup>. Y también el TEDH lo interpreta como “exigencia social imperiosa”. De hecho, este Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha interpretado, en las Sentencias de 9 de octubre de 2003 (caso Slivenko) y de 20 de junio de 2000 (caso Foxley) que el concepto de necesidad recogido en el art. 8 del CEDH implica que una injerencia en dicho derecho debe responder a una “exigencia social imperiosa”, y que la medida tomada “debe ser proporcionada a la legítima finalidad perseguida”.

Ahora bien, ¿cuándo una entrada o registro **es necesaria**? La contestación a esta cuestión reclama tener en cuenta la virtualidad jurídica del **principio de proporcionalidad** en la aplicación de los tributos –art. 3 LGT-, en su triple vertiente:

- Idoneidad.
- **Necesidad** (interpretarse como **indispensable o imprescindible**)
- Proporcional en sentido estricto.

Como ha recalcado la STSJ Cataluña nº 512/2006, de 1 de junio, Rec. nº 654/2005, “cuando los fines de la ejecución administrativa pueden igualmente alcanzarse sin entrar en el domicilio, la entrada no

9 “Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. Precepto incorporado en el Tratado como art. II-112.1

Será domicilio cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su 'privacidad', independientemente de que sea su titular dominical o no

debe autorizarse por no existir «necesidad justificada de penetrar» en aquél. También se requiere que la entrada solicitada ha de ser efectivamente necesaria por la actividad de ejecución, esto es, ha de ser apta o idónea para el fin pretendido”,

De este modo, consideramos que **la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario solo**

**podrá reputarse necesaria cuando esta medida sea ya la última de las posibles para alcanzar el fin perseguido** (Álvarez Martínez, pág. 59). Solución que se manifestaría coherente con el hecho de que la iniciación de un procedimiento no se pueda llevar a cabo con una entrada domiciliaria.

La injerencia resulta supeditada, en todo caso, a la **demostración** por parte del órgano inspector de la necesidad justificada de la entrada o registro domiciliario; es decir, que quede **probado por la Administración que no existía otra medida más moderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia** –STS 14 de mayo de 2001-. Llegando a afirmar, Álvarez Martínez, en opinión que compartimos, que el recurso a las invasiones domiciliarias únicamente será factible cuando, para el desarrollo de la concreta actuación inspectora, hayan resultado **infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas; debe ser la última medida de las posibles.**

Por eso, resulta coherente con tal exigencia que se deje **constancia de dichas circunstancias** en la diligencia de entrada o registro, y, en su caso, en la autorización judicial.

#### Ejemplos:

- STSJ Cataluña de 13 de diciembre de 2003: “no resulta proporcional la medida de entrada y registro con tales extremos, alguno de los cuales, como el relativo a no tributar por los IAEs que les corresponden, jamás podrá dar lugar a acordar no ya la entrada en el local para inspeccionar la actividad, sino el registro de toda su documentación y soportes informáticos, constitucionalmente protegidos”.
- SAP Madrid 12 de marzo de 1998: “la necesidad, en este caso, implica que sólo cabe acudir a la medida si es realmente *imprescindible tanto de la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible*, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si éstos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, SSTS 24 de junio y 18 de julio de 1996)”.

Es evidente que no se puede proporcionar una solución genéricamente aplicable, sino que se producirá un casuismo que exigirá tener en cuenta, en cada caso, la potestad ejercitada, la finalidad perseguida, el caso particular y las circunstancias concurrentes en el mismo que, al fin y al cabo, deben ser reflejadas por el Inspector en el correspondiente acto administrativo.

### B.3. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido

Como recalcó la **STC 137/1985**, “no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a fines de la protección que el artículo 18.2 garantiza”.

La **Constitución no** establece un **concepto** de domicilio. Ha tenido que ir siendo perfeñado jurisprudencialmente. La consecuencia es evidente: con ello se provoca un casuismo desmedido, que no favorece la seguridad jurídica.

#### B.3.1. El domicilio es inviolable

El domicilio determina la sede jurídica de una persona, sirve, junto con el nombre, para identificar y localizar a la persona, como punto de conexión para las relaciones jurídicas -pues fija el lugar para el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de derechos-, y, en las sociedades mercantiles, determina la competencia procesal y registral.

**El artículo 18 CE califica el domicilio como “inviolable”**, lo cual puede ser interpretado como que no puede entrarse en él, ni realizar registro previa entrada, ni puede molestarle su disfrute, ni impedirse el acceso -lo cual destila una trascendencia acentuada a la hora de adoptar medidas cautelares, como seguidamente analizaremos-.

Ahora bien, ¿qué es un domicilio?

La **STC 22/1984, de 17 de febrero**, f.j.5º, considera que es: “un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de *protección el espacio físico en sí mismo considerado*, sino *lo que en él hay de emanación de la persona y de la esfera privada de ella*” (...) “Todo ello obliga a mantener, por lo menos prima facie, un *concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo*”.

Idea recalcada por la **STC 94/1999, de 31 de mayo**, la cual considera que el concepto constitucional de domicilio “es *más amplio que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo*, ambos funcionales a otros fines distintos de la protección de la intimidad y la vida privada, y *no admite concepciones reduccionistas*, como la analizada, que lo equiparan al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación”.

En idéntico sentido, la **STC 10/2002, de 17 de enero** afirma que “ el propio carácter instrumental de la protección constitucional del domicilio respecto de la protección de la intimidad personal y familiar exige que, con independencia de la configuración física del espacio, *sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisiones de terceros*”. Y en el FJ 6º declara el Tribunal Constitucional que “ hemos advertido sobre la *irrelevancia a efectos constitucionales de la intensidad, periodicidad, o habitualidad del uso privado del espacio* si, a partir de otros datos como su *situación, destino natural, configuración física, u objetos* hallados en él hallados, puede inferirse el efectivo desarrollo de vida privada en el mismo..”.

**A tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional extractada podemos extraer sus características:** será domicilio cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su 'privacidad', independientemente de que sea su titular dominical o no.

Como comprobaremos, el destino objetivo del domicilio, sea el de vivienda o el de ejercicio profesional, no es un factor determinante para decidir si dicho lugar está protegido por el art. 18.2 CE o no, pues habrá que analizar si en él se desarrolla la libertad y 'privacidad' del sujeto que lo ocupa (Benavides Velasco; en sentido contrario, Figueroa Navarro).

### **B.3.2. El bien jurídico protegido**

En este punto, es notoria la ambigüedad de la doctrina del TC. En unos casos, el Tribunal Constitucional considera que con este derecho se protege la intimidad; en otros casos, que se protege a la vida privada -concepto más amplio que la intimidad- y, en otros, habla de privacidad -anglicismo del término inglés *privacy*, que se refiere a lugares en los que desarrollar la actividad sin intromisiones ajenas; STC 17 enero 2002 y 16 diciembre 1997-.

Concretamente:

- Las SSTC 160/1991 de 18 de julio, 50/1995, de 23 de febrero, 126/1995, de 25 de julio, consideran como fundamento de la inviolabilidad domiciliaria la **intimidad**.
- Las SSTC 22/1984, de 17 de febrero y 110/1984, de 26 de noviembre, estiman que se protege **la vida privada**. Con anterioridad, el Auto 257/1985, de 17 de abril había considerado que las personas jurídicas y las sociedades mercantiles no pueden ser titulares del derecho a la intimidad -aunque sin relacionarlo con el derecho del art. 18.2 CE-.
- La STC 137/1985 extiende la protección al domicilio de las **personas jurídicas**, pero no se adentra en concretar cuál es el interés tutelado cuando se le atribuye a la persona jurídica dicho derecho, y, según sostiene Gómez Orea, así lo hizo para dejar la decisión abierta ante futuros casos que presentaran peculiaridades.
- Por su parte, la STC 69/1999, de 26 de abril, reconoce que en las **personas jurídicas no se protege la intimidad**, pero, aun así, les otorga protección aunque, como veremos, ello se refleja en que la delimitación de los concretos espacios o ámbitos que se preservan es menos extensa en el caso de las personas jurídicas.

### **B.3.3. La protección del domicilio de las personas físicas. Alcance**

El derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas físicas se relaciona directamente con su ámbito de intimidad, personal y familiar, en relación directa, aunque no exclusivamente, con la morada o habitación de la persona, lo que, evidentemente, no puede resultar extrapolable a las personas jurídicas.

Podríamos señalar **4 elementos distintivos o rasgos definidores**:

- a. espacio físico delimitado o acotado -no necesariamente cerrado-

- b. sea vivienda habitual u ocupada de manera ocasional o transitoria -STS 15 de febrero de 1997 (Ar. 1997/1178), y STS de 14 de enero de 1992 (Ar. 1992, 154), las habitaciones de hoteles; también pensiones, chalets, etc.- . STEDH 24 de noviembre de 1986 consideró domicilio un lugar que hacía 19 años que no se ocupaba-.
- c. compatible con la idea de intimidad o privacidad. Así, la STS de 31 de enero de 1995 (Ar. 1995, 268) considera que no es domicilio un lugar abandonado donde no existen signos de habitabilidad ni ejercicio de vida privada.
- d. destinado a vivienda (o al ejercicio de una actividad profesional o empresarial), independientemente de su configuración física –sea bien mueble o inmueble; sí resultaría protegida una autocaravana; no, si se trata de un vehículo solo de transporte-, su mejor o peor condición, sus características y los enseres u objetos que en ella se encuentren.

La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario solo podrá reputarse necesaria cuando esta medida sea ya la última de las posibles para alcanzar el fin perseguido

Ello nos aboca, obviamente, a un examen casuístico, del que cabe extraer, como conclusión común, la existencia de discrepancias entre la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

Según el Tribunal Supremo, no se consideran domicilio los trasteros -STS 8 de julio de 1994 (Ar. 1994/6283), y 18 de julio de 1999 (Ar. 1999/1004); sí que lo considera STC 27 de septiembre de 1999-, los almacenes -STS 3 de octubre de 1997 (Ar. 1997/5170)-, meras fábricas -STS 18 de febrero de 2005 y 20 de junio de 2003-, talleres de trabajo -STS 30 abril 1999-, naves industriales o ganaderas -STS 18 de febrero de 2005- o las cocinas de los bares, cafés u otros lugares de esparcimiento abiertos al público -STS 11 de febrero de 2000 (Ar. 2000/5758), 18 de noviembre de 2005-; garajes -STS 19 de febrero de 1998; sí protegidos, STC 27 de septiembre de 1999; quizá no protegidos garajes comunitarios o colectivos, y sí protegidos si están anexos a una vivienda e integrados en ella-.

Por tanto, no puede identificarse cualquier lugar cerrado cuyo acceso dependa del consentimiento de su titular como domicilio constitucionalmente protegido. En ellos, según el art. 142 LGT y 172 RGGI, la autorización para la entrada y reconocimiento será únicamente la de la autoridad administrativa determinada reglamentariamente.

Después analizaremos si se consideran domicilio los locales comerciales de una persona física o despachos profesionales.

En todo caso, es evidente que el domicilio constitucionalmente protegido no se reduce únicamente al concretado, para las personas físicas, por el art. 40 del Código Civil (lugar de residencia habitual de una persona física) ni al establecido por el art. 48 LGT para las personas físicas que no desarrollan actividades económicas: el lugar donde tengan su residencia habitual.

Cuestión distinta es saber –lo que después analizaremos- si se corresponde, o no, con el domicilio fijado en el art. 48 LGT:

- en relación con personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas: es domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.
- En relación con personas jurídicas: su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Pero el TC también ha dicho que tampoco cabe adoptar concepciones reduccionistas que lo identifiquen con el concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación.

### **B.3.4. La protección del domicilio de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica. Evolución jurisprudencial.**

Ante esta cuestión, surge el primer interrogante: ¿son **titulares de derechos fundamentales las personas jurídicas**?

Es evidente el **silencio de la Constitución española**, no sólo en relación con este derecho fundamental, sino en general. En ningún precepto alude, siquiera tangencialmente, a la posible titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas.

Es destacable la diferencia con la **Constitución alemana**, la cual lo establece en el art. 19.3 LGT, y así también se desprende del art. 2 de la Constitución **italiana**.

Por tanto, una vez más, ha tenido que ser el Tribunal Constitucional el que haya tenido que afrontar esta problemática. Así, el TC, en Sentencia 23/1989, de 14 de marzo, consideró que rigen también para ellas "*en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables*". Por tanto, según la STC 139/1995, de 26 de septiembre, la titularidad *se hace depender de la naturaleza del derecho, que es delimitada y concretada en función de cada derecho fundamental, y de la forma y los fines concretos de la persona jurídica*.

En nuestro caso concreto, y por lo que hace al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es necesario atender a la doctrina del **TEDH, del TC** y a su interpretación por la **STS de 23 de abril de 2010**, del Pleno, con 1 voto particular suscrito por 9 magistrados, y posteriores.

Doctrinalmente, se ha afirmado (Casás Vallés) que, como las personas jurídicas no tienen derecho a la intimidad, es más necesaria la aplicación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, pues no tienen otra protección para su vida privada o su interés profesional (Gómez Orea) que la del domicilio y el secreto de su correspondencia. Cuestión distinta es atender a las decisiones jurisprudenciales sobre esta problemática, para lo que resulta clarificador adoptar un criterio cronológico, que permite apreciar la evolución jurisprudencial experimentada por los diversos Tribunales de Justicia.

### **Evolución jurisprudencial**

- Por primera vez, en la **STJCE National Panasonic Limited c. Comisión, de 26 de junio de 1980** (As. 136/1979), este Tribunal analiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio y su extensión

a los locales empresariales por actuaciones administrativas de investigación. Sin rechazar la aplicabilidad de dicho derecho a las personas jurídicas, **su razonamiento solo atendía a la legitimidad del fin de las medidas previstas en la normativa comunitaria**. Esta doctrina será rechazada por posteriores pronunciamientos del TJCE. Esta Sentencia reconoció que el art. 8 del CEDH formaba parte integrante del Derecho comunitario.

- En este momento, **en España**, cuando estaba comenzando a andar el Tribunal Constitucional, se dicta un **Auto del TS de 17 de febrero de 1981**, Ar. 1981/4808, el cual considera que entrar en unos locales comerciales no implica vulneración del art. 18 CE, pues no son domicilios habituales de sus titulares, sino lugares donde ejercía una actividad mercantil. Con idéntica orientación, la **STS de 10 de diciembre de 1981** considera que no se deben incluir a los establecimientos comerciales en el concepto de domicilio constitucionalmente protegido.
- Al poco tiempo, ya se pronunció el **Tribunal Constitucional**, en la **Sentencia 22/1984**, donde vincula el derecho a la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad, pero sin pronunciarse sobre su aplicabilidad a las personas jurídicas.
- Por primera vez, diez años después, el **Tribunal Constitucional** se pronuncia sobre la **aplicabilidad de este derecho a las personas jurídicas** en la **Sentencia 137/1985, de 17 de octubre** -con afirmaciones recogidas posteriormente en las **SSTC 144/1987 y 64/1988**-, donde, abiertamente, considera que “nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas” siempre que las exigencias de libertad del domicilio no sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo.

*Como se aprecia, dicho pronunciamiento del Tribunal Constitucional no razona cuál es esa naturaleza del derecho, ni cuáles son los motivos que permiten justificar esa aplicabilidad. Pero a esa “afirmación de principio” -según la STC 69/1999- acuden, recurrentemente, las posteriores Sentencias del mismo Tribunal, cfr. la 144/1987 y la 64/1998.*

El *fundamento* de la protección de este derecho no es situado por el TC en la intimidad, sino en la vida privada, pues llega a afirmar que “el derecho a la intimidad es un derecho sin estimable concomitancia alguna con el problema que aquí se afronta”.

Esta STC 137/1985 deja sentado, sin más detalles ni argumentos, que la doctrina en otros países -concretamente cita a Italia, Alemania y Austria- sigue un criterio “extensivo” -aunque no aporta cuáles son los motivos que conducen a esa consideración-. Pulido Quecedo mantiene que sí se les protege en Alemania, Italia o Austria; no se les protege en Francia, Irlanda o Países Bajos.

Como conclusión, afirma la STC 137/1985, f.j. tercero, “la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo”.

La enjundia de todo el pronunciamiento se sitúa en este párrafo. Por eso conviene conocer su procedencia para tener criterios a la hora de enjuiciar la corrección o inadecuación de su asunción en nuestro ordenamiento interno. No cabe una mera transposición sin más de instituciones jurídicas y razonamientos alumbrados en otros ordenamientos jurídicos, y menos todavía si el argumento es una simple y automática 'cuestión de cantidad y afinidad' de la solución propuesta -"la doctrina generalizada en otros países", según la STC-

Es necesario remontarse al año 1964 cuando, en Italia, dos reconocidos profesores, Paolo Barile y Enzo Cheli, teniendo en cuenta -art. 14.2 de la C. italiana- la ligazón existente en ese ordenamiento constitucional entre el art. 13 y el 14 (libertad personal e inviolabilidad domiciliaria, respectivamente), realizaban esta explicación sobre la titularidad subjetiva de este mismo derecho: "la *libertà domiciliare* si qualifica, infatti, come riflesso diretto della protezione accordata dall'ordinamento *alla persona*, ma non necessariamente alla persona fisica, dal momento che anche la persona giuridica o l'*ente di fatto -quali formazioni sociali destinate a svolgere la personalità del singolo (art. 2 Cost.)-* vengono a collocarsi *nel novero* dei soggetti privati compresi entro l'area della tutela costituzionale, *in tutte le ipotesi* in cui la strumentazione del *diritto di libertà* non appaia *incompatibile (come nel caso dell'art. 13 cost.)* con la *natura stessa e la specialità dei fini dell'ente collettivo*".

La 'traducción' española aportada a los fundamentos jurídicos de la STC 137/1985 no guarda 'fidelidad' al texto original, realizando algunos retoques y suprimiendo algunas referencias del razonamiento doctrinal italiano que desdibujan la coherencia que en aquel ordenamiento presenta<sup>10</sup>. Subrayemos esa alusión a la "libertad de domicilio", que no encuentra fácil intelección en nuestro ordenamiento constitucional, y la omisión de la referencia italiana a los entes de hecho, así como la puntualización italiana -acorde con el art. 2 de su Carta Magna-, que protege ese derecho de las formaciones sociales -v.gr. personas jurídicas- porque están destinadas al desarrollo de la personalidad del individuo.

- Poco a poco, Sentencia a Sentencia, se fueron delimitando qué lugares se consideraban domicilio a efectos constitucionales.

10 Destaquemos las variantes que introduce la STC 137/1985 respecto del párrafo doctrinal italiano, su justificación y sus consecuencias. En primer lugar, la referencia a la libertad domiciliaria tiene sentido en Italia, pero aquí deja de parecer congruente dicha referencia, tanto si se concibe la protección del domicilio como reflejo de la intimidad o de la vida privada, y menos aún si se traduce como 'la libertad del domicilio'. Hubiera sido, en todo caso, más correcto referirse a la 'libertad en el domicilio', si es que se quería afirmar que lo protegido no es la intimidad o vida privada en sí, sino el bien jurídico libertad que la persona desarrolla en ese ámbito físico. En la STC española se suprime la referencia a los entes de hecho, que sí aparecen citados en el artículo doctrinal italiano y que encuentra fundamento en el art. 2 de la Constitución italiana. En Italia, gran parte de entidades con un peso específico grande en el sistema no tienen atribuida personalidad jurídica, como ocurre con los partidos políticos, sindicatos, etc. Además, la traducción de la palabra italiana 'novero' como 'lugar' distorsiona la interpretación realizada, y deja sin mucho sentido a la frase. En puridad, no se trata de que la persona jurídica se pueda situar 'en el lugar' del sujeto 'privado' constitucionalmente protegido, sino, más correctamente, que el domicilio de la persona jurídica resulta protegido por ese derecho al igual que lo está el de las personas físicas. La palabra 'novero' significa en italiano "número, cuenta", pero la frase 'mettere nel novero' es traducida por 'poner en la categoría'. (Vid. Diccionario Ambruzzi, Italiano-Spagnolo. Torino, 1996, pág. 781). En el original italiano las dos frases van unidas por una coma, para que la segunda afirmación puntualice a la anterior: "en todas las hipótesis...". En la resolución española se añade una conjunción copulativa, lo que supone, en una interpretación literal, ampliar las hipótesis de aplicabilidad del derecho. Además, la explicación que aporta el Tribunal Constitucional español cae en el error de concordancia de número cuando alude a que 'aparezcan o sean incompatibles', cuando, correctamente, debiera haber dicho que 'aparezca o sea incompatible'. Esa incompatibilidad se predica de la instrumentación del derecho (como constata al referirse a la libertad del art. 13 CI), y no va referida, como parece haber entendido el TC español, a 'todas las hipótesis'.

- Así, la **STS de 7 de julio de 1986**, Ar. 4197, sostiene que no son domicilio constitucionalmente un recinto destinado a la estabulación de ganado y local comercial que no es morada de persona alguna.
- Más acorde con la doctrina del TC, la **STS de 5 de noviembre de 1986**, Ar. 1986/6803, extiende la protección del domicilio a los locales de negocio donde el sujeto desenvuelve sus actividades, por ser una prolongación de la personalidad y ser la condición espacial que resguarda la libertad y seguridad personal.
- Por su parte, la **STS de 2 de julio de 1991**, Ar. 6328, mantiene que no lo es un almacén, alejado de la verdadera vivienda, como lugar para la guarda y depósito de vehículos materiales y utensilios. La STS 23 de septiembre de 1997, Ar. 6478, en relación con un establecimiento comercial.
- Al poco tiempo de la STC 137/1985, se produce una importante decisión del TEDH. Así, la Sentencia del TEDH Chappell c. Reino Unido, de 30 de marzo de 1989 (Dda. nº 10461/1983), en relación con la entrada en un domicilio de una persona física en el que, a la vez, se encontraba la sede de una sociedad donde se intercambiaban cintas de video, sin que, en ningún momento, ni la Comisión ni el Tribunal Europeo pusieran pega alguna a extender a dicho local la protección del art. 8 CEDH si se hubieran respetado las exigencias de dicho precepto. Sin embargo, el TEDH no se pronuncia acerca de la necesidad de una autorización judicial previa, ni delimita el alcance objetivo de este derecho; es más, en esta resolución accedió a la justificación de la orden de registro en atención a que dicha medida era proporcionada con la finalidad perseguida -la eventual utilización de las pruebas en un posterior proceso civil-.
- El **TC español** seguía con su tarea de delimitar el alcance de la protección domiciliaria dados los genéricos términos en que se había pronunciado, y, así, en el **Auto del TC 171/1989, de 3 de abril**, no extiende esta garantía constitucional a los locales comerciales, almacenes, fábricas y oficinas que por su afectación tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad<sup>11</sup>.
- En este momento, se produce un giro trascendental en la jurisprudencia del TJCE, y, apartándose de la doctrina de la Sentencia Nacional Panasonic, la **Sentencia TJCE Hoechst AG c. Comisión, de 21 de septiembre de 1989** (As. Ac. 56/1987 y 227/1988) **rechaza expresamente la aplicabilidad de este derecho a los locales comerciales e industriales**.

Doctrina ratificada, a los pocos meses, por las **Sentencias TJCE Dow Chemical Ibérica y otros C. Comisión de 17 de octubre de 1989** (As. Ac. 97/1987, 98/1987 y 99/1987) y **Sentencia Dow Benelux NV c. Comisión, de 17 de octubre de 1989** (As. 85/1987), en las que el TJCE considera que, en tanto que el reconocimiento de este derecho respecto al domicilio particular de las

11 El Auto 171/1989 señaló que: el actor no denuncia una invasión de su domicilio, sino de las oficinas y almacén de una sociedad de la que es representante legal y sabido es que lo que protege el art. 18.2 CE es el domicilio inviolable, es decir, el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima, protegiéndose no sólo el espacio físico en sí mismo considerado, sino también lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella, lo que, como es obvio, no es predicable respecto de los locales en que se produjo la entrada y registro por parte de los agentes de la autoridad”.

personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los Derechos de los Estados miembros, “no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas”.

Estas Sentencias consideran que el objeto de protección del art. 8 CEDH “abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales”, lo que resultaría respaldado por la “inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión”; afirmación en exceso tajante a tenor de la doctrina Chappell, como hemos visto.

Por tanto, en estas Sentencias no se reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio a una persona jurídica, aunque sí una protección frente a las intervenciones arbitrarias o desproporcionadas, considerándolo un principio general del Derecho comunitario igual que los derechos fundamentales.

- En España, el **Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo** seguían pronunciándose sobre casos concretos que se les presentaban.

Así, la **STC 149/1991** afirmó que no puede incluirse sin más la expresión “terrenos de propiedad privada” dentro del campo semántico del domicilio, pero tampoco es aceptable, sin más, la proposición inversa. Idea reiterada por la **STC 228/1997**, en la cual se sostiene que: “no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales. Por esta razón, tal concepto y su correlativa garantía constitucional no es extensible a aquellos lugares cerrados que, por su afectación –como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales- tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”.

La **STS de 9 de octubre de 1991**, Ar. 7701, consideró que la norma que enjuiciaba no vulneraba el art. 18.2 CE porque éste “se refiere al domicilio, mientras que los artículos del Real Decreto que se cuestionan se refieren a la entrada en establecimientos, centros de trabajo o locales donde se desarrollen actividades laborales”.

La **Providencia del TC de 30 de marzo de 1992** afirmó que: “la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio no pudo tener lugar, ya que no fue en el domicilio de la actora donde entraron los agentes policiales para inspeccionar e intervenir el material videográfico, sino en un establecimiento público dedicado a actividades de videoclub”.

- Por otra parte, el **TEDH** se muestra, en varios pronunciamientos, abiertamente decidido a proteger también otros locales, no ceñidos estrictamente a la vivienda, en una *interpretación amplia de dicho derecho*.

Así, la **STEDH Niemietz c. Alemania, de 16 de diciembre de 1992** (Dda. nº 13710/1988) se adentra expresamente en el análisis de esta problemática.

**Esta Sentencia extiende la protección de este derecho a ciertos locales donde se desarrollan actividades profesionales y comerciales, incluidos los despachos de abogados, pues implican, en un grado más o menos elevado, elementos de confidencialidad.**

El Tribunal realiza *una interpretación amplia y extensiva tanto de la vida privada como del domicilio*. Entiende que no siempre se puede separar lo que en un individuo se refiere al ámbito profesional de lo que queda fuera de él, con el peligro de que, en supuestos donde la distinción entre esos ámbitos no fuera nítida, se produjera un trato desigual. **Abarca, también, a los locales de las personas jurídicas.** Igual que sucedería pocos años después en España, con la STC 50/1995, el TEDH considera que el mandamiento de registro estaba redactado en términos tan amplios, pues se refería a la búsqueda e incautación de documentos, sin limitación alguna, que se aprecia falta de proporcionalidad entre la medida adoptada y el objetivo perseguido. El TEDH considera que el registro invadió el secreto profesional al invadir el despacho profesional de un abogado de un modo desproporcionado. Esta doctrina ha sido reiterada en las posteriores Sentencias.

Reafirma la protección domiciliaria a **locales comerciales y profesionales** en las **Sentencias TEDH Mialhe c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 12661/1987, local comercial con labores de consulado y donde recibía correspondencia privada), y **Sentencia Crémieux c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 11471/1993, era un local comercial), así como en la **Sentencia Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 10828/1984, era un domicilio familiar).

El TEDH, aunque era consciente de la necesidad de recurrir a las visitas y registros domiciliarios para determinar la prueba material de los delitos fiscales, no obstante, en el caso enjuiciado afirma que “en ausencia de mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley y subrayadas por el Gobierno parecían demasiado amplias e indeterminadas para que las injerencias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados al fin legítimo perseguido”<sup>12</sup>.

- En el **ámbito interno**, se sucedían pronunciamientos en los que, a pesar de la existencia de la STC 137/1985, se apreciaba una **falta de claridad en la solución jurídica**.

Así, la STS 6 de julio de 1995, Ar. 1995/5387, considerando que el registro en un despacho

12 Este Tribunal hace una reflexión dirigida a pronunciarse sobre el fondo pero tratando de evitar, en todo momento, los puntos más conflictivos, que asumen una diversa orientación en cada legislación nacional. De este modo, es la previsión de consecución del bienestar económico del país, el sustento para considerar la legitimidad de la entrada domiciliaria de los agentes tributarios en actuaciones de lucha contra el fraude fiscal. Pero especificando que, en todo caso, deben ser respetadas las limitaciones expresas que recoge el art. 8 del CEDH, pues, como afirma el Tribunal, los Estados “pueden estimar necesario recurrir a ciertas medidas, como visitas domiciliarias y registros, para establecer la prueba material de delitos de cambio y perseguir exitosamente a los autores. Pero es necesario que su legislación y su práctica en la materia ofrezcan garantías adecuadas y suficientes contra los abusos”. Por tanto, no es posible un reconocimiento abierto de la posibilidad de realizar cualquier investigación tributaria domiciliaria, sino que ésta podrá desarrollarse por las autoridades administrativas siempre y cuando resulten autorizadas por una norma legal, sean, además, medidas evidentemente necesarias, y se ejerciten de modo proporcionado entre la medida a adoptar y la gravedad de su ejercicio en función de la trascendencia del fin pretendido. El TEDH estimó que esas medidas limitadoras no se cumplían por la legislación francesa al otorgar a los órganos administrativos “poderes muy amplios; (pues) disponía de competencia para apreciar por sí sola la oportunidad, el número, la duración y la amplitud de las operaciones de control. En la ausencia sobre todo de un mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la Ley y subrayadas por el Gobierno aparecen como demasiado laxas y con lagunas para que las injerencias en los derechos del demandante fueran estrictamente proporcionadas al fin legítimo buscado”.

profesional sin autorización judicial era válido pues “no era domicilio del acusado ni de nadie, sino una oficina y despachos abiertos al público”.

La STC 228/1997, de 16 de diciembre, excluye que cualquier recinto cerrado (como almacenes, fábricas, oficinas y locales comerciales) puedan considerarse domicilio a estos efectos si tienen “un destino o sirven a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”.

- Existiendo ya la doctrina Niemietz del TEDH –a la que apelaron los demandantes-, sin embargo, **la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la CE, de 20 de abril de 1999, Limburges Vinyl Maatschappij Nv y otros c. Comisión**, considera que en el Derecho comunitario son aplicables, de forma directa, exclusivamente aquellos derechos que sean manifestación de los principios generales del Derecho, de modo que los derechos relativos al domicilio se configuran en los términos que ha determinado el TJCE, sin que le afecte la evolución de la jurisprudencia del TEDH sobre la materia. Por tanto, existía el riesgo de una confrontación directa entre jurisdicciones.
- En la **STC 69/1999, de 26 de abril** se reitera la protección constitucional ya fijada -aunque muy lacónicamente- con anterioridad a las personas jurídicas, justificándolo en que: “también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”.

Sin embargo, realiza sendas **matizaciones** fundamentales para diferenciarlo de la protección del domicilio de personas físicas, manteniendo una especie de doctrina intermedia entre la exclusión y la equiparación con el de las personas físicas:

- se protegen “ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”,
- y considera que los domicilios de las sociedades mercantiles “gozan de una intensidad menor de protección”.

Entonces, cabe preguntarse: ¿**Qué ciertos espacios se protegen?**

“los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el *centro de dirección* de la *sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma*, o *servir a la custodia* de los *documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento* que quedan *reservados al conocimiento de terceros*”.

Se protegen:

- 1) los **lugares** desde donde se **dirige** la sociedad o desde donde se dirigen los establecimientos que de ella dependen.

Por tanto, no coincide exactamente con el domicilio fiscal de una persona jurídica (entendido como el lugar donde esté centralizada la dirección y gestión administrativa del negocio, pues solo alude a dirección y no a lugar desde donde se gestione), pero también lo extiende a los

lugares desde donde se dirijan establecimientos o locales dependientes de dicha sociedad. Así, estimamos que la noción de domicilio social de las personas jurídicas que apunta la STC 69/1999, de 26 de abril, es más amplia que la noción legal del mismo que se deriva del art. 41 CC y la LGT, art. 48.1.b, que lo restringen al lugar donde se ejerzan las principales funciones de la entidad, o donde esté centralizada efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

- 2) Y, además, los lugares donde se **custodien documentos o soportes de la vida diaria** de la **sociedad o del establecimiento** que no deban ser conocidos por terceros.

Es evidente que existe una **falta de concreción** sobre qué documentos o soportes de la vida diaria de esa empresa o de sus sedes hay que entender protegidos, pero **lo serán todos aquellos que no deban ser conocidos por terceros y que, obviamente, tengan que ver con la dirección, gestión o funcionamiento de la sociedad**<sup>13</sup>.

Siendo ello así, **resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad que permiten concluir que el lugar donde se hallen tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección**: Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; Libros registro establecidos por las normas tributarias; Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Así se ha puesto de relieve en la Sentencia del TS de 23 de abril de 2010.

El casuismo puede dar lugar a que, como ocurrió en la STC 69/1999, de 26 de abril, no se pueda decidir en ese caso concreto porque desconocía si el lugar se hallaba abierto al público o no: “en el presente caso no resulta posible determinar si nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido, pues en las actuaciones judiciales recibidas no existen elementos suficientes que permitan llegar con certeza a una conclusión sobre este extremo”.

Esa necesidad de compatibilidad con la idea de privacidad estimamos que **excluiría a los almacenes, meras fábricas o talleres de trabajo, naves industriales o ganaderas, bares, cafés u otros lugares abiertos al público**.

Al efecto, la **STS de 18 de junio de 1999**, Ar. 1999/11282, el registro en un sótano de un bar no afecta a este derecho, pues “un sótano utilizado para guardar efectos, en la parte inferior de un bar, sin conexión directa con él, no es domicilio ni en él se desarrollan ámbitos de la vida privada o intimidad”.

13 Podría llegar a pensarse que también resultarían protegidos los centros de producción ajenos a la dirección del negocio si en ellos se custodian documentos importantes para su gestión estrategia comercial, fórmulas, diseños de envases, etc. que deben también ser protegidos (Feltre Rambaud).

Resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad que permiten concluir que el lugar donde se hallen tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección

Con esta misma orientación, la **STC 283/2000, 27 de noviembre**, no considera domicilio constitucionalmente protegido al local destinado a bar y almacén.

- Además, la citada Sentencia también hacía referencia a que dichos espacios, sin embargo, “gozan de una **intensidad menor de protección**”.

Álvarez Martínez cree que esa referencia atañe a un menor alcance y grado de intensidad en las personas jurídicas que se refleja, en lo sustancial, en la perspectiva objetiva de este derecho; esto es, en la delimitación de los ámbitos o lugares concretos que estén bajo la cobertura constitucional.

Por su parte, Marco Marco sostiene que la diferente intensidad de protección se tiene que reflejar en que las exigencias de lo que debe constar en las autorizaciones judiciales de entrada domiciliaria, que “no tiene por qué ser las mismas en unos y otros casos, pues tampoco tiene la misma calidad el bien jurídico protegido, es decir, el domicilio”, recogiendo, así, la orientación de la STC 69/1999 en relación con que esa menor intensidad de protección se debe reflejar en el análisis de la proporcionalidad que realice, en su caso, la autorización judicial. De esta opinión comulga la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 866/2010, de 13 de julio de 2010, Rec. n.º 49/2010, al considerar que “esta distinción (entre domicilio de personas físicas y el de las jurídicas) se traduce en la menor intensidad del control judicial necesario cuando la entrada y registros de los domicilios de las personas jurídicas, puesto que, en general, cabe predicar en tales casos una menor afectación de los derechos de libertad de los ciudadanos”.

Sin embargo, no estamos de acuerdo con la STC 69/1999, de 26 de abril que sostiene que como las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE (como había declarado el ATC 257/1985, de 17 de abril) dispondrán de una protección constitucional de intensidad menor, de modo que el ámbito espacial de protección será distinto y el control de proporcionalidad que efectuará la autoridad judicial al autorizar la entrada o registro no tendrá que ser tan estricto como en el caso de las personas físicas -por ejemplo, que no concrete el día en que la entrada se realizará, aunque sí la identificación del local afectado y expresado la causa de la autorización y el objeto de la entrada, como sucedió en la STC 69/1999, de 26 de abril-. Consideramos que, en tanto que derecho fundamental, debe estar tutelado efectivamente por las vías judiciales ordinarias y, subsidiariamente, por el recurso de amparo ante el TC (Gómez Amigo), de modo que la protección debe ser exactamente la misma, aunque el ámbito espacial al que alcance, en un caso y otro, sea distinto.

- El **TEDH**, en la **Sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002** (Dda. 37971/1997), apelando a que el Convenio es un instrumento vivo que hay que interpretar a la vista de las condiciones de vida actuales, considera que las excepciones al derecho a la

inviolabilidad del domicilio han de ser interpretadas limitativamente de modo que:

- “en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, **el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del art. 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho al respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales**”.
- Apuntando, también, la matización en estos casos de que: “suponiendo que el derecho a la intromisión pueda ir más allá en los supuestos de locales comerciales de una persona jurídica”.

En este caso, **el TEDH**, a diferencia de anteriores pronunciamientos, analiza su aplicabilidad a personas jurídicas, **recordando que el término domicilio tiene una connotación más amplia que la palabra home, pudiendo englobar por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal –cita Niemietz-, e, incluso, un local donde se desarrollen actividades comerciales –cita Chapell-**.

**Estas dos matizaciones hacen que la doctrina del TC español guarde sintonía con la elaboración del TEDH.** Idéntica conclusión se ha mantenido, doctrinalmente, en España por el hecho de que la CE haga referencia a domicilio y no a vivienda, manteniendo que la protección se extendería también al dueño de una empresa o comercio así como a las personas jurídicas (García Macho, Casas Vallés).

Solución del **TEDH** también en la **Sentencia del Caso Van Rossem de 9 de diciembre de 2004** y en la **Sentencia del Caso Petri Sallinen de 27 de septiembre de 2005**.

Así pues, **es decisiva esta orientación del TEDH donde se pone de relieve que:**

- **este derecho alcanza a las sociedades, protegiendo su sede social, y también sus agencias y locales profesionales**
- **y también se protegen los locales comerciales y las oficinas de las sociedades.**
- Es dado destacar que esta *doctrina del TEDH estaba en contradicción con la del TJCE sobre esta materia en esos momentos*, hasta que, aunque en la **Sentencia TJCE LMV, DSM NV y DSM Kunststoffen BV y otros, de 15 de octubre de 2002**, el Tribunal evita pronunciarse sobre el problema de la aplicabilidad de la doctrina del TEDH, sí que afronta esta contradicción en la **Sentencia Roquette Frères, S.A. de 22 de octubre de 2002, As. C-94/2000**, a raíz de una cuestión prejudicial, en la que asume que “hay que tener en cuenta la jurisprudencia del TEDH posterior a la Sentencia Hoechst Comisión”, reconociendo que, de ella, se desprende que la protección del domicilio del art. 8 CEDH puede ampliarse, “en determinadas circunstancias, a los locales comerciales”, pudiendo ser más incisivas las injerencias autorizadas en estos casos que en otros.

La diferencia que se percibe a la hora de poner en práctica la protección de este derecho es, según López Basagueren, que, mientras que el TJCE realiza un análisis más finalista de las medidas adoptadas, teniendo en cuenta, sobre todo, si concurre un fin legítimo de la intromisión, el TEDH es más garantista, analizando las garantías formales de las actuaciones, si son adecuadas y suficientes, y si se aprecia el requisito de su necesidad; es decir, las exigencias del principio de proporcionalidad entre las medidas adoptadas y los fines protegidos. Y el TEDH considera que si la apreciación sobre la concurrencia de estos requisitos en las medidas a adoptar se deja autónomamente en manos de la autoridad administrativa que los va a ejecutar, ello comporta problemas de legitimidad, aunque no establece explícitamente la exigencia de autorización judicial previa.

Asentada de este modo la doctrina del TEDH, del TJCE y del TC, éste último continúa delimitando, casuísticamente, en qué casos sí que se considera protegido un determinado lugar como domicilio y cuándo no. Así, en el **Auto TC 290/2004, de 19 de julio**, considera que la entrada en una nave abierta al público, sita en un polígono industrial, no vulnera este derecho, porque “no se trata de un lugar donde se realiza una actividad íntima de la persona, ni reúne las características ni los medios para ello”.

Acogiendo esta distinción, la **STS de 22 de marzo de 2004, Ar. 2004/3414**, diferencia entre la sede de la persona jurídica, con protección constitucional, de aquellas otras dependencias que, “constituyan o no sede social que, por su disposición a la entrada de público, deben considerarse, a diferencia de la persona física, desposeídas de semejante protección”.

No se puede considerar violado si se trata de un local comercial abierto al público, pero tampoco en otros locales sujetos a autorización donde se realice una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad o de un establecimiento de la misma, ni sirva a la custodia de su documentación. Y en aquellos locales o establecimiento parcialmente abiertos al público pero que contienen documentación propia de la empresa o la entidad. Fernández Ramos considera que solo por el hecho de que existan documentos privados de la empresa no se verían protegidos constitucionalmente pues la potestad de acceso no comporta la potestad de registro y retención de documentos.

Obviamente, consideramos acertada la orientación del TEDH y del TC, que no asume una interpretación extensiva del concepto de domicilio que lo identificaría con cualquier local, instalación o establecimiento que no estuviera abierto al público, haciendo coincidir la noción de domicilio con la de recinto cerrado, en cuyo caso, impedir la entrada a los agentes de la autoridad en el ejercicio de sus legítimas funciones, pero permitir el acceso a los clientes y demás personas sería un abuso de derecho (Fernández Ramos).

Por su parte, la **STEDH Prokopovitch c. Rusia**, 18 de noviembre de 2004, considera que decidir si una vivienda particular constituye un domicilio protegido por el art. 8 CEDH dependerá de las circunstancias de hecho, principalmente la existencia de vínculos suficientes y continuos con un lugar determinado.

Y la **STEDH de 30 de septiembre de 2008, Isaldak c. Turquía**, considera que el concepto de domicilio del artículo 8 CEDH es un concepto autónomo, que no depende de la calificación del

mismo en Derecho interno. Y, concretamente, considera aplicable la protección a un **taller dedicado a ferretería con uso también de vivienda**. El Tribunal señala que, sea cual fuere la accesibilidad del taller al público, si es el lugar de trabajo, se aplica el art. 8 CEDH de cualquier manera.

También la **Sentencia de 21 de enero de 2010. Caso Xavier da Silveira c. Francia** (TEDH 2010\15), considera que se había violado el derecho protegido por el art. 8 del CEDH al realizarse un registro en un **despacho profesional de un abogado** que ejercía la profesión en Francia ocasionalmente, afirmando que los registros o las visitas domiciliarias afectan al domicilio o al despacho de un abogado que ejerce legalmente su profesión, deben imperativamente ir acompañados de «garantías especiales de proceso», que es el caso cuando se ejecutan en presencia del Decano del Colegio de abogados

- En esta tesitura, se producen unos pronunciamientos del Tribunal Supremo que acogen la orientación de las Sentencias previas de la Audiencia Nacional, aunque, es de notar, que en ellos se formula un voto particular, firmado por otros 8 magistrados.

Así, las **Sentencias del TS de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010**, que resolvieron los Recursos de Casación nº 704/2004 (RJ 2010, 3636), 4572/2004 (RJ 2010, 3638), 4888/2006 (RJ 2010, 3639), 5910/2006 (RJ 2010, 3636), 6615/2003 (RJ 2010, 3637) y 3791/2006 (RJ 2010, 3640). Doctrina reiterada en **cuatro Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010**, Recurso de Casación nº 364/2007 (RJ 2010, 7097), 1392/2007 (RJ 2010,7098), 169/07 (RJ 2010, 7096) y 369/07 (RJ 2010,6907), así como en la **STS de 22 de noviembre de 2010**, Recurso de Casación nº 408/2007 (RJ 2011\1018).

En ellas, el Tribunal Supremo acoge la orientación del Tribunal Constitucional, y concreta específicamente la delimitación del ámbito espacial de protección domiciliar de las personas jurídicas, fijándolo en aquellos lugares:

**“utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.**

En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad ni sirva a la custodia de su documentación. *Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares (...)*”.

En el caso enjuiciado, el lugar era el domicilio social y fiscal de la empresa, donde se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor ya que no tenía ningún otro local a su disposición, se llevaba en él toda la actividad administrativa y siendo el lugar donde se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores, localizándose, además, allí el almacén de la empresa, estando los despachos del jefe de

contabilidad, director financiero y el director comercial y allí se encontraban los datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta.

Así pues, respecto de los locales, oficinas, despachos o dependencias administrativas donde se lleve a cabo la actividad económica pero, a su vez, se realicen tareas de gestión o dirección de la entidad o se almacene parte de la documentación referente a tal entidad, sea la sede social o no, también resultarían protegidos por el art. 18 CE, según se desprende de la doctrina del TEDH, del TC y del TS.

Quedarían excluidos los lugares donde se ubican instalaciones de la persona jurídica eminentemente productivas y ajenas a las ideas de gestión o administración, como fábricas, talleres y almacenes.

Hay que destacar que, quizás, en un futuro se modifique la orientación del TS –lo que iría en contra de la doctrina del TC–, pues en dicha Sentencia se emitió un **VOTO PARTICULAR** por 1 magistrado al que se adhieren 8 magistrados de la Sala. En él, no se considera domicilio protegido constitucionalmente el lugar donde accedieron los inspectores tributarios.

Este voto particular se hace eco de la difícil tesitura en que queda la Inspección, con el alcance espacial fijado por el TC y el TS, al tener que poner en práctica la genérica facultad de entrada y registro.

En él se afirma:

“Por consiguiente el domicilio de las personas jurídicas a que se refería el artículo 141.2, in fine, de la LGT/1963 (actual art. 113 LGT/2003 ) no es el domicilio fiscal de aquellas, identificado en el artículo 45.1 LGT/1963 [actual art. 48.2.b) LGT/2003] con su domicilio social o con el lugar donde radique una mera gestión administrativa, sino el “domicilio constitucionalmente protegido”, cuyo concepto se construye sobre la base de un elemento inherente o imprescindible: la reserva (...)

En nuestro criterio, en la medida en que los entes colectivos son instrumentos técnico-jurídicos diseñados para la consecución de fines por las personas físicas, el interés constitucionalmente protegido está íntimamente relacionado con el objeto social, aunque éste sea de índole patrimonial o económica. Esto es, la inviolabilidad del domicilio, que exige para la entrada, en caso de negativa, mandamiento judicial, está *relacionada con la libertad de asociación y protección de la autonomía de la sociedad, que incluye la constitución y funcionamiento de las personas jurídicas, su facultad de adoptar decisiones sin injerencias irregulares e, incluso, el secreto comercial e industrial, cuyo núcleo se residencia en el domicilio donde ha de centralizarse la gestión.*

El *concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado* para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la **posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa**, y, de otra, **puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliaria a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria.**

Pues bien, a nuestro entender, el local al que tuvo acceso la inspección tributaria no merece el carácter de domicilio constitucionalmente protegible. A pesar de la calificación del Tribunal de instancia, **de las**

**actuaciones procesales sólo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica.**

(...) tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de **simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.**

**Nos parece singularmente relevante que la LGT atribuya precisamente a la Inspección tributaria la facultad necesaria para el examen de la documentación mercantil y la contabilidad del obligado tributario, pudiendo examinar los documentos, libros, ficheros, bases de datos informatizadas o programas con trascendencia tributaria o que resultan necesarios para la exigencia de las obligaciones tributarias, sin que pueda invocarse frente a dicha facultad una reserva derivada de la intimidad empresarial. Conforme a las propias previsiones legales (arts. 109, 110 y 111 LGT/1963, y 142 LGT/2003), el obligado tributario tiene deberes de colaboración en el desarrollo de la actuación inspectora, que se desarrolla normalmente en el correspondiente local, despacho u oficina de aquél, para el examen de la contabilidad.** El Tribunal Constitucional ha precisado que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria, que haría virtualmente imposible la labor de comprobación y dejaría desprovisto de garantía y eficacia el deber tributario que consagra el reiterado artículo 31.1 CE (STC 76/1990).

**En fin, nos parece excesivo y arriesgado mediatizar dicha información contable de las empresas a la Inspección con la exigencia de un mandamiento judicial que, de seguirse la tesis mayoritaria, sería siempre preciso si se dan dos circunstancias presumiblemente generalizables: negativa a entregar la documentación necesaria y ubicación de ésta en un local de la empresa”.**

Con la misma orientación, la **STS de la Sala de lo Penal, de 27 de diciembre de 2010**, Rec. 1033/2010, afirma que: “8.- Es conocido el debate jurisprudencial sobre el concepto estricto de domicilio reducido a la morada como espacio de privacidad en la que la persona física realiza su desarrollo vital y el mandato de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que extiende este concepto del domicilio al de las personas jurídicas. **La interpretación debe ser la más favorable a la ampliación del derecho a los domicilios o sedes sociales en los que la persona jurídica desarrolla sus actividades y toma las decisiones que después se consignan en documentos que pueden ser reservados a la intromisión ajena, incluso por razones de secreto industrial o intelectual o por resguardar su competitividad.** Aunque la jurisprudencia de esta Sala ha sido restrictiva hasta el momento presente quizá la anunciada responsabilidad penal de las personas jurídicas aconseje revisar la postura actual”.

**¿Qué puede entenderse por documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad o de una persona física que desarrolle actividad económica, empresarial o profesional?**

Por tanto, debe discernirse qué documentos deben incluirse en esa mención. Tarea que no resultará fácil hasta que no sea puntualizada por el mismo TC en otra Sentencia, pues puede optarse por incluir cualquier documento propio de la sociedad y que se relacione con su actividad -en una interpretación amplia-, o reducirse a los ligados exclusivamente a la dirección del ente. Parece que el Tribunal Supremo ha adoptado una interpretación amplia en las Sentencias de 23 de abril de 2010, incluyendo tanto la contabilidad como las declaraciones y los soportes informáticos de una empresa -que se encontraban en los lugares donde había accedido la Inspección-.

No puede olvidarse que el **artículo 141 LGT** atribuye la facultad administrativa a la inspección de los tributos de examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Idea que es reiterada en el **artículo 171 del RGGI**, cuando alude a que para realizar las actuaciones inspectoras podrán examinarse, directamente u obteniéndose copia, entre otros, de las Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; de la contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; de los libros registro establecidos por las normas tributarias; de las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; y de cualquier otro documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Es más, en su apartado tercero recalca que es una obligación del obligado tributario la de poner a disposición del personal inspector dicha documentación.

Consideramos, junto con Checa González, que **deben considerarse incluidos en tal expresión a los documentos contables**, a diferencia de cuanto sostiene el voto particular de la Sentencia, afirmando que, en la mayoría de los casos, se parte precisamente de la documentación contable para la regularización tributaria de los afectados, por lo que parece lógico considerar que **los locales en los que tal información se alberga sí deben estar protegidos por el contenido y alcance del art. 18.2 CE**. Considerar, como hace el voto particular, que sólo lo serían los locales de una entidad en los que se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenezcan a la estricta reserva de la persona jurídica podría conducir al absurdo, como pone de relieve este autor, de que la autorización judicial no fuera necesaria en ningún caso si tales decisiones no se toman en un local de la sociedad sino en comidas de trabajo entre directivos, reuniones empresariales en lugares de ocio, domicilios particulares de los titulares de empresas, etc.

### **B.3.5. La protección de los lugares destinados al ejercicio de actividades económicas o profesionales.**

Cuando dichos lugares **no son dedicados en exclusiva** a esas actividades económicas o profesionales sino que comparten dedicación con el domicilio, la doctrina del TEDH permite considerarlos domicilios constitucionalmente protegidos (STEDH 30 de marzo de 1989, Caso Chappell).

En otro caso, si **se dedican en exclusiva** a dicha finalidad de ser lugares destinados exclusivamente al ejercicio de actividades económicas o profesionales, de considerarlos domicilios constitucionalmente protegidos, habría que realizar una **relectura del art. 142 LGT** como veremos, pues dicho precepto legal permite entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, etc. -así lo hacía también el anterior 141 LGT/63 y art. 39 RGIT-.

Si se trata de lugares destinados en exclusiva al ejercicio de actividades económicas o profesionales, antes de la STC 69/1999, el TS se había pronunciado en diversas ocasiones considerando que no tenían la condición de domicilio constitucionalmente protegido:

- los despachos profesionales de abogados: STS 30 de abril de 2002 y 27 de junio de 1994.
- las gestorías: STS 20 de junio de 2003
- oficinas abiertas al público de una empresa dedicada al asesoramiento jurídico de titularidad de una persona física: STS 22 de marzo de 2004 y 6 de julio de 1995.

Sin embargo, **teniendo en cuenta la doctrina del TEDH y la STC 69/1999** –que se pronuncia sobre las sociedades, aunque sería conclusión extensible a las personas físicas que desarrollen actividades asimiladas a aquellas-, **habría que considerar protegidos como domicilio constitucional a ciertos lugares donde las personas físicas desarrollan su actividad profesional o empresarial**. Los pronunciamientos jurisprudenciales que respaldan esta conclusión son:

- Sentencias de 16 de febrero de 2002 (Amann), 4 de mayo de 2000 (Rotaru), 25 de junio de 1997 (Halford) y 16 de diciembre de 1992 (Niemiets): no existe “ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada”. En la Sentencia Niemiets se admite que la palabra *home* del texto en inglés del Convenio abarca también a los locales profesionales, pudiendo englobar “el despacho de una profesión liberal”. Por eso, en dicha Sentencia se consideran protegidos *ciertos* locales o actividades profesionales o comerciales para protegerlos frente a injerencias arbitrarias de los poderes públicos.

En dicha Sentencia, el Tribunal llega a afirmar que: “podría resultar inadecuado establecer distinciones precisas: se pueden desarrollar actividades vinculadas a una profesión o a un comercio en la propia casa y actividades de orden personal en un despacho o un local comercial. Si se atribuyera un sentido estricto a las palabras “*home*” y “*domicile*”, se podría crear el mismo peligro de desigualdad que en torno a la noción de vida privada. Más generalmente, interpretar las palabras “*vida privada*” y “*domicile*” de manera que incluyan *ciertos* locales o actividades profesionales o comerciales respondería al objeto y finalidad esenciales del art. 8: proteger al individuo contra las injerencias de los poderes públicos. *Los Estados* parte en el Convenio no se encontrarían indebidamente limitados, pues *conservarían*, en la medida autorizada por el apartado 2 del art 8, su derecho de injerencia y éste podría ir incluso más allá respecto de los locales o actividades profesionales que en otros casos”.

- De hecho, en la Sentencia de 27 de septiembre de 2005, caso Petri Sallinen, se afirma que en el concepto de domicilio se puede incluir “el despacho profesional de una empresa dirigida

por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”.

Atendiendo a la doctrina del TC español<sup>14</sup>, si el TC dice que las sociedades mercantiles “también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”, **idéntico tratamiento debe dispensarse a estos ciertos espacios en los que se desarrolla esa misma actividad por una persona física que sea empresario o profesional, para evitar discriminación y que, al fin y al cabo, el espacio físico concreto acabe protegido, o no, en función de la decisión de constituir una sociedad o ejercitar esa actividad empresarial o profesional como persona física**<sup>15</sup>.

En estos casos, sería procedente, eso sí, tener en cuenta la doctrina de la STC 69/1999 donde se aplica, como hemos visto, una limitación espacial: **no todos los lugares** donde desarrolle esa actividad resultan catalogables como domicilio constitucional, sino **solo en aquellos donde dirija la actividad económica o profesional o donde estén los documentos o soportes de la vida diaria de esa actividad profesional que deban permanecer resguardados del conocimiento por terceros.**

En esta tesis, nos surge la **duda** de si **también tendrían la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares donde se hallen los documentos y soportes de la vida diaria de la sociedad, si dichos documentos y soportes de una empresa o empresario se hallan en el despacho profesional del abogado, pues podría llegar a considerarse que dicho despacho profesional puede tener la consideración de domicilio constitucional de esa empresa o empresario, además de también disfrutar de la consideración de domicilio constitucional protegido respecto del propio abogado.**

---

14 Con anterioridad a dichos pronunciamientos del TC y del TS, Gómez Orea consideraba que respecto de un comercio, almacén o taller de un empresario individual, el ámbito domiciliario lo constituiría el despacho que el titular hubiera dispuesto para su uso personal de la gestión directiva, aislado del acceso del público o de sus trabajadores, protegiéndose su vida privada profesional y el secreto de sus comunicaciones; no alcanzaría al resto del local. Concluye este autor, en 1991, que el de las personas jurídicas, la junta de accionistas, el consejo de administración, los administradores y la dirección interna, societaria en general, gozarían en el ejercicio de sus funciones específicas de la tutela constitucional en la precisa parcela física en que se desarrollaran, pues existe un legítimo interés digno de protección, la vida privada profesional.

15 Como afirma Fernández Ramos y Gómez Orea, si la STC 69/1999 extiende la idea de domicilio protegido de las personas jurídicas a zonas que exceden de la determinada para el empresario individual, se produce una discriminación, de modo que la extensión del objeto material de protección dependerá de la opción por una forma de empresa individual o social. Sería una interpretación formalista que concede excesiva relevancia a la condición, individual o colectiva, del sujeto titular. Consideran que debiera atenderse al tipo de bien que se trata de proteger. Así, si se trata del ámbito profesional o empresarial, debiera ser objeto de protección la vida privada profesional que el empresario desempeña individual o colectivamente, y cuya divulgación pudiera afectar a su posición competitiva en el mercado. Ello sucedería cuando el acceso al local o lugar en cuestión comporte también acceso a información privada del titular. Será una protección, no de la intimidad, sino de otros bienes o valores constitucionales, como la libertad de empresa en una economía competitiva o de mercado. Si se trata de organizaciones no empresariales –asociaciones, sindicatos, política y otras- la tutela del domicilio sí que podría tener fundamento en la intimidad de sus miembros y afiliados. En todo caso, como ha afirmado Gómez Orea, se trataría de trasladar a la esfera de la persona jurídica el campo de protección dispensado a la persona individual en lo que la naturaleza de la persona colectiva permitiera, protegiéndose la esfera de la vida privada profesional o social que puede ser desarrollada por el empresario bien individualmente bien mediante su integración en una persona colectiva, siempre teniendo presente el principio de igualdad que vedaría que la opción por un ente organizado dotado de personalidad jurídica o no suponga un plus de amparo frente al empresario individual.

O, también, cuando el **domicilio de una persona física, a su vez, sea el lugar desde donde un hijo del titular dirija y se hallen documentos de una sociedad**, pues, en este caso, dicho lugar sería domicilio constitucional de la persona y domicilio constitucional de las mercantiles que allí tienen su sede social y donde se producen dichas circunstancias, debiéndoseles, en todo caso, solicitar el consentimiento a ambos para poder acceder a dicho lugar.

Este fue el caso enjuiciado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2003, Rec. n.º 6998/1999, fj sexto, en el que la inspeccionada ocupaba, durante sus estancias en España, una habitación en el piso que constituía la residencia habitual de sus padres y, a su vez, era domicilio social de una serie de sociedades instrumentales constituidas por ella, el Tribunal estima que podía considerarse como su domicilio constitucional, a los efectos del artículo 18.2 CE. Sin embargo, el Tribunal considera probado en autos que “el padre de la recurrente, en el momento de la inspección, aparecía con facultades de disposición suficientes, tanto como apoderado de las sociedades arrendatarias del piso, como ocupante y residente del mismo, había dado el consentimiento incondicionado para la práctica de la inspección. Consentimiento que se extendía a la totalidad del piso, y sin indicación de que en alguna de las habitaciones, otra persona viniera a ejercer el ámbito de la privacidad constitucionalmente protegida. De modo que esa autorización, que en absoluto consta que se hubiera obtenido bajo coacción, o sin advertencia de derechos, incondicionada y sin exclusiones en cuanto a espacios físicos a inspecciones, había de entenderse como suficiente para cubrir las lógicas consecuencias de la misma y para legitimar lo que se hiciera constar en las subsiguientes actas”.

Problemática parecida a la que tuvo que enjuiciar la Sentencia del TSJ de Cataluña n.º 782/2008, de 10 de septiembre, Rec. n.º 112/2008, pues, en el caso enjuiciado, tuvo que tener presente “la necesidad de la autorización de las sociedades distintas a la titular de la actuación de comprobación que comparten con ésta el domicilio social, pues lo relevante a tales efectos no es aquella circunstancia de coincidir estatutariamente diversas sociedades en un mismo domicilio, sino que, conforme el contenido constitucional de la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, se hubiera efectuado en alguna de estas terceras sociedades una intromisión en su ámbito de dirección o en la custodia de su documentación”. Y, ante dicha situación, la Sentencia considera que, “con independencia del concreto lugar del domicilio social en el que se hallase la documentación, la misma estaba bajo el ámbito decisorio del órgano de administración de la sociedad sometida a la actividad de comprobación, y que el mismo autorizaba explícitamente a su traslado a las dependencias de la inspección”.

En todo caso, la solución no es unívoca, y en cada caso comportará, por una parte, la necesidad de realizar un análisis casuístico, y, por otra parte, la exigencia de aplicar cuidadosamente las previsiones del art. 142.2 LGT, como seguidamente analizamos.

#### **B.4. La inviolabilidad del domicilio y los Artículos 142.2 Y 151.3 LGT: La inspección de tributos en una encrucijada**

El artículo 142, en su apartado 2, parece distinguir, por una parte, entre los requisitos que se anudarían a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido –remitiendo a la previsión del art. 113 LGT-, y la entrada en otros lugares que concreta, donde la autorización sería únicamente administrativa, aunque escrita, si no hay consentimiento del custodiante de los mismos.

Concretamente, dicho precepto alude a la entrada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen –Art. 172 RGGI<sup>16</sup>–, en las **fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.**

Y el **art. 151.3 LGT** especifica la **cautela** de que los libros y demás documentación del art. 142.1 LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas.

Es más, el **artículo 174.2 del RGGI** establece que las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el art. 142 LGT, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, enumerando cuatro excepciones<sup>17</sup>.

Por una parte, a tenor de la doctrina que hemos expuesto -tanto del TEDH, como del TJCE y, por supuesto, del TC y del TS-, que protege también el domicilio de las personas jurídicas, y, estimo, también a los mismos lugares cuando la actividad económica, empresarial o profesional sea ejercida por una persona física, **para no incurrir en inconstitucionalidad, la previsión del citado art. 142.2 LGT debe ser objeto de relectura si dichas fincas, locales de negocio o demás establecimientos o lugares se corresponden con aquellos que constituyen el centro de dirección de la sociedad o de la actividad económica, empresarial o profesional o donde se custodien documentos o soportes de la vida diaria de la misma.**

Es decir, **podría entrar la Inspección, con autorización administrativa si no se consiente dicha entrada, en aquellos lugares de una persona física o jurídica que se destinen a actividades productivas ajenas a la idea de gestión, administración o dirección -como por ejemplo, fábricas,**

16 **Artículo 172.** Entrada y reconocimiento de fincas.

1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.
2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.
4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

- 17 Las excepciones previstas son: Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde; Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el art. 142 LGT, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria; Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen; Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

talleres o almacenes donde ni se dirija la empresa ni se custodian documentos o soportes de la vida diaria-, pero no podrá hacerlo si se trata de una finca, local de negocio, establecimiento, sucursal o lugar desde donde se adopten las decisiones de dirección y gestión de la actividad y donde se hallen los documentos o soportes -facturas, contabilidad, libros, etc.- necesarios o derivados de esa gestión o dirección. Como ha recalado Navarro Fauré, la distinción que realiza el art. 142 LGT es “peligrosa en la práctica”, pues muchos de esos lugares respecto de los cuales únicamente se exige autorización administrativa pueden ser aquellos que son considerados domicilio empresarial protegidos constitucionalmente.

El obligado tributario debe ser consciente de que tiene la posibilidad de negarse al acceso a su domicilio constitucionalmente protegido sin que pueda exigírsele la concurrencia de justa causa, ni ser considerada una actitud obstruccionista ni, mucho menos, ser objeto de sanción tributaria por falta de colaboración

Por otra parte, esa previsión del art. 151.3 LGT que determina que los libros y demás documentación sean examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas, puede poner en un brete, en la práctica, a la tarea inspectora, pues puede que dicho obligado tributario no consienta en su análisis en las oficinas administrativas, por lo que deben examinarse en el domicilio, despacho, local u oficina, en cuyo caso, teniendo en cuenta la configuración constitucional de este derecho, puede también negarse a la entrada en dichos lugares y convertir en necesaria la autorización judicial para su examen.

## C. Análisis de las previsiones del Art. 113 LGT

Art. 113 LGT: Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

### C.1. Entrada, registro o reconocimiento –Arts. 113 LGT y Art. 172 RGGIT-

Teniendo en cuenta la dicción del precepto constitucional, caben dos posibilidades. Una **primera, restrictiva**, supondría entender que el precepto constitucional propugna la proscripción de la entrada cuando a la misma siga, inexorablemente, un registro del domicilio. Esta interpretación restrictiva del derecho entendería reducida la protección otorgada por la Carta Magna al domicilio únicamente cuando la entrada en ese espacio físico fuera instrumental para realizar un registro de las pertenencias o, incluso, de los sujetos que en él se encuentran.

O, una **segunda interpretación, amplia**, que tiene en cuenta que ambas actuaciones, representativas de dos acciones vedadas -la entrada o el registro-, permanecen unidas mediante la conjunción disyuntiva

“o”<sup>18</sup> –al igual que realiza el art. 113 LGT-. Circunstancia que conlleva una ampliación de la prohibición, reveladora de la intención de proteger tanto la mera incursión inconstitucional como también la intrusión con intención indagatoria o la de registro; amén de que el registro requiera, por su propia naturaleza, de una previa entrada. Así lo recogió la STC 22/1984, en la que se afirma que: “la interdicción fundamental de este precepto es la del registro domiciliario, entendido por inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental”.

Aunque, por regla general, inmediatamente después de una entrada se realiza una actividad de registro del local o del inmueble, no tiene porqué suceder siempre así, **puediendo realizarse entradas domiciliarias no ligadas inexcusablemente a un registro**, sino a otras actuaciones y finalidades distintas, como puede ser la simple valoración de un objeto, la inspección ocular de un lugar, el establecimiento de medidas cautelares, en su caso, etc.

Por tanto, la amplitud de significado de la entrada o registro, que son los vocablos utilizados en el art. 18.2 CE para referirse a las actuaciones, vedan tanto una simple irrupción como, por supuesto, una exploración, rastreo, examen o indagación sin necesidad de introducirse físicamente, generalmente tendente a la búsqueda e investigación acerca de datos, objetos, etc., en lo que a nuestro estudio atañe.

Ahora bien, si se llega a la conclusión de que el precepto constitucional permite que se lleven a cabo ambas actuaciones pero considerándolas diferenciadas, **cada una de ellas debe contar con el correspondiente título habilitante** (STC 167/2002 y 22/2003). Cfr. También la SAN de 30 de septiembre de 2009 y STS de 25 de abril de 2003.

En todo caso, no debe realizarse una interpretación gramaticalmente restrictiva de ambos términos, pues entiendo que **también impiden cualquier actuación, por cualquier medio, que limite o dificulte el disfrute de dicho lugar que tenga la consideración de domicilio constitucional, como, por ejemplo, la adopción de una medida cautelar de precinto del mismo, aunque no se produzca materialmente una entrada o un registro, como también veda las molestias causadas por ruidos.**

Además, no podemos perder de vista que la normativa legal alude a que sea necesario entrar o efectuar en él registros, y, sin embargo, la **previsión reglamentaria hace referencia a reconocimiento**.

---

18 Conviene insistir en la sustitución, durante la tramitación constitucional, de la conjunción “y” por la actual “o”; según NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 34, “desconectando, contra toda lógica y tradición ambos conceptos, ampliando así la figura de la prohibición y añadiendo nuevas dudas interpretativas”. Este autor critica la *consciencia e improvisación* al tiempo en la redacción del precepto constitucional. *Consciencia* porque, siendo la expresión inicial del Anteproyecto “investigación domiciliaria”, en el Congreso de los Diputados, a propuesta del grupo socialista y aceptada por la Unión de Centro Democrático y Alianza Popular, se manifestó que dicha expresión “no tiene ninguna tradición en nuestro Derecho”, siendo sustituida por la de “orden de entrada y registro” (posteriormente, aunque no consten las razones, terminó sustituyéndose la conjunción copulativa que los unía por una disyuntiva convirtiéndose, por obra y gracia de no se sabe qué ni quién, en entrada “o” registro, con la consiguiente ampliación a la prohibición) (Vid. *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*. Madrid, Cortes Generales, 1980, T. I., pág. 1061 y ss, o en las páginas 2519 y ss. del *Diario de Sesiones del Congreso*). E *improvisación* porque no se reparó en la conexión directa que de este modo se establecía con la legislación penal. En palabras del propio NIETO: “Al establecerse esta conexión entre lo penal y lo constitucional se dejaba al descubierto el enorme campo de las entradas y registros de naturaleza no penal; lo que dio lugar a un vacío normativo y procedimental que ha producido no pocas dificultades interpretativas”.

Creemos que, quizá, la alusión del art. 141 LGT/1963 y del actual artículo 172 del RGGI a la actividad de reconocimiento puede tener uno de sus antecedentes en el art. 47 del Código de Comercio español, párrafo 2, en su versión anterior a la modificación de 1973, donde señalaba que: “el reconocimiento (de los libros de comercio) se hará en el escritorio del comerciante, a su presencia o a la de persona que comisione, y se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión que se ventile, siendo estos los únicos que podrán comprarse”.

## **C.2. Consentimiento del obligado tributario. La revocación del consentimiento y la criticable adopción de medidas cautelares.**

Uno de los títulos legitimadores de la entrada y registro en el domicilio, previstos en el propio precepto constitucional, es el consentimiento del titular del derecho. De ahí que, jurisprudencialmente, se recalque que el **interesado debe ser consciente de que tiene derecho a negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere** (SSTS de 1 de abril de 1996 (RJ 1996, 4278), 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005 (RJ 2005, 3781), de las que se hace eco la STS de 22 de noviembre de 2010 (Rec. Casación nº 408/2007, JUR 2010/411347).

Podemos cuestionarnos, al hilo de cuanto establece el artículo 172.5 RGGI, si puede tratarse de un **consentimiento tácito**, de modo que se admite la entrada si, **una vez se le haya comunicado que dispone del derecho a negar la entrada, el interesado no realice ningún acto del que se pueda inferir que existe oposición**. Obviamente, en todo caso, debería ser un proceso consciente, no sirviendo cualquier acto de omisión; es decir, que se trate de hechos o actos que denoten clara e inequívocamente esa autorización, pues no debe llevarse a cabo si existe alguna duda a este respecto.

Pues bien, dicha posibilidad se establece en el **artículo 172.5 RGGI** en el cual se determina que se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142 LGT, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento **cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependen de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo**.

Ahora bien, no debemos perder de vista que dicha previsión está en una **norma reglamentaria**, y, en tanto que implica la limitación de un derecho fundamental, **estimo que debiera regularse mediante Ley**. De cuanto afirmó la **STC 22/1984, de 17 de febrero**, y se hace eco la **STS de 22 de noviembre de 2010** (Rec. Casación nº 408/2007, JUR 2010/411347), el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, pero también queda claro que debe entenderse prestado cuando, una vez informado éste del derecho que le asiste a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

Por eso, podemos cuestionarnos si, específicamente, ¿tiene la Administración que **advertir al obligado tributario** de los derechos que le asisten, entre ellos, el de oponerse a la entrada? Antes lo decía el art. 39.4 RGIT. Ahora **no se dice expresamente**, pero se deduce del art. 34.1.a y 147.2 LGT y de la citada STS de 22 de noviembre de 2010. No estaría de más exigir que en la Diligencia inspectora que se redactase, y firmase por el obligado tributario, se hiciese constar expresamente dicha autorización a la entrada o registro.

Consideramos que el obligado tributario debe ser consciente de que tiene la **posibilidad de negarse al acceso a su domicilio constitucionalmente protegido**, siendo tal circunstancia, cuando se produzca,

el **ejercicio de un derecho fundamental** y sin que pueda exigírsele la concurrencia de justa causa, ni ser considerada una actitud obstruccionista **ni**, mucho menos, **ser objeto de sanción tributaria** por falta de colaboración. Obviamente, podrán ser utilizadas, y tendrán eficacia probatoria, las actuaciones desarrolladas hasta ese instante. En este sentido, no está de más recordar que, según las SSTSJ Cataluña nº 784/2004, de 16 de septiembre –confirmada por la STS de 17 de diciembre de 2007 Secc. 7ª- y nº 512/2006, de 1 de junio, Rec. nº 654/2005, “aun admitiendo como probado que los funcionarios de la AEAT advirtieran con la posibilidad de recabar, para el concreto ejercicio de su función, el auxilio de fuerzas policiales o de las consecuencias penales de una conducta de ocultación de datos fiscales por parte de los representantes o empleados de la empresa tales advertencias, al igual de otras admoniciones que los Poderes Públicos formulan a particulares, en modo alguno pueden ser entendidos como intimidatorias, sino tan sólo eso: advertencias al ciudadano de las consecuencias que la norma liga a su conducta” –conclusiones reiteradas en la Sentencia del mismo Tribunal, nº 728/2008, de 10 de septiembre, Rec. nº 112/2008-.

No se exige, ni legal ni reglamentariamente, **la presencia del obligado tributario**, aunque parece obvio requerirla cuando se trate de un domicilio constitucionalmente protegido para poder ejercitar el derecho constitucional a negar dicha entrada, puesto que, de lo contrario, no tendría sentido tal previsión ni tampoco el que se permita el consentimiento tácito.

**Capacitado para consentir la invasión de ese espacio que se considera domicilio será el titular del derecho que se protege, quien sufra el agravio de penetrar en ese local que tiene la consideración de domicilio.** La STS de 2 de junio de 1995, Ar. 5096, considera que en caso de personas jurídicas debe ser un representante legal de máximo relieve de la sociedad, como un Consejero-Delegado. De hecho, en la STS de 23 de abril de 2010, no se consideró suficiente ni válido el consentimiento del jefe de contable y de un trabajador.

En este sentido, es destacable que la LGT exige el **consentimiento del obligado tributario cuando se trata de un domicilio constitucionalmente protegido**, mientras que **si se trata de otro lugar de acceso dependiente de su titular que no tenga tal condición únicamente será necesario el consentimiento de la persona bajo custodia se halle**. Se ha admitido que dicho obligado tributario –o representante de una sociedad, por ejemplo- pueda otorgar tan amplio apoderamiento escrito a un tercero –v.gr. abogado o asesor fiscal- que, entre las facultades otorgadas, incluya la de conceder la autorización para la entrada domiciliaria –así lo acepta la Sentencia Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008, Rec. nº 4448/2005-.

No obstante, tratándose de la entrada en el domicilio social de una entidad mercantil donde se halla la documentación y los programas informáticos, coincidimos plenamente con la **Sentencia del TSJ de Asturias, nº 197/2010, de 26 de febrero**, Rec. nº 1162/2009 (JT 2010/450), según la cual “**el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquel no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa**”. En el caso enjuiciado, declara la nulidad de la entrada que se había realizado estando presente solamente un empleado administrativo,

asistido por un abogado, un economista y otro asesor de la empresa, pero que aportaron un escrito en el que se hacía constar que “carece de poder y representación de la empresa para autorizar cualquier diligencia y que no se ha mostrado por los funcionarios actuantes ningún tipo de autorización judicial, teniendo en cuenta que se trata del domicilio social de la entidad. En consecuencia, insiste en que carece de facultades para autorizar la entrada en el domicilio”. Con idéntica orientación, la Sentencia TSJ Asturias nº 92/2010, de 10 de febrero, Rec. nº 948/2009 (JUR 2010/134584). Sin embargo, también existen opiniones jurisprudenciales dispares, como la manifestada por la Sentencia del TSJ de Cataluña nº 231/2009, de 3 de marzo, Rec. nº 240/2008 (JUR 2009/386486), que considera que no se le puede dar relevancia al hecho de que la persona que autorizó la entrada “no tuviera poderes específicos para atender a la Inspección, pues el acceso debe ser permitido por la persona de la cual en ese momento depende el mismo, no por el representante legal ni por los administradores, y la Inspección debe ser atendida por cualquiera de las personas encargadas o responsables de los lugares donde se personen los funcionarios cuando ello se produce sin previa comunicación (artículo 173 del RD 1.065/2007)”.

Por tanto, lo que sí que debe quedar claro es que **quien tiene que consentir no es el propietario del lugar respecto del que se pretende la entrada o registro, sino el titular del derecho que puede verse afectado por dicha entrada o registro.**

**Esta conclusión puede dar lugar a problemas en la práctica** si, por ejemplo, se pretende la entrada en una vivienda o despacho profesional donde se hallen los documentos o soportes informáticos de la vida diaria de una sociedad, puesto que, en ese caso, **podrían necesitarse un consentimiento a obtener del titular del derecho, el particular o profesional, respecto de los lugares donde vive o dirige el negocio profesional y también otro consentimiento del titular del derecho –administrador de la sociedad, etc.–, respecto de aquellos lugares donde se hallen los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad.**

Por ejemplo, es el caso que dio lugar a la **STS 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/4414)**. Rec. Casación nº 6998/1999, en la que el Tribunal no consideró vulnerado este derecho cuando se accedió a un piso que, a la vez, era domicilio social de varias sociedades instrumentales y vivienda de los padres del recurrente, habiendo uno de ellos autorizado dicha entrada, pues también tenía la condición de apoderado de dichas sociedades y ocupante y residente de la vivienda. En la Sentencia se lee que el:

**“Consentimiento se extendía a la totalidad del piso, y sin indicación de que en alguna de las habitaciones, otra persona viniera a ejercer el ámbito de la privacidad constitucionalmente protegida. De modo que esa autorización, que en absoluto consta que se hubiera obtenido bajo coacción, o sin advertencia de derechos, incondicionada y sin exclusiones en cuanto a espacios físicos a inspecciones, había de entenderse como suficiente para cubrir las lógicas consecuencias de la misma y para legitimar lo que se hiciera constar en las subsiguientes actas”.**

Y estas cuestiones problemáticas se aprecian también en el Auto nº 470/2005, de 17 de noviembre del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid, Rec. nº 11/2005, en el cual se pone de relieve que la afectada por el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad domiciliaria en el caso de autos es TeleMadrid, en cuanto arrendataria del lugar y titular de la actividad que en el mismo se ejerce. No afectando al propietario del local: Canal de Isabel II el derecho consagrado en el art. 18 CE respecto a dicho lugar.

Cuestión distinta hubiera sido, obviamente, si dicha persona no hubiera tenido la condición de apoderado de dichas sociedades y hubiera puesto de relieve a la Inspección que dicho lugar era el domicilio constitucional de esas sociedades y él no estaba autorizado para otorgar dicha autorización

Si los titulares de este derecho son **varios**, bastaría el consentimiento de cualquiera de ellos, según se desprende de la STC 22/2003. En caso de conflicto entre ellos, se precisaría la autorización de los cotitulares, pues es un derecho fundamental individual.

Puede ser **revocado** el cualquier momento, obligando a los agentes que no cuenten con autorización judicial a abandonar inmediatamente el domicilio desde que se ejercite el derecho de exclusión.

**Se ha previsto, reglamentariamente, en el art. 172 RGGI, apartado 5, que el obligado tributario, cuando se trate de permanecer en su domicilio constitucionalmente protegido, pueda revocar el consentimiento previamente otorgado. En esta tesitura, la protección del derecho fundamental propende porque dichos funcionarios de inspección deben abandonar, inmediatamente y sin más dilación, los lugares a los que han accedido.**

Sin embargo, **en dicho precepto reglamentario se hace referencia a la posibilidad de que, antes de la finalización de las actuaciones inspectoras, no abandonen dichos lugares sin adoptar las medidas cautelares del art. 146 LGT** de aseguramiento de pruebas que estimen necesarias (precinto, depósito incautación de mercancías, libros, archivos, locales, etc.); lo que **estimo es un exceso reglamentario, una extralimitación reglamentaria, que resulta contrario al disfrute pleno del derecho fundamental.**

Reparar en que dice antes de la finalización de éstas, refiriéndose a las actuaciones inspectoras, y no se refiere a la finalización de aquella –la permanencia–, lo cual podría ser interpretado, a nuestro juicio, equivocadamente, como que permite, por ejemplo, adoptar la medida cautelar de precinto del domicilio, pues dicha medida cautelar impide el disfrute del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, aunque no se produzca, en puridad, la entrada material en dicho recinto físico ni un registro.

Cuestión distinta es la negativa sobrevinida a la entrada o registro domiciliario cuando ya había finalizado la actuación inspectora, pues en este caso, correctamente, la STSJ Cataluña nº 782/2008, de 10 de septiembre (JT 2009/48), establece que la permisividad de la entrada en “un lugar dependiente del consentimiento del titular, en cuanto permite la exclusión de las personas no autorizadas, no constituye ningún supuesto de violación del derecho fundamental, el que además de la exigencia de un lugar que integre el concepto constitucional de “domicilio”, requiere que no se produzca el consentimiento de entrada ni autorización judicial, mientras que en lo que nos ocupa se produjeron aquellos actos expresos no sólo de permisión, sino aún de colaboración y facilitación, de la actuación inspectora”.

Por último, resulta evidente que debe redactarse una **diligencia inspectora** en la que debe hacerse constar, expresamente, entre otros detalles, que se ha informado al obligado tributario de los derechos que le asisten –concretamente, si se ha solicitado su consentimiento, el de oponerse a la intromisión–, el consentimiento prestado por aquel, así como las posibles limitaciones espaciales, temporales o de otro tipo efectuadas por el mismo y, en su caso, su revocación, así como las horas de comienzo y finalización. En este sentido, podemos citar la STSJ Valencia, nº 631/2001, de 25 de mayo, JUR\2002\78386, que consideró ajustada a Derecho la entrada domiciliaria porque hubo consentimiento sobre la misma y

firma de diligencias inspectoras autorizando expresamente la entrada en el domicilio social y la autorización de recogida de documentación.

### **C.3. La autorización judicial a la entrada o registro domiciliario.**

Es también un título legitimador de la entrada o registro la posibilidad de que un Juez de lo contencioso-administrativo (art. 8.6 LJCA) dicte una resolución motivada –Auto- autorizando dicha intromisión cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración, lo que de suyo incluye la actuación inspectora de la Administración tributaria (así, f.j. 6º STC 90/1995). Así pues, la procedencia de la autorización jurisdiccional no viene configurada en la Ley como necesaria o preceptiva en todo caso, pues el art. 113 de la LGT, según la remisión que a dicho precepto efectúa el art. 142.2 de la misma, atribuye al Juez la función de garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente garantizado, en defecto de consentimiento del titular.

Como ha recordado la STC 189/2004, el control que corresponde hacer al Juez es el de “garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, lo cual significa que no es el Juez de la legalidad y de la ejecutividad del acto de la Administración, sino el Juez de la legalidad de la entrada en domicilio” (SSTC 76/1992, de 14 de mayo, y 199/1998, de 13 de octubre).

Hasta tal punto es así, que, por ejemplo, la Sentencia TSJ Cataluña nº 526/2007, de 14 de mayo de 2007, Rec. n.º 41/2007 –en ideas reiteradas por las Sentencias del TSJ de Cataluña 930/2007, de 27 de septiembre, nº 1296/2007, de 13 de diciembre y nº 55/2010, de 26 de enero, Rec. Apelación nº 130/2009 (JUR 2010/158970)<sup>19</sup>- considera que únicamente puede autorizarse por el Juez si en la solicitud administrativa o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario y sea precisa para su averiguación aquella diligencia –“la Inspección de Tributos no puede pretender

19 Esta Sentencia del TSJ de Cataluña nº 55/2010, de 26 de enero, Rec. Apelación nº 130/2009 (JUR 2010/158970), anula la actuación administrativa porque “en parte alguna de dicha solicitud ni de la documentación que la acompaña constan siquiera aludidos los motivos por los que haya de estimarse necesaria y urgente la entrada y registro. Desde luego, es de todo punto insuficiente la alegación de una eventual frustración de la actuación de la Inspección, que serviría para justificar, sin más, la entrada en cualquier domicilio del territorio español. Tampoco es suficiente, en el presente caso, la negativa al acceso a los locales pese a la autorización del Delegado Especial, conforme a los artículos 142 LGT y 172 del Reglamento de actuaciones (RD 1065/2007), por cuanto tal autorización no contiene consideración de ningún tipo sobre la razón o motivo por el cual se concede tal autorización, más allá de su objeto y alcance, y de una genérica alusión a «vistos los antecedentes en poder de la Inspección». Se trata, lisa y llanamente, de una autorización totalmente genérica (antiguos impresos estereotipados) en que se han rellenado las circunstancias personales, espaciales y temporales del caso, pero sin referencia de ninguna clase a la necesidad y proporcionalidad de la misma. Tal tipo de autorización sólo puede considerarse jurídicamente eficaz si, en efecto, de los aludidos antecedentes en poder de la Inspección resultan tales necesidad y proporcionalidad. La simplificación administrativa puede permitir la motivación o razonamiento por remisión a tales antecedentes (es decir, puede ser admisible una motivación «in aliunde», pero es fundamental que exista en forma concreta y explícita la causa que da razón de ser al acto de que se trate), aun cuando resulta preferible que los mismos se reseñen o resuman en alguna forma, para hacer viable el enjuiciamiento jurisdiccional sobre la autorización. El artículo 142.2 LGT hace mención a «cuando las actuaciones inspectoras lo requieran» como presupuesto para la entrada, sin que en el caso se exprese siquiera tal requerimiento por las actuaciones. En cuanto a tales antecedentes, no consta informe o alegación de ninguna clase de la Inspección respecto de la petición de autorización al Delegado Especiales que pudiera justificar la misma. No consta, por tanto, en lugar alguno de las actuaciones, ni directa ni indirectamente, la causa o razón justificativas de la autorización. De forma muy indirecta pudiera referirse a ello el indicado motivo de inclusión en el plan de inspección, esto es, la inclusión del contribuyente en un listado que se dice recibido de la ONIF basado en la comprobación económica inmobiliaria, pero tal listado ni siquiera aparece, ni tampoco consta cual fuere tal «comprobación económica inmobiliaria» de la que pudiera resultar la necesidad y proporcionalidad de la entrada y registro”.

efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias”-, considerando insuficiente acompañar, a la solicitud administrativa, exclusivamente la autorización de la entrada y registro por el mismo Delegado Especial, la copia de orden de carga en el Plan de Inspección y la fotocopia de las inscripciones y anotaciones relativas a la entidad mercantil en el Registro Mercantil, siendo total la ausencia de dichos datos indiciarios de cualquier ilícito. Considera, con acierto, esta Sentencia que “ha de reputarse errónea la interpretación que parece darse a los preceptos de la Ley 58/2003, General Tributaria, relativos a las facultades y funciones de la Inspección de Tributos, que permitirían, por ese solo hecho de estar incluido en el plan de inspección, la entrada y registro, y, en defecto de consentimiento del interesado, la autorización judicial para ella”. La necesidad, a que se refiere el art. 113 LGT, “no puede predicarse, sin más, de la inclusión en el plan de inspección y de la redundante afirmación de peligro de destrucción de la documentación”. En definitiva, como recalca este pronunciamiento, “ha de haber indicios de la comisión del ilícito que se persigue y los ha de haber también de obtener mediante la entrada y registro el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa”<sup>20</sup>. Apreciándose esos indicios, no está de más advertir, como puso de relieve la Sentencia del TSJ de Cataluña, nº 279/2007, de 16 de marzo, Rec. nº 83/2006, que carecerá de relevancia la alegación de que la entrada en un domicilio social podía producir incertidumbre en los trabajadores y los clientes de la empresa afectada.

Actuación judicial que, como ha resaltado el Auto nº 470/2005, de 17 de noviembre del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid, Rec. nº 11/2005, se configura como un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho y no a reparar su violación cuando ésta se produzca, recalando que la autorización debe concretar, en lo necesario, los elementos subjetivo, objetivo y temporal de la misma, según reiterada jurisprudencia constitucional, para que no se configure como una medida ajena a todo control o limitación. Es decir, como ha destacado la STSJ Cataluña 923/2008, de 26 de septiembre (JUR 2009/228171), la actuación judicial en la materia que nos ocupa “constituye y debe constituir una cortapisa al desempeño de las funciones inspectoras”.

Ha sido doctrina jurisprudencial, destacadamente, de la STC 50/1995, de 23 de febrero, exigir una tarea del juez que no sea meramente automática, sino que, a tenor de la necesidad administrativa de explicitar las actividades que pueden ser llevadas a cabo en el domicilio por los órganos que corresponda de la administración, las mismas tendrán que ser reflejadas en el Auto, junto con los demás pormenores de la visita domiciliaria. Es más, como ha recalado la STSJ Andalucía, Sevilla, 7 de abril de 2000, Recurso

---

20 Esta Sentencia también sostiene que: “Es indispensable la precisión de los indicios, como un *prius* lógico de los también obligados juicios sobre la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, requiriendo su apoyo en datos objetivos.

Estos datos objetivos, según la misma jurisprudencia constitucional, han de serlo en un doble sentido:

- a) En el de ser accesibles a terceros, sin lo que no serían susceptibles de control.
- b) En el de que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que se ha cometido o se va a cometer el ilícito sin que puedan consistir en valoraciones acerca de la persona. La idea de dato objetivo indiciario tiene que ver con la fuente de conocimiento del presunto ilícito, cuya existencia puede ser conocida a través de ella y de ahí que el hecho en que el presunto ilícito puede consistir no pueda servir como fuente de conocimiento de su existencia, pues la fuente del conocimiento y el hecho conocido no pueden ser la misma cosa”. (...) “En definitiva, la entrada y registro por la Inspección de Tributos de un domicilio constitucionalmente protegido, sólo puede autorizarse por el Juez competente cuando en la solicitud o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario, en los términos de la jurisprudencia constitucional que han quedado descritos, y sea precisa para su averiguación aquella diligencia.

La anulación del auto judicial apelado conlleva igualmente la interesada declaración de la nulidad del registro, así como sus inmediatas y directas consecuencias (STC 126/1995 citada)”.

de Apelación nº 17/2000 (RJCA\2000\2045), la autorización judicial exige un análisis de las circunstancias mencionadas, también debe ser motivada no sólo como carga inherente a su propia naturaleza formal sino a su contenido, consistente en la limitación de un derecho fundamental (SSTC 137/1985 y 144/1987).

Se recalca, en la STS de 9 de octubre de 2009 (RJ 2010/1049), la necesidad de que el órgano jurisdiccional al restringir este derecho no solo ha de plasmar la norma legal en que se sustenta sino también hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar. También el

Tribunal Constitucional al recordar, con amplia cita jurisprudencial, pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la STC 70/2009, de 23 de marzo, FJ 3º, dice “A las exigencias de legalidad y proporcionalidad para la restricción legítima del derecho a la intimidad debe sumarse el control judicial y la motivación de la decisión restrictiva administrativa o judicial. El órgano administrativo y el órgano judicial deben plasmar tanto la previsión legal que ampara la afectación de la intimidad del administrado como el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencie la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la adopción de la medida, siendo doctrina reiterada de este Tribunal Constitucional que su ausencia ocasiona, por sí sola, la vulneración del propio derecho fundamental sustantivo”.

Esta orientación también se aprecia en la STEDH Niemietz c. Alemania, de 16 de diciembre de 1992 (Dda. nº 13710/1988) -igual que sucedería pocos años después en España, con la STC 50/1995-, pues el TEDH considera que el mandamiento de registro estaba redactado en términos tan amplios, pues se refería a la búsqueda e incautación de documentos, sin limitación alguna, que se aprecia falta de proporcionalidad entre la medida adoptada y el objetivo perseguido. El TEDH considera que el registro invadió el secreto profesional al invadir el despacho profesional de un abogado de un modo desproporcionado. Esta doctrina ha sido reiterada en las posteriores Sentencias.

Reafirma la necesidad de análisis de si las medidas adoptadas fueren necesarias en una sociedad democrática en las Sentencias TEDH Mialhe c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 12661/1987, local comercial con labores de consulado y donde recibía correspondencia privada), y Sentencia Crémieux c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 11471/1993, era un local comercial), así como en la Sentencia Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 10828/1984, era un domicilio familiar). Además, en ellas pone de relieve que la concurrencia, o no, de las excepciones del art. 8.2 del Convenio deben ser objeto de interpretación estricta.

El órgano jurisdiccional al restringir este derecho no solo ha de plasmar la norma legal en que se sustenta sino también hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar

El TEDH afirmó, en la Sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002 (Dda. 37971/1997), analiza que, de conformidad con los requisitos establecidos por el art. 8 del CEDH, que exista un "fin legítimo" de las medidas adoptadas, para lo que estima que perseguían simultáneamente el bienestar económico del país y la prevención de infracciones penales. A su vez, también analiza si eran medidas necesarias en una sociedad democrática, reconociendo que aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del párrafo 2 del artículo 8, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto. Por eso, censura el caso que enjuiciaba porque la normativa atribuía a la Administración poderes muy amplios para apreciar por sí misma y de forma autónoma la oportunidad, número, duración y amplitud de las operaciones, sin previa autorización judicial y sin la presencia de agentes de la policía judicial. Así, considera que, en estas circunstancias, "y suponiendo que el derecho a la intromisión pueda ir más allá en los supuestos de locales comerciales de una persona jurídica", las actuaciones llevadas a cabo "no pueden ser aceptadas como estrictamente proporcionadas a los fines legítimos perseguidos". Con igual censura, se pronunció la STEDH de 30 de septiembre de 2008, Isaldak c. Turquía, la cual también, manteniendo un concepto amplio de domicilio, considera que el afectado no tenía una vía de recurso efectiva para poder controlar la legalidad y el fundamento del registro ante un Juez, pues su denuncia fue tramitada por órganos administrativos, entendiendo que las garantías legales en esa época en Turquía no preveían de manera suficiente las garantías para evitar que las autoridades pudieran adoptar medidas arbitrarias con vulneración de este derecho.

Sobre el contenido del Auto judicial, debe hacer referencia, cuanto menos, a los siguientes extremos:

- identificación del domicilio al que se pretende acceder o registrar y su titular;
- que el interesado es el titular del derecho protegido en dicho ámbito domiciliar para cuya entrada se solicita autorización
- que la solicitud ha sido realizada por la autoridad competente
- finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo y la justificación y prueba de su necesidad.
- hechos que se investigan
- sujetos investigados.
- datos, documentos, operaciones, informaciones o elementos que serán objeto de inspección.
- identificación de los funcionarios que van a realizar la inspección.
- plazo para realizar la inspección

Y, como afirma al respecto la STSJ Cataluña 923/2008, de 26 de septiembre (JUR 2009/228171), los anteriores puntos hay que analizarlos desde un criterio de proporcionalidad que evite entradas que no resulten estrictamente necesarias para la consecución del fin perseguido por la Administración, recalcando

que “resultará esencial el contenido de la solicitud de la Inspección de Tributos, que no puede pretender efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias y que ha de someter su actuación, estrictamente, al principio de proporcionalidad de la medida de acceso al domicilio”. Hasta tal punto es así que, en dicha Sentencia, el Tribunal censuró que en ese caso, no había quedado acreditado en el auto impugnado la necesidad ni tampoco la adecuación de la medida acordada, sin que pueda ser suplida por la remisión a la solicitud de autorización formulada por el delegado de la AEAT, máxime cuando la misma adolece de indicios objetivos sobre la existencia de posibles ilícitos producidos, por lo que procede la revocación del auto. En idéntico sentido, y con idéntica censura de la actuación administrativa, puede verse la STSJ Cataluña nº 1349/2003, de 13 de noviembre (JUR 2004/27388).

En este sentido, podemos traer a colación las afirmaciones de la STSJ Valencia, nº 1457/2008, JUR\2009\66721, la cual se hace eco de las afirmaciones de la STC 50/1995, de 23 de febrero, en la que se apreció una insuficiente motivación de un auto judicial, afirmando que: “Es cierto que, desde su estructura subjetiva, se indican por su nombre y cargo a dos funcionarios de la inspección, pero no se concreta ni limita el número máximo de personas que pueden acompañarles. En su aspecto espacial la autorización es correcta por enumerar los locales y zonas registrables. Es en su dimensión temporal donde el Auto omite una serie de circunstancias con una transcendencia constitucional evidente, olvidando el acervo jurisprudencial europeo, nuestra propia doctrina y la Ley española que aplica. No sólo no se fijan días concretos, dando un mandamiento indefinido en el tiempo, sino que incurre en una plus petitio, pues la inspección pide dos días concretos y en cambio se le permite «en las fechas que ... estimara conveniente» por sí y ante sí. No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes. Lo dicho pone de manifiesto que el Auto viene a configurar de alguna manera una suspensión individualizada de este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, desde otra perspectiva, contiene un apoderamiento pleno a la Hacienda pública, delegando tácitamente en sus agentes la adopción de decisiones sobre aspectos esenciales de la medida restrictiva que son privativos e irrenunciables del propio Juez, como guardián de las libertades ciudadanas. Además, omite cualquier referencia a la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos.” Cfr., sobre esta necesidad de verificación judicial, el Auto nº 605/2010, de 3 de diciembre de 2010, del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 4, de Valencia (JUR\2011\15324)

Además, se ha limitado jurisprudencialmente, por la STS de 14 de marzo de 2006, el ámbito material de la visita domiciliaria, pues se exige que la entrada deba ser otorgada para un asunto concreto, del que conozca quien lo presta, **sin que pueda aprovecharse para otros fines distintos** (STSJ Cataluña de 15 de enero de 1998, 26 de junio de 2006 y STS de 25 de abril de 2003).

Ha sido cuestionada la necesidad de que se ponga en conocimiento del interesado que se va a realizar la entrada o registro domiciliario, mostrándose partidaria la Sentencia TSJ de la Comunidad Valenciana nº 1457/2008, de 24 de septiembre de 2008, Rec. n.º 1393/2007, de que, dado el tipo de actuación que se precisa, **no considerar necesario poner en “previo conocimiento del interesado que se iba a llevar a cabo la función inspectora**, dado que ello podía frustrar la legítima finalidad de la investigación; sobre todo teniendo en cuenta la envergadura económica de los hechos y la trascendencia que las actuaciones podrían tener para los obligados tributarios”.

Es una novedad el hecho de que normativamente se establezca el **deber de comunicar a la autoridad judicial** las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicados en el domicilio del obligado tributario –art. 172.4 RGGI; cfr. STSJ Cataluña nº 506/2004, de 29 de junio (RJCA 2004/544)-. Ahora bien, debemos cuestionarnos cuáles son las **consecuencias jurídicas si no se cumple con esa previsión reglamentaria**. Según Álvarez Martínez, no conllevaría ningún efecto, pues por ello mismo no se vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Sin embargo, consideramos que cabe apreciar similitud con el caso decidido en la STC 50/1995, en la que se censuró una autorización judicial que, en la práctica, era un apoderamiento total y libre, sin garantías, al órgano administrativo por parte del Juez y sin control posterior de lo actuado por la Administración; circunstancias que también se producirían en este caso si se incumple la obligación, aunque sea en norma reglamentaria, de dar traslado al Juez de las incidencias y resultado de la entrada o registro domiciliario.

Otra cuestión de sumo interés es la posibilidad de que dicha autorización judicial se tenga que conceder **previa audiencia al interesado, o sin audiencia**. La STC 50/1995, de 23 de febrero, ante el silencio de la Ley, consideró que debían extenderse analógicamente las normas de la instrucción sumarial al procedimiento de inspección tributaria dado que puede tener como consecuencia el desencadenamiento de la potestad sancionadora o el traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal. Pero, el TC ha matizado, SSTC 171/1997, 69/1999, que esa extensión analógica no es generalizable a todo tipo de actuación administrativa.

## D. Conclusiones

La protección constitucional del domicilio, en tanto que derecho fundamental también regulado en los Convenios y Tratados internacionales, concede, a dicho ámbito espacial, una especial trascendencia, que se traduce en la necesidad de Ley orgánica para la regulación que lo desarrolle –inexistente hasta la fecha-, la necesaria intervención judicial cuando no medie consentimiento del afectado, y la posibilidad de impetrar el auxilio judicial con un recurso preferente y sumario de protección de dicho derecho fundamental –regulado en la LJCA- y, en su caso, con el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

Precisamente, la inexistencia de Ley orgánica que desarrolle su regulación ha provocado, de suyo, que su contenido sea pergeñado por las resoluciones tanto del Tribunal Constitucional, como del TEDH y del TJCE, así como de los demás Juzgados y Tribunales internos.

El artículo 142 LGT, con remisión al art. 113 LGT -desarrollado en los artículos 172 del RD 1062/2007 y ss.-, atribuye a la Administración tributaria la potestad de entrar y practicar registros en domicilios y otros lugares, con la finalidad de ejercitar las potestades del art. 142.1 LGT: examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, etc.. De hecho, el art. 151.1 LGT especifica que, entre otros lugares, en el domicilio, despacho u oficina pueden llevarse a cabo las actuaciones inspectoras, con la cautela de que los libros y documentación del art. 142.1 LGT deben ser examinados en el domicilio, despacho u oficina del obligado tributario.

La regulación establecida por la LGT, arts. 142 y 113, viene a exigir que dichas entradas o registros domiciliarios únicamente se realicen cuando sean “necesarias”; esto es, se apela a la aplicabilidad de esta vertiente del principio de proporcionalidad, que ha venido siendo interpretada como indispensable o imprescindible. Por eso, estimamos, con Álvarez Martínez, que la entrada en un domicilio debe ser la última

de las posibles para alcanzar el fin perseguido, lo que debe ser adecuadamente motivado y, en su caso, probado por la Administración Tributaria en cada caso, resultando necesario atender a las circunstancias concurrentes.

El artículo 18 CE establece que el domicilio es inviolable de modo que ninguna entrada o registro podrá realizarse en él si no es con consentimiento del titular o autorización judicial, salvo el caso de flagrante delito.

Deberían tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares del despacho profesional de un abogado o asesor fiscal donde se hallen documentos y soportes de la vida diaria de una sociedad

De la alusión constitucional a su carácter inviolable puede inferirse que no puede entrarse, ni realizar registro previa entrada, ni molestar en su disfrute, ni tampoco adoptar una actuación que impida el acceso al mismo –conclusión que impediría la adopción de medidas cautelares como el precinto si no se dispone de consentimiento o autorización judicial aunque no se produzca la entrada material en él.

¿Qué espacios constituyen un domicilio? STC 22/1984, de 17 de febrero, f.j.5º, cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su privacidad, independientemente de que sea su titular dominical o no.

¿Qué bien jurídico se protege? A pesar de la ambigüedad del TC, se entiende que se protege la intimidad de las personas físicas, y la privacidad en las personas jurídicas. En ambos casos, se pretende excluir del conocimiento ajeno y mantener reservados a determinados ámbitos espaciales y a las actividades y relaciones que en él se desarrollen.

¿Se protege el domicilio de las personas jurídicas? La evolución jurisprudencial ha sido significativa, dado el silencio constitucional sobre la titularidad de los derechos fundamentales, en general, y de este derecho fundamental, en particular, por los entes colectivos.

En España, fue la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, la que, por primera vez, acunó la protección del domicilio de las personas jurídicas, aunque sin razonamientos claros del por qué ni de la extensión espacial a la que alcanzaba. Buena parte de las argumentaciones del TC son traducción literal de un trabajo doctrinal de dos catedráticos italianos, Barile y Cheli, del año 1964, aunque con errores de traducción y sin atender a que la regulación italiana de este derecho es radicalmente distinta a la española, resultando improcedente la traslación de dichas afirmaciones a nuestro ordenamiento.

Como se ha analizado en el trabajo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha mostrado partidario, en numerosas Sentencias, de considerar que dicho derecho resulta aplicable no sólo a las personas físicas, sino también a las jurídicas y a los despachos profesionales. Solución que, aunque no fue acogida por el TJCE en un principio, ha acabado siendo también admitida por el Tribunal de Luxemburgo.

Tuvimos que esperar, en nuestro ordenamiento interno, hasta la STC 69/1999, de 26 de abril, para ahondar en el conocimiento del contenido y alcance de la protección constitucional a las personas jurídicas. Realiza sendas matizaciones, pues considera que se protegen “ciertos espacios que, por la actividad que en

ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”, pero considera que los domicilios de las sociedades mercantiles “gozan de una intensidad menor de protección”.

¿Cuáles son esos ciertos espacios? Son identificados, por la propia Sentencia del TC 69/1999, en aquellos que son “indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el *centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma, o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento* que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

Por tanto, no coincide exactamente con el domicilio fiscal de una persona jurídica (entendido como el lugar donde esté centralizada la dirección y gestión administrativa del negocio, pues solo alude a dirección, y no a lugar desde donde se gestione), pues también se extiende a los lugares desde donde se dirijan establecimientos o locales dependientes de dicha sociedad.

¿Qué documentos o soportes de la vida diaria de esa empresa o de sus sedes hay que entender protegidos? Es evidente que existe una falta de concreción; tarea que no resultará fácil hasta que no sea puntualizada por el mismo TC en otra Sentencia. En principio, parece que lo serán todos aquellos que no deban ser conocidos por terceros y que, obviamente, tengan que ver con la dirección, gestión o funcionamiento de la sociedad.

La importancia reside en decidir si resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección: declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; libros registro establecidos por las normas tributarias; facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

El Tribunal Supremo, en las Sentencias de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010, identificadas en el trabajo, con doctrina reiterada en la STS de 30 de septiembre de 2010, y posteriores se ha decantado por extender a dichos lugares y documentos su protección -aunque con un voto particular en contra de 9 magistrados-.

Dicho voto particular se hace eco de la difícil tesitura en que queda la Inspección, con el alcance espacial fijado por el TC y el TS, hasta el punto de afirmar: “nos parece excesivo y arriesgado mediatizar dicha información contable de las empresas a la Inspección con la exigencia de un mandamiento judicial que, de seguirse la tesis mayoritaria, sería siempre preciso si se dan dos circunstancias presumiblemente generalizables: negativa a entregar la documentación necesaria y ubicación de ésta en un local de la empresa”.

De este modo, la compatibilidad con la idea de privacidad excluiría a los almacenes, meras fábricas o talleres de trabajo, naves industriales o ganaderas, bares, cafés u otros lugares abiertos al público. Cfr. STC 283/2000, 27 de noviembre.

¿Qué significa que dichos espacios gozan de una intensidad menor de protección? Ha venido a ser interpretado, por el propio TC, como un ámbito espacial de protección distinto al de las personas físicas, y un control de proporcionalidad a efectuar por la autoridad judicial menos estricto

¿Se protegen los locales empresariales y los despachos profesionales como domicilios constitucionalmente protegidos? Efectivamente. El TEDH, tanto en la Sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002, como la Sentencia del Caso *Van Rossem* de 9 de diciembre de 2004, en la Sentencia del Caso *Petri Sallinen* de 27 de septiembre de 2005, de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*, y la de 21 de enero de 2010. Caso *Xavier da Silveira c. Francia* se reconoce la procedencia de incluir en el concepto de domicilio el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio.

Estimamos que también deberían tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares del despacho profesional de un abogado o asesor fiscal donde se hallen documentos y soportes de la vida diaria de una sociedad, hasta el punto de que podría llegarse a considerar que dicho despacho profesional puede tener la consideración de domicilio constitucional de esa empresa o empresario, además de también disfrutar de la consideración de domicilio constitucional protegido respecto del propio abogado.

Conclusión idéntica que debiera adoptarse cuando se trate de un domicilio de una persona física que, a su vez, sea el lugar desde donde un hijo dirija y se hallen documentos de una sociedad, pues, en este caso, dicho lugar sería domicilio constitucional de la persona y domicilio constitucional de las mercantiles que allí tienen su sede social y donde se producen dichas circunstancias, debiéndoseles, en todo caso, solicitar el consentimiento a ambos para poder acceder a dicho lugar.

¿Es acorde la regulación del art. 142 LGT con la lectura constitucional de este derecho fundamental realizada por el TC, el TS y el TEDH? Estimamos que debe realizarse una relectura del art. 142 LGT.

El artículo 142, en su apartado 2, parece distinguir, por una parte, entre los requisitos que se anudarían a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido –remitiendo a la previsión del art. 113 LGT- y la entrada en otros lugares que concreta, donde la autorización sería únicamente administrativa, aunque escrita, si no hay consentimiento del custodiante de los mismos.

Concretamente, dicho precepto alude a la entrada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen –Art. 172 RGGI-, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Esta previsión del art. 142.2 LGT se muestra contraria a la doctrina constitucional si dichas fincas, locales de negocio o demás establecimientos o lugares se corresponden con aquellos que constituyen el centro de dirección de la sociedad o de la actividad económica, empresarial o profesional o donde se custodien documentos o soportes de la vida diaria de la misma.

Por tanto, podría entrar la Inspección, con autorización administrativa si no se consiente dicha entrada, en aquellos lugares de una persona física o jurídica que se destinen a actividades productivas ajenas a la idea

de gestión, administración o dirección -como por ejemplo, fábricas, talleres o almacenes donde ni se dirija la empresa ni se custodian documentos o soportes de la vida diaria-, pero no podrá hacerlo si se trata de una finca, local de negocio, establecimiento, sucursal o lugar desde donde se adopten las decisiones de dirección y gestión de la actividad y donde se hallen los documentos o soportes -facturas, contabilidad, libros, etc.- necesarios o derivados de esa gestión o dirección.

La previsión del art. 151.3 LGT que determina que los libros y demás documentación sean examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas, puede poner en un brete, en la práctica, a la tarea inspectora, pues puede que dicho obligado tributario no consienta en su análisis en las oficinas administrativas, por lo que deben examinarse en el domicilio, despacho, local u oficina, en cuyo caso, teniendo en cuenta la configuración constitucional de este derecho, puede también negarse a la entrada en dichos lugares y convertir en necesaria la autorización judicial para su examen.

Por último, conviene hacer referencia a las dos posibilidades en que se admite la entrada o registro domiciliario el consentimiento o la autorización judicial.

Es un derecho del titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio el negarse a autorizar la entrada o registro, sin que pueda ser objeto, por ello, de sanción alguna -que, en el caso de las personas jurídicas, debe ser un representante legal, quien ejerce labores de dirección o administración debidamente facultadas o un tercero pero que tenga atribuidos poderes bastantes para ello, según el TS-. En consecuencia, parece lógico exigir la presencia del obligado tributario ante dicha actuación inspectora.

Esta conclusión puede dar lugar a problemas en la práctica si, por ejemplo, se pretende la entrada en una vivienda o despacho profesional donde se hallen los documentos o soportes informáticos de la vida diaria de una sociedad, puesto que, en ese caso, podrían necesitarse un consentimiento a obtener del titular del derecho, el particular o profesional, respecto de los lugares donde vive o dirige el negocio profesional y también otro consentimiento del titular del derecho -administrador de la sociedad, etc.-, respecto de aquellos lugares donde se hallen los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad.

Resulta reglamentariamente establecida la posibilidad de otorgar un consentimiento tácito -art. 172.5 RGGI-, aunque para ello estimamos necesario que se le haya comunicado previamente, y así conste por escrito en la diligencia administrativa que se redacte, que el interesado dispone del derecho a negar la entrada. Obviamente, dicha previsión reglamentaria debiera estar recogida en una Ley.

Entendemos que si los titulares de este derecho son varios, bastaría el consentimiento de cualquiera de ellos -STC 22/2003-.

Resulta destacable la posibilidad de revocación del consentimiento. En este caso, estimamos un exceso reglamentario contrario a este derecho fundamental la previsión del art. 172.5 del RGGI, el cual permite a la Administración tributaria permanecer en dicho domicilio para adoptar medidas cautelares del art. 146 LGT. Estimamos que la protección del derecho fundamental propende porque dichos funcionarios de inspección deben abandonar, inmediatamente y sin más dilación, los lugares a los que han accedido.

Por último, también es título legitimador de la entrada o registro la autorización motivada acordada por un Juez de lo contencioso-administrativo.

Consideramos justificada la línea jurisprudencial del TSJ de Cataluña, en varias Sentencias citadas en el trabajo, que consideran que únicamente puede autorizarse por el Juez si en la solicitud administrativa o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario y sea precisa para su averiguación aquella diligencia –“la Inspección de Tributos no puede pretender efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias”-. Por el solo hecho de estar incluido en el plan de inspección, ello no autoriza, de suyo, a realizar una entrada y registro, y, en defecto de consentimiento del interesado, la autorización judicial para ella. En coherencia con la necesidad de la entrada, debe dejarse constancia, en la solicitud a la autoridad judicial, de la existencia de indicios de la defraudación tributaria y de la importancia de llevar a cabo dicha entrada y registro para el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa.

¿Cuál debe ser el contenido mínimo del Auto judicial? Debe hacer referencia, cuanto menos, a los siguientes extremos:

- identificación del domicilio al que se pretende acceder o registrar y su titular;
- que el interesado es el titular del derecho protegido en dicho ámbito domiciliario para cuya entrada se solicita autorización
- que la solicitud ha sido realizada por la autoridad competente
- finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo y la justificación y prueba de su necesidad.
- hechos que se investigan
- sujetos investigados.
- datos, documentos, operaciones, informaciones o elementos que serán objeto de inspección.
- identificación de los funcionarios que van a realizar la inspección.
- plazo para realizar la inspección

Es una novedad el hecho de que normativamente se establezca el deber de comunicar a la autoridad judicial las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicados en el domicilio del obligado tributario –art. 172.4 RGGI-.

Ahora bien, ¿cuáles son las consecuencias jurídicas si no se cumple con esa previsión reglamentaria? Consideramos que cabe apreciar similitud con el caso decidido en la STC 50/1995, en la que se censuró una autorización judicial que, en la práctica, era un apoderamiento total y libre, sin garantías, al órgano administrativo por parte del Juez y sin control posterior de lo actuado por la Administración; circunstancias

que también se producirían en este caso si se incumple la obligación, aunque sea en norma reglamentaria, de dar traslado al Juez de las incidencias y resultado de la entrada o registro domiciliario.

### Bibliografía

- **ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.**, “La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los Tributos”, *Impuestos*, nº 11, 2008. Y en *Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana García Quintana*, AA.VV., Vol. 1, 2008, págs. 1159-1178.
- **BARILE, P. y CHELI, E.**, voz “Domicilio (libertà di)”, *Enc.Dir.*, vol. XIII. Giuffrè, Milano, 1964.
- **BENAVIDES VELASCO, P.**, “Las sociedades mercantiles como titulares del derecho a la inviolabilidad de domicilio”, *Derecho comercial y de las obligaciones: Revista de doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, Nº. 216, 2006, págs. 1-22.
- **CASAS VALLÉS, R.**, “Inviolabilidad domiciliaria y derecho a la intimidad. Dos sentencias del Tribunal Constitucional sobre el art. 18.2 Constitución española”, *Revista Jurídica de Cataluña*, 1987, 1.
- **CHECA GONZÁLEZ, C.**, “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, Nº 19, 2010, págs. 97-107
- **FELTRER RAMBAUD, L.**, “La inviolabilidad del domicilio y las inspecciones administrativas en materia de Defensa de la Competencia”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº 17, 2010, págs. 11-31
- **FERNÁNDEZ RAMOS, S.**, “El derecho a la inviolabilidad del domicilio frente a la actuación inspectora”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Nº 17, 2000, págs. 219-256
- **FIGUEROA NAVARRO, M. C.**, Aspectos de la protección del domicilio en el derecho español. Edisofer, Madrid, 1998.
- **GALINDO MORELL, P.**, “La autorización judicial de entrada en el domicilio”, *Cuadernos de Derecho local*, nº 2, 2003, págs. 100-110.
- **GERPÉ LANDÍN, M., FERNÁNDEZ FRUTOS, M., MATEU, M – RODRÍGUEZ SANTAMARÍA, M. J., VALLÉS, F.**, “La inviolabilitat del domicili com a límit a l'autotutela ejecutiva de l'Administració i a l'activitat inspectora de la Hisenda Pública, segons la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Jurídica de Cataluña*, 1999, págs. 1-64.
- **GÓMEZ AMIGO, L.**, “Derecho a la inviolabilidad del domicilio: concepto constitucional de domicilio de las personas jurídicas (TC 2ª S. 69/1999, de 26 de abril)”, *Revista Tribunales de Justicia: revista española de derecho procesal*, nº 2, 2000, págs. 231-239.
- **GÓMEZ OREA, M.**, “El derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de la Inspección de Trabajo”, *Relaciones Laborales*, nº 1, 1991, págs. 1387-1395.
- **DE LA HAZA DÍAZ, P.**, “Observaciones a una Sentencia del Tribunal Constitucional sobre inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad de las personas jurídicas”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1988, págs. 811-819
- **LÓPEZ BASAGUREN, A.**, “La interpretación divergente entre el TEDH y el TJCE sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (a propósito de la jurisprudencia reciente)”, *Civitas. Revista española de derecho europeo*, Nº. 5, 2003, págs. 183-210
- **MARCO MARCO, J. J.**, “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas: la Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril de 1999”, *Revista General de Derecho*, nº 664-665, 2000, págs. 117-124.

- **PASCUA MATEO, F.**, “Entre los derechos a la inviolabilidad del domicilio y propiedad: la protección de los inmuebles privados frente a las visitas de la Administración”, Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, N.º. 20, 2009, págs. 3-40.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (nota sobre la STC 69/1999, de 26 de abril)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, n.º 1, 1999, págs. 1701-1738.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, N.º 16, 2009, págs. 9-12.
- **ROJÍ BUQUERAS, J. M.**, “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”, Impuestos, n.º 1, 2000.
- **SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.**, “Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, Impuestos, n.º 8, 2011.





# Revista Técnica Tributaria

## **Jurisprudencia**



Asociación Española de  
**Asesores Fiscales**



## **Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª**

### **Sentencia de 2 de junio de 2011, rec. 4028/2009**

**Ponente: Ángel Aguallo Avilés**

#### **Notificaciones. Entrega de notificaciones. Validez de la notificación realizada al conserje.**

La sentencia, junto con otras anteriores correspondientes al mes de mayo del mismo año, ofrecen una importante y extensa sistematización de la doctrina del TC y del propio TS en materia de notificaciones tributarias, ofreciendo ejemplos de los criterios que se han fijado en muy distintos casos.

La extensión de la sentencia nos obliga a resumir su contenido, suprimiendo la extensa cita de sentencias en que se fundamenta el Tribunal en cada caso.

#### **Fundamentos de Derecho**

TERCERO.-... Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento. La existencia de un número considerable de pronunciamientos de esta Sala aconsejan realizar un esfuerzo sistematizador que permita, sin olvidar el necesario análisis del caso, incorporar criterios interpretativos a la hora de abordar su tratamiento.

... como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación « cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes»... y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva...

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito

del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente...

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución »...

... si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales,...

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala... de manera que « cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado » [ Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec, cas. núm. 7637/2005 ), FD Cuarto].

En otros términos, «y como viene señalando el Tribunal Constitucional “ n[ ] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE “ ni, al contrario, “ una notificación correctamente practicada en el plano formal “ supone que se alcance “ la finalidad que le es propia “, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece...

CUARTO.- Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

... al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades

establecidas en la norma en materia de notificaciones , en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso , entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que , no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios ; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que , en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación .

... Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, « declarar el domicilio fiscal...

En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria... pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles .

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, *mutatis mutandis* , a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos... . ha señalado que tal procedimiento « sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación »... . que el órgano judicial « ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance,...

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica...
- En segundo lugar, que « dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función »... .
- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, « antes de acudir a la vía edictal», debe «intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos »...

lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe « impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos »... . lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

- a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando... el interesado rehúse su notificación...
- b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar;... .
- d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona

QUINTO.-... hay que comenzar por distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

- A) En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción - iuris tantum - de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

- 1) Con relación al primero de los supuestos, es decir cuando el acto o resolución adecuadamente notificado no llegó al conocimiento del interesado pese a que éste actuó con la diligencia debida, debe señalarse que la diligencia que se exige es del interesado y no del tercero. El supuesto que más frecuentemente se examina por los Tribunales es el de la notificación a un tercero que guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario (empleada/o del hogar, conserje o portero/a de una finca, vigilante del edificio, etc.)...

Corresponde además al obligado tributario el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento exquisito de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo

para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo, y tal esfuerzo debe consistir en algo más que meras afirmaciones apodícticas no asentadas en prueba alguna...

- 2) El segundo de los supuestos en que quiebra la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación, se produce, en esencia, cuando el obligado tributario no comunica a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante)...
- B) La segunda situación a tener en cuenta para valorar si el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado, es aquella en la que no se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma. En este caso hay que diferenciar, a su vez, según las formalidades incumplidas por el poder público sean de carácter sustancial o secundario.
- 1) Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que estos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE . Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración...

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo pueden extraerse algunos ejemplos de defectos calificables como sustanciales . Así:

- a) La notificación en un domicilio que no es el del interesado a un tercero que no se demuestra que cumpla el requisito de la “cercanía” o “proximidad” geográfica con el destinatario...
- b) La notificación que se efectúa en un domicilio que no es el del interesado, no haciéndose además constar la relación que el receptor de la comunicación tiene con el mismo...
- c) La notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad interesada ni la relación que tiene con el destinatario...
- d) La notificación que se realiza en el domicilio del obligado tributario a tercera persona que no hace constar su identidad, consignando el nombre y apellido/s y/o el DNI...
- e) Notificación edictal o por comparecencia sin que se intentara dos veces...
- g) Notificación de un acto en el que no consta o consta erróneamente los recursos que proceden contra el mismo...

- 2) En cambio, cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibe a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas... .

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio , no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 CE las notificaciones que padecen los siguientes defectos:

- a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto.
- b) Notificación que se entrega, no al portero (art. 111.1 LGT ), sino a un vecino... salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad .
- c) Notificación de la Resolución del TEAC en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado -v.g.r. su domicilio fiscal o el de su representante-...
- d) Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero no hace constar su DNI... o notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un nombre y el NIF de la entidad, está perfectamente identificado...
- e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado... o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad... o notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción... o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta...
- h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su DNI y estampa el sello de la empresa... o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa...



## **Tribunal Supremo. Sala Tercera. Sección 2ª**

**Sentencia de 26 de octubre de 2011, rec. 5245/2007**

**Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Simulación. Inexistencia de motivos económicos que justifiquen las operaciones realizadas.**

El Tribunal, tras calificar la operación como simulada, trae a colación la invocación a la inexistencia de “motivos económicos válidos” que, en el caso de negocios complejos, deben encontrarse en cada operación y también en el conjunto de todas ellas.

Los hechos se refieren a una sociedad AA que solicitaba el reconocimiento de su derecho a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de la propia sociedad y de las entidades YY, XX y ZZ. En el mismo ejercicio, YY, XX y ZZ habían sido absorbidas por otra sociedad HH, inactiva, que, a su vez, fue absorbida por AA. En todos estos casos las entidades absorbidas extinguen su personalidad jurídica y trasladan el derecho a la compensación de las pérdidas a la sociedad absorbente.

La sentencia concluye señalando que, aceptada la calificación como negocio simulado o inexistente, se le priva de cualquier otro efecto en el ámbito tributario.

### **Fundamentos de Derecho**

TERCERO.- Interesa poner de relieve que... el problema es más fáctico que jurídico porque al examinar este tipo de operaciones es claramente insuficiente decir que se hacen con un propósito de reorganización empresarial, sino que es preciso describir en qué consiste ese propósito reorganizativo, cuales son las ventajas que de él se pretenden obtener, cómo cada operación coadyuva a la concreción del fin pretendido, así como su necesidad en el complejo creado.

Es decir, el principio de autonomía de la voluntad no justifica operaciones que son ininteligibles, desde el punto de vista de su razonabilidad, para cualquier observador. El principio de autonomía de la voluntad no consagra ni da respaldo legal a las meras ocurrencias, sin reflejo real aunque formalmente se celebren los actos que aparentemente consagrarían tales ocurrencias como hechos reales.

Cuando se reclama el reconocimiento por el ordenamiento jurídico de ciertos negocios es necesario acreditar que tales negocios son ciertos, reales, existentes y que responden a los requisitos que en cada caso el ordenamiento exige. Una de estas exigencias es “la causa”, que en nuestro ordenamiento, y tratándose de negocios jurídicos onerosos -como son los que en este tipo de asuntos se contemplan- es la contraprestación de la otra parte...

Por el contrario, cuando se está en presencia de un complejo negocial, y la causa no sólo no es manifiesta, sino que existen poderosas razones para dudar de su existencia, concurriendo operaciones que difícilmente son aceptables en los plazos temporales en que se efectúan, o sin que se manifiesten en la realidad los flujos económicos que normalmente deben generarse, quien sostiene la validez del negocio

ha de demostrar que pese a las apariencias el negocio o el complejo negocial analizado responde a la realidad y no es ilusorio ni imaginario.

Esto explica que los esfuerzos teóricos del recurrente sean baldíos pues lo que realmente interesa es acreditar que las operaciones que analizamos primero, existieron; después, que tales operaciones reúnen los requisitos establecidos en la ley, y no resultan contrarias a la moral, al orden público, o, en perjuicio de terceros (conceptos y parámetros que han de ser interpretados desde nuestra perspectiva jurídica contemporánea).

CUARTO.-... Nos estamos moviendo en un terrenos sumamente resbaladizo pero no es dudoso que cuando la Sala de instancia sostiene que en los negocios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe (pese a ser esencial en este tipo de negocios) hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado...

...se está en presencia de un complejo negocial que, requiere para su validez la concurrencia de "motivos económicos válidos" no sólo a cada negocio celebrado, sino en su totalidad, es decir en el complejo negocial enjuiciado, por lo que es insuficiente que alguna operación cumpla esta condición, si el mencionado requisito no se puede predicar del total complejo negocial.

QUINTO.- En el siguiente motivo se consideran vulnerados los preceptos reguladores de la carga de la prueba...

El argumento ha de ser rechazado como ya hemos adelantado. La base del razonamiento de la Sala de instancia, y pese a la afirmación de que no existe simulación, es la de que el negocio no es válido por faltar la causa del mismo. Falta de causa que se pone de manifiesto porque nadie explica -es inexplicable- cómo quien carece de medios económicos -su capital son 500.000 ptas- puede absorber entidades con más de 1.000.000.000 de pérdidas, y eso, no teniendo actividad económica alguna....

SÉPTIMO.- En el siguiente motivo el recurrente alega que si la compensación de pérdidas no le es aplicable en el régimen especial de las fusiones, entonces le debe ser aplicado el régimen general, en donde tal principio es general.

Afirma el recurrente que el rechazo de la operación de fusión comporta afirmar que el negocio celebrado es el de la sucesión universal por subrogación de la absorbente en la absorbida.

Es patente el error en el que incurre la recurrente. El rechazo tributario de la fusión por no haber existido un negocio jurídico válido que justifique la fusión, comporta un rechazo total a todos los efectos...

si el negocio no ha sido válido para la fusión tributaria, no puede sustentarse en él tampoco la sucesión universal que el artículo 233 de la Ley de Sociedades Anónimas contempla, pues toda sucesión universal o singular, en virtud de un negocio requiere que éste sea válido, conclusión que por todo lo razonado hemos excluido

## **Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª**

**Sentencia de 3 de mayo de 2011, rec. 466/2009**

**Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**Retroacción de las actuaciones para volver a liquidar. Requisitos para que no se entienda vulnerado el principio de seguridad jurídica, así como el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.**

En número anterior nos hemos ocupado de la doctrina del “doble tiro” por el que se reclama la improcedencia de la práctica de una nueva liquidación tributaria cuando la Administración ha errado ya por dos veces –siendo anuladas las anteriores liquidaciones.

Esta doctrina, nacida de la jurisprudencia relativa a expedientes de comprobación de valores practicados a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ha sido ya ampliada a otros ámbitos distintos, planteándose ahora el problema ante el Tribunal Supremo, quien, no rechaza esta posibilidad, aunque en el caso, además de limitar su alcance, estime que no resulta de aplicación.

### **Fundamentos de Derecho**

TERCERO.-... . si la concesión a la Administración tributaria de una tercera oportunidad de liquidar, habiendo errado en las dos primeras, resulta o no conforme con el principio constitucional de seguridad jurídica y la doctrina sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

... debemos empezar afirmando que no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo,...

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez... . En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación en interés de ley 35/09, FJ 6º), como a continuación se sintetiza...

En la citada sentencia de 22 de septiembre de 2008 precisamos, además, que la retroacción de actuaciones está expresamente admitida en el artículo 239.3 de la vigente Ley General Tributaria de 2003,

cuando la anulación de las liquidaciones se produce por cuestiones de forma, y que los artículos 64 a 67 de la Ley 30/92, al permitir que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables, también la toleran.

... Asimismo, en las sentencias de 29 de junio de 2009 (casación para la unificación de doctrina 86/08 , FJ 3), 11 de febrero de 2010 (casación 1707 / 03, FJ 4 o) y 28 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 96/06, FJ 5) hemos vuelto recordado que la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación).



# **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª**

## **Sentencia de 2 de Noviembre de 2011, rec. 513/2010**

**Ponente: Ana María Sangüesa Cabezudo.**

### **Fraude de Ley. Operación acordeón. Operaciones realizadas con la única finalidad de la elusión fiscal**

Las operaciones “acordeón”, son un conjunto negocial o mecanismo poco idóneo para la consecución del resultado de las operaciones realizadas que no se justifican por la necesidad de nuevos fondos por parte de la sociedad, sino que pretende exclusivamente obtener una ventaja fiscal.

El interés de la sentencia reside en el hecho de traer a su fundamentación cualquier argumento relacionado con las técnicas antiabuso, con mezcla de todos, que pueda servir para la desestimación del recurso.

### **Fundamentos de Derecho**

PRIMERO.-... En los ejercicios 1990 a 1997 la totalidad de las ganancias de cada ejercicio se traspasan a reservas voluntarias, mientras que en los ejercicios 1998, 2000, 2001 y 2002 la sociedad en Junta Extraordinaria acordó: 1) aumentar el capital con cargo a reservas siendo adjudicadas las acciones a los accionistas en proporción a su participación en el capital; y 2) con posterioridad adquirir a los socios acciones propias para amortizarlas y reducir capital.

La Inspección consideró que dichas operaciones constituían un fraude de ley, ya que con las mismas se efectuó un reparto de dividendos que no tributo como tal, ni en la sociedad (vía retenciones), ni en sede de las personas físicas (vía rendimientos de capital mobiliario)...

CUARTO.-... hemos de recordar que el fraude de ley, se recogía en el artículo 24 de la Ley 230/1963 de 28 Diciembre (General Tributaria) - actualmente sustituido por el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, que contiene una cláusula general antielusión denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”...

La Jurisprudencia (STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 May. 2011. rec. 1061/2007) ha establecido los contornos del fraude de ley señalando que “el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes”.

Se exige la utilización de dos parámetros para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: 1) el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado; y 2) el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal...

La “economía de opción” tiene diversos contenidos. El que configura su noción clásica, entendida como “ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas” y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas “opciones fiscales” que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma.

En la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no solo en función de esta consideración fiscal, ya que ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante.

Pero, en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que “la economía de opción” atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal “sin motivos económicos válidos” y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria.

-La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria... Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los “negocios jurídicos anómalos” que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la “deformación” de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.

QUINTO.- El conjunto negocial contemplado, responde a la denominada “operación acordeón”, que ha sido estudiada en sendas ocasiones. Se advierte una sociedad que a lo largo de su vida jurídica no ha repartido dividendos, y que por el contrario ha ido engrosando su reserva voluntaria, hasta que realiza el aumento de capital con cargo a reservas, con posterior adjudicación de acciones a los socios. En los 3 años siguientes, se reproduce el siguiente esquema negocial: los socios venden acciones a la sociedad, y esta reduce su capital, con abono a los socios de los fondos (procedentes de las reservas), que tributarán como incrementos de patrimonio con posibilidad de aplicar los coeficientes de abatimiento; Pero lo cierto es que antes y después de las sucesivas operaciones, el capital social sigue siendo prácticamente el mismo... De donde la primera pregunta que surge es la utilidad de todo el entramado de sucesivas operaciones, que a la postre dejan el capital de la sociedad tal y como estaba antes de dar inicio a las operaciones de aumento y disminución de capital. La única situación que resulta modificada es la que afecta a los recursos propios de la sociedad, que se transfieren en gran medida a los socios. La consecuencia es que los beneficios de la entidad que no se habían repartido terminan a través de este mecanismo en poder de los socios, no en forma de dividendos que quedarían sujetos a retención... sino tributando de forma más beneficiosa y eludiendo el abono de las cuotas que ahora se reclaman, a través de la liquidación que es consecuencia de la declaración de fraude de ley...

En definitiva, “no existe economía de opción porque no hay dos posibilidades de alcanzar un mismo fin amparadas y reconocidas por el legislador con una diferente carga tributaria...”

En suma, los socios se han valido de unos mecanismos complejos que resultan artificiosos desde la perspectiva del resultado final obtenido, y que carecen de motivos económicos válidos. No puede entenderse que la operativa empleada resulte encuadrable en el marco de la economía de opción, sino que cae dentro de lo que hemos denominado fraude de ley.





# Revista Técnica Tributaria

## **Doctrina Administrativa**



Asociación Española de  
**Asesores Fiscales**



# Doctrina Administrativa

## **Tribunal Económico - Administrativo Central**

### **Resolución 00/2289/2011 de 19/10/2011**

**Unidad resolutoria: Vocalía 11ª**

**Suspensiones. Solicitud de suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con dispensa total de garantía como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores y producirse perjuicios de difícil o imposible reparación.**

El hecho de encontrarse la entidad reclamante en concurso voluntario de acreedores y de producirse perjuicios de difícil o imposible reparación, no conlleva el otorgamiento automático, con dispensa total de garantías, de la suspensión de eficacia de un acto impugnado.

Ello porque los efectos de la suspensión, como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación, van más allá de la mera interdicción de ejecución de los bienes que integran el patrimonio del reclamante, ni tampoco puede basarse en perjuicios de difícil o imposible reparación en la medida en que es el Juez de lo Mercantil el que debe velar por que las ejecuciones que pudieran derivarse del acto administrativo recurrido no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado.

#### **Fundamentos de derecho**

TERCERO.- Plantea la reclamante que procede la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con dispensa total de garantía como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores mediante auto de fecha 4 de diciembre de 2008. A este respecto son varios los argumentos que impiden acceder a la solicitud efectuada tomando como fundamento el que la empresa se encuentre en concurso de acreedores.

Cabe comenzar recordando lo que establece el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal (en adelante, LC):...

En primer lugar de la lectura de este artículo ya se deriva que la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor por parte de la Administración Tributaria no es absoluta. Por una parte, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor; en segundo lugar, se exceptúa de las normas de prohibición contenidas en este artículo 55 de la LC lo establecido en la misma para los acreedores con garantía real. Sin embargo, la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido en sede económico-administrativa significaría en todo caso la imposibilidad de ejecutar dicha deuda aunque fuese posible quizá su ejecución desde el punto de vista concursal. Y entrar en cada caso a determinar si el acto administrativo recurrido es ejecutable o no desde el punto de vista concursal supondría irrogarse unas competencias declarativas de las que la vía económico-administrativa carece...

En segundo lugar cabe destacar que los efectos de la suspensión de la ejecución de un acto administrativo consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación van (o pueden ir) mas allá de la interdicción de ejecución de los bienes que integran el patrimonio del reclamante,...

Por ejemplo, podemos mencionar los efectos que la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido tiene respecto de la declaración de responsabilidad de terceros o la exigencia de pago a posibles sucesores... Por tanto no es lo mismo ni puede equipararse la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con las limitaciones a la ejecución del patrimonio del concursado que establece la LC.

En tercer lugar, hay que recordar que lo que ocurre en el caso de que una persona física o jurídica sea declarada en concurso de acreedores es que, de acuerdo con el artículo 8 de la LC, desde ese momento pasa a la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de lo mercantil que conozca del concurso el patrimonio y las vicisitudes que al mismo afecten, estableciendo la LC la imposibilidad de despachar ejecuciones, (con carácter general dado que, como hemos visto, caben determinadas excepciones).

... por ejemplo, si se acuerda la suspensión y antes de que recaiga resolución definitiva en vía administrativa se finalizase o se sobreseyera por algún motivo el concurso de acreedores, la suspensión de la ejecución se mantendría (dado que no esta vinculada al concurso sino a la reclamación) mientras que el motivo subyacente que la justifica habría desaparecido. Únicamente cabría aplicar lo previsto en el apartado 4 de este mismo artículo 233 de la LGT que establece que... "En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma (...)"

En cuarto lugar, la no suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido no puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación en el concursado dado que cualquier ejecución que pudiese derivarse del acto administrativo recurrido deberá pasar por el filtro del Juez de lo Mercantil (de acuerdo con el artículo 8 de la LC) que velará por que tales ejecuciones no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado...

# Tribunal Económico - Administrativo Central

## Resolución 00/591/2010 de 29/09/2011. Unificación de criterio

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª Coordinadora

**ITP-TPO. Comunidades de bienes con varios bienes indivisibles. Excesos de adjudicación por causa de la indivisibilidad o por inevitabilidad del exceso.**

En relación a la tributación de los excesos de adjudicación, el TEAC declara que, en la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, pues la indivisibilidad debe ser inevitable. Esta situación –indivisibilidad inevitable- no debe referirse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad en aquellos casos en los que aún no se ha producido la partición de la herencia. En cambio, habiendo tenido lugar tal partición y la adjudicación pro indiviso de varios bienes, la excepción de indivisibilidad -inevitabilidad sí se aplicará sobre cada uno de los bienes individualmente considerados que han sido adjudicados.

De otra parte, la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, es aplicable a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

Es el Director General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma quien interpone el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que resuelve el TEAC.

### Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Las cuestiones controvertidas consisten en:

- En primer lugar, tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes y se produzcan excesos de adjudicación, si los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes.
- En segundo término, si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio)...

TERCERO:... A tenor de lo previsto en el transcrito artículo 7.º 2.B) del TRLITPAJD, los excesos de adjudicación declarados se consideran en principio transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye, a los efectos que aquí nos interesan, el artículo 1.062 párrafo primero del Código Civil, según el cual “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”...

CUARTO: Sentado lo anterior, pasamos al estudio de la primera de las pretensiones deducidas en el presente recurso, esto es, la de determinar, tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes y se produzcan excesos de adjudicación, si los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes.

El tantas veces aludido artículo 7.2.B) del TRLITPAJD se remite a cuatro artículos del Código Civil:...

se trata de cuatro preceptos que tienen en común la regulación de aspectos concretos de la herencia en los que se pueden producir excesos de adjudicación... En los cuatro casos, los excesos de adjudicación que se producen son ajenos la voluntad de los herederos/comuneros, y se producen bien por las características de la cosa, bien porque la voluntad del testador determina un exceso que los herederos no pueden eludir. Se trata por tanto de excesos de adjudicación inevitables... convirtiéndose tal inevitabilidad en el eje de la no tributación por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa,...

De lo hasta ahora expuesto ya se infiere que es la relación indivisibilidad-inevitabilidad del exceso de adjudicación la que debe presidir el análisis de esta controversia...

Dicho lo anterior, a la pregunta de si en el caso de disolución de una comunidad integrada por varios bienes, todos ellos indivisibles, cualquier forma de reparto debe dar lugar la exoneración de tributación de los excesos de adjudicación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya se anticipa que la respuesta ha de ser negativa (es decir, no cualquier forma de reparto con excesos de adjudicación tributará por Actos Jurídicos Documentados, sino sólo algunas de ellas)...

si el desequilibrio en los lotes de reparto se produce por imposibilidad (inevitabilidad) de formar lotes proporcionales al interés de cada comunero en la comunidad, provocado, en el caso enjuiciado, por la existencia de uno o varios bienes indivisibles, y además dicho desequilibrio se compensa en dinero, los excesos de adjudicación no tributarán por la modalidad Transmisión Patrimonial Onerosa...

Ahora bien, este Tribunal Central entiende que la excepción de indivisibilidad - inevitabilidad... no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad, de forma tal que el exceso de adjudicación sea, como se viene insistiendo, inevitable, en el sentido de que no hubiera sido posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes proporcionales al interés de cada comunero... si no es así, estaremos ante un exceso de adjudicación “verdadero” (siguiendo de nuevo la terminología del Tribunal Supremo) sujeto y no exento como Transmisión Patrimonial Onerosa...

El criterio anterior es igualmente compartido por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. Así, entre otras, podemos destacar dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fechas 21 de julio y 18 de noviembre de 2010...

QUINTO: La siguiente cuestión controvertida que se plantea consiste en determinar si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

El antedicho artículo 1.062.1 del Código Civil establece literalmente que “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Esta cuestión, tradicionalmente muy controvertida, ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo, cuyo criterio este Tribunal central no sólo acata, como no podría ser de otra manera, sino que comparte plenamente.

Así, en una ya antigua sentencia de 27 de junio de 1995 (recurso nº 3644/1991), cuyos argumentos aunque relativos al Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, son totalmente trasladables al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, había señalado con contundencia:

“... SEGUNDO.- (...) la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a sus partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir -cual en el caso de autos- una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía...”



## Tribunal Económico - Administrativo Central

### Resolución 00/4344/2009 de 19/07/201

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

**Procedimiento inspector. Requisitos de la comunicación de actuaciones inspectoras una vez que se ha superado el plazo máximo de duración de las mismas según el artículo 150.2.a) LGT 58/2003. Diferencias entre lo dispuesto en ese precepto y el artículo 147.**

La resolución tiene un doble objeto de interés.

En primer lugar, el artículo 150.2 de la LGT al regular los efectos de la interrupción injustificada del procedimiento inspector y del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, prevé, entre otros, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, aunque sí lo hagan las actuaciones que se reanuden, siempre que se produzcan con conocimiento formal del interesado. En este supuesto, ordena la LGT que, “el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”.

En relación a este derecho se pronuncia ahora el TEAC declarando que el derecho a obtener esa información es a solicitud del interesado, no existiendo el deber de la Administración de dar esa información de oficio.

Lo cierto es que la similitud de la situación a que se refiere la resolución y la que existe al inicio de las actuaciones inspectoras, hace pensar que el criterio defendido ahora es de dudoso fundamento.

La segunda cuestión versa sobre la tributación en el IVA de las prestaciones de servicios realizadas por la recurrente a unas sociedades no residentes. Los servicios consistían en la fumigación contra la plaga de la langosta en otro país y en seguimientos de bancos de peces realizados para entidades residentes en un Estado comunitario.

#### Fundamentos de derecho

SEGUNDO:... debemos analizar los efectos que se producen sobre la prescripción del derecho a liquidar de la Administración cuando las actuaciones inspectoras han excedido, como en el presente caso, el plazo de doce meses que establece el artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Así, tal y como establece la Ley 58/2003 General Tributaria, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de doce meses...

El recurrente manifiesta que no ha sido informado de los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que van a realizarse, una vez excedido el plazo de duración de las actuaciones, por lo que el acta deviene nula y con ella la liquidación propuesta. A este respecto hay que señalar que el

artículo 150.2.a) de la LGT recoge como derecho del contribuyente el ser informado (“tendrá derecho a ser informado”), de forma que si el interesado lo solicita de la Administración Tributaria, ésta deberá informarle del alcance de las actuaciones que se vayan a realizar, tras haber superado el plazo máximo, pero no se establece como un trámite o una obligación, que de oficio tenga que realizar la Administración necesariamente, sino a solicitud del interesado. Así, hay que apreciar la diferencia en su redacción con la del artículo 147 de la misma Ley General Tributaria, que respecto del inicio de las actuaciones inspectoras señala en su apartado 2º que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

TERCERO:... La aplicación práctica de las reglas de localización de las prestaciones de servicio lleva en primer término a cuestionarse si resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en el artículo 70, y de no ser así aplicar la regla general contenida en el artículo 69. Estas mismas consideraciones han sido efectuadas por el propio Tribunal de justicia de las Comunidades Europeas quien en Sentencia de 9 de marzo de 2006, Asunto C-114/05, Gillan Beach LTD... ha señalado que la directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales, estableciendo una regla de carácter general, y regula una serie de conexiones específicas... En cuanto a la relación que guardan entre sí, la regla general no prima sobre las específicas. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos específicos; en su defecto es aplicable la regla general.

Según el artículo 70.uno.1º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios “relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

(...)

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles”.

... Para aplicar el ordinal 1º del artículo 70.Uno de la Ley, debe analizarse la relación del servicio con el bien inmueble en cuestión y la intensidad de la misma, ya que considerar vinculado el servicio a un inmueble en base a una débil relación implicaría un ámbito de aplicación de la regla especial excesivo. Es por ello que es necesario una cierta intensidad en la relación con el inmueble para entender el servicio vinculado al mismo.

Este precepto es interpretado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia de 7 de septiembre de 2006, Asunto C-166/05...

el Tribunal aclara que, como es lógico, no puede incluirse en esta regla especial cualquier tipo de servicio que presente alguna relación, por débil que sea, con un inmueble. Ello daría lugar a una aplicación expansiva de dicha regla especial, ya que casi todas las prestaciones de servicios pueden vincularse, de alguna manera, con un bien inmueble. En consecuencia, tiene que existir una relación o vinculación lo suficientemente directa...

En el caso presente, en relación con los servicios de fletamento de aeronaves con el compromiso de prestar el servicio de fumigación contra la plaga de la langosta en país A y país B y a prestar servicios

de seguimientos de bancos de peces en Francia ha de considerarse dichos servicios como directamente relacionados con inmuebles y, por tanto no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido ya que los inmuebles no se encuentran en el territorio de aplicación del Impuesto sino fuera del mismo.



# Tribunal Económico - Administrativo Central

## Resolución 00/4306/2009 de 22/10/2011

Unidad resolutoria: Vocalía 11ª

**Notificaciones por edictos o por comparecencia. Depósito del aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario del destinatario. La entrega de dicho aviso se configura como requisito inherente al derecho de tutela judicial efectiva. La omisión de este requisito constituye un vicio procedimental que invalida la notificación de la liquidación.**

Al efecto de analizar la validez de las notificaciones por edictos o por comparecencia es preceptivo examinar la forma en que se produjeron los anteriores intentos de notificación. Respecto de estos, el depósito del aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario del destinatario se configura como requisito inherente al derecho de tutela judicial efectiva, por lo que la omisión de este requisito constituye un vicio procedimental que invalida la notificación de la liquidación.

### Fundamentos de derecho

TERCERO: La recurrente aduce contra la providencia de apremio impugnada, la falta de notificación de la liquidación...

la recurrente plantea un nuevo motivo de alegación, no formulado en primera instancia, la omisión de la entrega del aviso del Servicio de Correos del intento de notificación en el domicilio de la interesada para que pudiera retirar la notificación. Y, en efecto, como se ha señalado en el antecedente cuarto de esta resolución, consta la falta de entrega de dicho aviso en el domicilio de la interesada, por lo que no pudo acudir a dicho Servicio para la notificación de dicha liquidación, motivo de indefensión. En este sentido, la Resolución de este Tribunal Central, de 23 de octubre de 2003 (RG 4598/02) señaló que, "Si bien es cierto que el artículo 59.2 de la Ley 30/1992 no hace referencia a que después de intentada sin éxito por dos veces la notificación personal tenga que dejarse aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario correspondiente, la entrega de dicho aviso, prevista en el artículo 42.3 de Reglamento de prestación de servicios postales, se configura como requisito inherente al derecho de tutela judicial efectiva del administrado". Por lo que la omisión de dicho requisito constituye un vicio procedimental que invalida la notificación de la liquidación, motivo de oposición contra la providencia de apremio impugnada, que debe ser anulada. En base a lo cual ha de estimarse este recurso.



# 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





# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

**Aurora Ribes Ribes**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante. Miembro de AEDAF

## Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 14 de julio de 2011

**Asunto: C-464/10.**

**Partes:** *État belge y Pierre Henfling, Raphaël Davin y Koenraad Tanghe, en calidad de síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belga S.A.*

**Síntesis:**

**“Fiscalidad – Sexta Directiva IVA – Artículos 6, apartado 4 – Exención – Artículo 13, parte B, letra f) – juegos de azar – Servicios prestados por un comisionista (“buraliste”) que actúa en nombre propio pero por cuenta de un comitente que ejerce una actividad de recogida de apuestas”.**

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El presente asunto tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada en 2010 por la *Cour d’appel* de Mons (Bélgica) ante el TJUE. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Estado belga y los síndicos de la quiebra de Tiercé Franco-Belga, S.A. (en adelante, TFB), concerniente a la denegación por parte del citado Estado de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) respecto a las prestaciones realizadas por las agencias de apuestas para TFB.

Centrándonos en los hechos, conviene destacar que TFB (declarada en quiebra el 27 de octubre de 2008) constituye una sociedad anónima inscrita en el registro del IVA en Bélgica, cuya actividad consiste en la recogida de apuestas sobre carreras de caballos en Bélgica y otros Estados. Para el desarrollo de tal actividad cuenta con una red de agencias locales, denominadas *buralistes* y presentes en todo el territorio belga, que se encargan de recoger las apuestas de los jugadores, registrarlas, emitir los boletos para los mismos y satisfacerles, en su caso, las correspondientes ganancias.

La vinculación entre TFB y los *buralistes* se articula jurídicamente a través de un convenio denominado “contrato de comisión”. De conformidad con el mismo, TFB cede al *buraliste* el fondo de comercio del que es propietaria, para que éste lo gestione. Asimismo, pone a disposición de este último los locales,

con los suministros necesarios, se hace cargo del seguro inmobiliario y le proporciona el material informático a fin de registrar las apuestas realizadas y el pago de las ganancias. En este sentido, un apostante ganador sólo puede cobrar su premio en el establecimiento del *buraliste* en el que efectuó su apuesta.

Por su parte, el *buraliste* se compromete a emplear diligentemente el material prestado y a respetar los reglamentos sobre la recogida de apuestas y, en concreto, sobre el registro, la contabilidad y el pago de las ganancias. Ahora bien, el *buraliste* tiene libertad para decidir cómo organizar su agencia, así como para contratar el personal que estime oportuno. Igualmente, se ha de subrayar que el titular de la agencia es el único habilitado para registrar una apuesta, pudiendo incluso rechazarla, total o parcialmente, sin necesidad de justificar su negativa. Mientras en el anverso de los boletos emitidos por el *buraliste*, entregados a los jugadores para materializar sus apuestas se hace referencia al titular de la agencia, en el reverso se alude a TFB.

La retribución que percibe el *buraliste* consiste en una comisión, integrada por un porcentaje de los importes jugados en las apuestas registradas, previa deducción de los reembolsos efectuados. Dicha comisión se calcula mensualmente al margen de las operaciones oficiales de apuestas. A los efectos que nos ocupan, es importante añadir que el *buraliste* no emite factura alguna a TFB por la percepción de sus comisiones.

Es precisamente en este punto donde radica la controversia planteada toda vez que, tras detectar la ausencia de tributación de IVA en relación con las comisiones percibidas, la Administración Tributaria belga notificó a TFB la necesidad de abonar el importe de IVA adeudado, más los correspondientes intereses de demora, así como las sanciones pecuniarias pertinentes, bajo el entendimiento de que los *buralistes* trabajaban en nombre de TFB. Disconforme con este planteamiento, la citada empresa interpuso un recurso ante el Tribunal de primera instancia de Lieja, alegando que los titulares de las agencias eran comisionistas que actuaban en el marco de una prestación de servicios exenta del pago del IVA. La sentencia estimatoria de este Tribunal *a quo* fue, no obstante, recurrida por el Estado belga, si bien el Tribunal *ad quem* (la *Cour d'appel de Liège*) confirmó en todos sus puntos la antedicha resolución. La *Cour de cassation* casó dicha resolución y remitió el asunto al órgano jurisdiccional remitente (la *Cour d'appel* de Mons). Examinado el contrato que vinculaba a TFB con los *buralistes*, este órgano concluyó, efectivamente, que nos hallamos ante un contrato de comisión y no de mandato, dado que aquellos actuaban en su propio nombre, prestando un servicio consistente en el registro de apuestas y en el pago de ganancias, aunque por cuenta de TFB.

Una vez clarificada la naturaleza del contrato, la cuestión a dilucidar estriba en si las comisiones que TFB pagaba a los titulares de las agencias están o no exentas del IVA. A este respecto, la solución puede variar en función de la interpretación que deba darse a los artículos 6.4 y 13.B.f) de la Sexta Directiva, motivo por el cual la *Cour d'appel* de Mons decidió suspender el procedimiento y formular ante el TJUE la consiguiente cuestión prejudicial. En particular, se pregunta al Alto Tribunal qué tratamiento debe dispensarse desde la perspectiva del IVA a la relación entre una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas y un operador económico que efectúa la recogida de aquéllas como intermediario, actuando en su propio nombre pero por cuenta de la mencionada empresa.

## 2. Fallo.

A través de su pronunciamiento en el presente caso, el Tribunal de Luxemburgo declara que los artículos 6.4 y 13.B.f) de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en la medida en que un operador económico actúe en la recogida de apuestas incluida en la exención del IVA prevista en el mencionado artículo 13.B.f), como intermediario en su propio nombre, pero por cuenta de una empresa que ejerce una actividad de recogida de apuestas, se considera que, de acuerdo con el artículo 6.4 citado, esta última empresa lleva a cabo para dicho operador una prestación de apuestas comprendida en esa exención.

## 3. Comentario.

Dentro de la notable producción jurisprudencial en materia de IVA, nos encontramos en este caso ante una sentencia que arroja luz sobre la determinación del hecho imponible y, señaladamente, sobre su caracterización con vistas a la aplicación o no de la exención prevista en la normativa europea. Resulta de interés evidenciar cómo en el asunto que nos ocupa el TJUE no entra a analizar si concurren o no los presupuestos exigidos por el artículo 6.4 de la Sexta Directiva, básicamente si los indicados *buralistes* actuaban en su propio nombre -pero por cuenta ajena- al recoger las apuestas, sino que expresamente señala que tal verificación compete al órgano jurisdiccional remitente. Con todo, consciente de que su labor entraña facilitar indicaciones que puedan guiar al órgano judicial nacional a pronunciarse sobre este extremo, el TJUE apunta algunos datos significativos que aquél deberá tener en cuenta con vistas a concluir si concurre dicho requisito y, en consecuencia, puede aplicarse la exención alojada en el artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva (las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero están exentos del IVA). En este contexto, el hecho de que para el ejercicio de su actividad sea o no preciso contar con la autorización de las autoridades públicas; o que los boletos emitidos por los *buralistes* mencionen el nombre de TFB; el dato de que los clientes acepten someterse a las cláusulas del reglamento de dicha sociedad; así como que los fondos de comercio explotados por los *buralistes* lleven la enseña de la indicada sociedad, que es la propietaria, constituyen, sin duda, elementos relevantes a tomar en consideración por el órgano jurisdiccional remitente en este punto.

En otro orden de cuestiones, el TJUE llama la atención sobre la diferencia existente entre este asunto y el resuelto a través de su Sentencia de 13 de julio de 2006 (*United Utilities*, C-89/05), en la que afirmó que la prestación de servicios de “central de llamadas”, realizada en beneficio de un corredor de apuestas telefónicas, que incluye la aceptación de las apuestas en nombre de dicho corredor por parte del personal del prestador de esos servicios, no se reputa una operación de apuestas en el sentido del artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva y, por ende, no puede beneficiarse de la exención aludida. En contraste con ello, la actividad desarrollada por los *buralistes* difiere de la de la “central de llamadas” en dos aspectos trascendentales: a) Mientras en aquélla la actividad consistía en la aceptación de apuestas en nombre del corredor de éstas, en el litigio presente se trata, antes al contrario, de un operador económico que realiza la recogida de apuestas por cuenta del corredor de apuestas, pero actuando en su propio nombre; b) Además, también el contenido de la actividad misma es distinto, por cuanto en el caso que comentamos los apostantes conocen a los *buralistes*, éstos pueden rechazar una apuesta sin estar obligados a justificar su negativa y se encargan, adicionalmente, de pagar las ganancias que correspondan a los jugadores.

Tal y como afirma el TJUE (párrafo 33), dicha intermediación en su propio nombre se traduce en que, a diferencia del asunto sobre el que versa la Sentencia *United Utilities*, “el vínculo jurídico no se crea directamente entre el apostante y la empresa por cuenta de la cual actúa el operador que hace de intermediario, sino entre este operador y el apostante, por una parte, y el citado operador y la mencionada empresa, por otra”. En su hilo argumental, el Alto Tribunal continúa señalando que “en lo que respecta al régimen de dicha intermediación desde el punto de vista del IVA, el artículo 6.4 de la Sexta Directiva dispone que cuando un sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena, media en una prestación de servicios, se presumirá que ha recibido y suministrado personalmente los servicios de que se trate. Así pues, esta disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador, que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista, recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente. De ello resulta que, al tratarse de la relación jurídica entre el comitente y el comisionista, su papel respectivo de prestador de servicios y de pagador se invierte ficticiamente a efectos del IVA”. Por tanto, tal y como afirma el Tribunal de Luxemburgo en su párrafo 36, “si la prestación de servicios en la que el comisionista actúa como intermediario está exenta del IVA, esta exención es aplicable asimismo a la relación jurídica entre el comitente y el comisionista”.

Finalmente, conviene reseñar que el principio de neutralidad fiscal invocado por el Gobierno belga no supone, a juicio del TJUE, obstáculo alguno para la aplicación de la exención del artículo 13.B.f) de la Sexta Directiva a la relación entre el comitente y el comisionista, aun cuando la comisión pagada a un mandatario que actúe en nombre y por cuenta del mandante esté sujeta al IVA. Nótese, a este respecto, que tal y como se desprende del artículo 6.4 de la Sexta Directiva, ésta contempla reglas particulares para las prestaciones de servicios realizadas por un comisionista (que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena), que no coinciden con las que regulan las prestaciones realizadas por un mandatario (que actúa en nombre y por cuenta ajenos). La normativa española establece asimismo, en buena lógica, reglas especiales que excepcionan la regla general prevista en relación no sólo con el hecho imponible, sino también con la base imponible y el devengo del IVA, en los casos en que el comisionista actúe en nombre propio.



## Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 28 de julio de 2011

**Asunto:** C-274/10.

**Partes:** *Comisión Europea contra República de Hungría.*

### Síntesis:

**“Incumplimiento de Estado – Fiscalidad – IVA- Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Condiciones de ejercicio – Artículo 183 – Normativa nacional que no permite la devolución del excedente del IVA en la medida en que éste no excede la cuota del impuesto soportado resultante de las operaciones aún no pagadas”.**

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen de la controversia planteada se remonta al requerimiento enviado en 2007 por la Comisión Europea a la República de Hungría, al considerar que ésta incumplía las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva 2006/112/CE). Ante la respuesta del indicado Estado, negando cualquier infracción del Derecho de la UE, la Comisión instó al legislador húngaro, a través de un dictamen motivado remitido en 2009, a adoptar en un plazo de dos meses las medidas necesarias para acompañar su normativa en materia de IVA a las exigencias comunitarias. En contestación a ello, la República de Hungría reiteró la ausencia de incumplimiento por su parte del Derecho de la UE en esta materia, lo que motivó que la Comisión interpusiera un recurso ante el Tribunal de Luxemburgo contra el citado Estado miembro.

En particular, la Comisión entiende que se ha producido una infracción debido a que, de una parte, la República de Hungría obliga a los sujetos pasivos cuya declaración del IVA correspondiente a cualquier período impositivo arroje un excedente, en el sentido del artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, a trasladar dicho excedente o una parte del mismo al período impositivo siguiente, siempre que el contribuyente no haya pagado al proveedor el importe íntegro de la adquisición de que se trate; y, de otra parte, se propicia que, como consecuencia de dicha obligación, algunos sujetos pasivos en cuya declaración figure de manera regular un excedente, puedan verse obligados a trasladar tal excedente en más de una ocasión al período impositivo siguiente.

En esta línea, la Comisión interpreta que, de acuerdo con la mencionada Directiva, el IVA repercutido se hace exigible en el momento en que se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, con independencia del pago de la contrapartida por la operación. En definitiva, el proveedor de bienes o servicios tiene el deber de abonar el IVA a la Administración Tributaria aun cuando no haya recibido todavía el pago de sus clientes. De conformidad con ello, la Comisión sostiene que el artículo 186.2 de la LIVA de Hungría es contrario al Derecho de la UE, en la medida en que excluye la devolución del excedente del IVA soportado deducible del IVA repercutido cuando el IVA soportado resulta de operaciones cuyo pago (IVA incluido) no ha sido abonado todavía. A su juicio, tal disposición interna desequilibra el sistema del IVA.

Según la Comisión, al excluirse la devolución del excedente del IVA deducible se impone una carga a los operadores afectados, bien entendido que el aplazamiento por el Estado del pago del crédito del contribuyente que solicita la devolución implica, lógicamente, una merma de su liquidez. A mayor

abundamiento, se pone de relieve que la ausencia de limitación temporal alguna en la legislación húngara respecto al traslado del excedente del IVA, puede provocar que el sujeto pasivo haya de trasladar dicho excedente en varias ocasiones. Ello contradice, asimismo, lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Directiva 2006/112/CE, en base al cual un excedente deberá ser reembolsado como máximo en el segundo período imponible posterior a su nacimiento.

En contraposición a este planteamiento, la República de Hungría estima que el establecimiento de un requisito - el pago de la contrapartida adeudada por la operación de la que resulte el IVA deducible- para la obtención del reembolso de un excedente del IVA deducible, en ningún caso lesiona ni el principio de neutralidad fiscal ni el artículo 183 de la antedicha Directiva que, en su opinión, arroga a los Estados miembros la competencia para definir las condiciones de tal devolución.

Argumenta, en este orden de ideas, que el aplazamiento del reembolso del excedente del IVA deducible no conlleva carga alguna para el contribuyente que vulnere el principio de neutralidad fiscal, pues, por “carga del IVA” ha de entenderse sólo una carga definitiva, esto es, aquella situación en la que el sujeto debe soportar el IVA sin derecho a deducción. Por el contrario, en el caso analizado la carga que se soporta es provisional, por lo que estamos ante una mera carga temporal de tesorería que en modo alguna atenta contra el principio de neutralidad fiscal.

## 2. Fallo.

Tomando en consideración los argumentos expuestos por ambas partes y, conforme a los razonamientos que a continuación comentaremos, el TJUE declaró el incumplimiento por parte de la República de Hungría de las obligaciones impuestas por la Directiva 2006/112/CE, señalando lo siguiente: 1. Que el artículo 183 de la citada Directiva no permite a los Estados miembros establecer, de cara al ejercicio del derecho a la devolución de un excedente del IVA deducible, un requisito relativo al pago del importe adeudado por la operación de que se trate. Por tanto, al excluir la devolución citada mientras no se haya pagado la contrapartida adeudada por la operación de la que proceda el IVA deducible, la República de Hungría se ha extralimitado en el uso de la libertad que le concede el referido artículo 183; 2) Que la exclusión de la devolución de tal excedente del IVA redundante, a su vez, en que determinados contribuyentes cuya declaración tributaria arroje sistemáticamente excedentes se vean obligados a trasladar en más de una ocasión dicho excedente al período impositivo siguiente. Si bien el traslado a varios impositivos siguientes a aquél en el que se ha originado el excedente no es necesariamente incompatible con el artículo 183.1 de la Directiva 2006/112/CE, cabe hacer notar que en la normativa nacional de que se trata se establecen períodos impositivos que van de un mes a un año, lo que puede comportar que determinados sujetos pasivos no obtengan, por el traslado reiterado de un excedente, su devolución en un plazo razonable.

## 3. Comentario.

El Tribunal de Justicia resuelve, mediante su pronunciamiento en el presente caso, un tema de notable relevancia práctica en el día a día de los operadores económicos en el IVA. El punto de partida de nuestro análisis se polariza en torno al artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, con arreglo al cual, cuando durante un período impositivo la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado, los Estados

miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

El último extremo de dicho precepto “de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”, permite colegir que los Estados miembros pueden establecer las normas procedimentales reguladoras de tal devolución. Ahora bien, como puso de manifiesto la Comisión Europea, el hecho de que éstos dispongan de un cierto margen de maniobra con vistas a establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA no significa, sin embargo, que puedan restringir dicho reembolso mediante la introducción de requisitos materiales. Como es evidente, el Estado húngaro ha excedido las atribuciones conferidas por la norma europea, toda vez que lejos de limitarse a la previsión de aspectos formales, ha condicionado la citada devolución del IVA al obligado cumplimiento de un requisito material adicional, no exigido por el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE. Baste recordar a estos efectos que, como el TJUE ha declarado de manera constante, el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.

Descendiendo a los hechos motivadores del presente caso, el Alto Tribunal reproduce en sus Fundamentos de derecho el *iter* argumental observado por la Comisión Europea. Se detiene, en primer término, en la interpretación del artículo 63 de la citada Directiva, con el fin de clarificar que el IVA deviene exigible en el momento en que se efectúe la operación en cuestión, siendo irrelevante el hecho de si el pago adeudado por dicha operación ha sido o no satisfecho. En otros términos, el IVA se debe al Fisco por parte del suministrador del bien o prestatario del servicio, a pesar de que éste no haya recibido todavía la contrapartida correspondiente a la operación realizada. En la misma línea, según el artículo 167 de la Directiva indicada, ha de entenderse que el derecho a la deducción nace cuando el impuesto deducible se hace exigible, o lo que es igual, en el momento de realizarse la operación, con independencia de que la contraprestación pactada haya o no tenido lugar. En suma, cabe afirmar que tanto la exigibilidad del IVA, como el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción son, *a priori*, independientes del hecho de que el pago adeudado por la operación se haya satisfecho o no.

Matiza el TJUE que tales conclusiones resultan respaldadas por otras disposiciones de la referida Directiva, que sí otorgan importancia al efectivo pago de la contrapartida debida en relación con la exigibilidad o deducibilidad del IVA en casos particulares. Un ejemplo de ello lo constituye el artículo 66.b)<sup>1</sup> de la Directiva 2006/112/CE, que atribuye relevancia al cobro del precio convenido en ciertas operaciones. No obstante ello, conviene subrayar que la República de Hungría no ha alegado haber hecho uso de esta posibilidad legítima, lo que lleva al TJUE a concluir su incumplimiento en esta órbita.

Nos resta referirnos, por último, al segundo de los aspectos apuntados por la Comisión, atinente al traslado sistemático de tal excedente de IVA al período impositivo siguiente al que se ven obligados determinados sujetos pasivos, a resultas de la normativa húngara. Como ya se ha reseñado, en cuanto a la posibilidad que prevé el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE bien de trasladar el excedente del IVA al período impositivo siguiente, bien de que éste sea devuelto, el Alto Tribunal se limita a puntualizar que las distintas

1 Adviértase, además, que el citado precepto ha sido completado con posterioridad a la interposición del presente recurso, mediante la adición de un artículo 167 bis, en virtud del cual se faculta a los Estados miembros a establecer un régimen optativo, que permite diferir el derecho a la deducción de los contribuyentes cuyo IVA únicamente resulte exigible conforme al artículo 66.b), hasta que se abone a su proveedor el impuesto correspondiente a la operación llevada a cabo.

modalidades que para ello adopten los Estados miembros no pueden violar el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de hacer recaer sobre el contribuyente, total o parcialmente, el peso del impuesto. En concreto, las normativas nacionales deben posibilitar al sujeto pasivo la recuperación, en condiciones adecuadas, de la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que necesariamente exige que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que en ningún caso suponga una carga financiera para el contribuyente<sup>2</sup>.

El problema que se plantea en el asunto examinado es, como ya se avanzó en líneas previas, que la normativa húngara diseña períodos impositivos que van de un mes a un año, lo que puede conducir a que determinados sujetos pasivos no obtengan, debido al traslado reiterado de un excedente, la devolución del mismo en un plazo razonable.



---

2 Véanse, en esta dirección: SSTJCE de 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia*, C-78/00, apartados 33 y 34; de 10 de julio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, apartado 17; y, de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, apartados 33 y 64.

## Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2011

**Asunto:** C- 240/10.

**Partes:** *Cathy Schulz-Delzers, Pascal Schulz y Finanzamt Stuttgart III.*

### Síntesis:

**“Libre circulación de personas – No discriminación y ciudadanía de la Unión– Impuesto sobre la renta – Toma en consideración de complementos salariales por expatriación para calcular el tipo impositivo aplicable a otros rendimientos en virtud de una escala de gravamen progresiva – Toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios de otro Estado miembro que prestan servicios en territorio nacional – Falta de toma en consideración de complementos salariales abonados a funcionarios nacionales que prestan servicios fuera del territorio nacional – Carácter comparable”.**

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La cuestión prejudicial formulada por el *Finanzamt* ante el TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 12, 18 y 39 (actualmente, artículos 18, 21 y 45 TFUE) del Tratado, en relación con determinadas liquidaciones del Impuesto alemán sobre la renta practicadas a los esposos Schulz en 2005 y 2006.

Durante dicho período, la tributación de los rendimientos estaba sujeta en Alemania al Impuesto sobre la renta, cuyo artículo 1 somete a tributación, por obligación personal, a las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en territorio alemán. De manera similar al IRPF español, el impuesto germano adopta una estructura progresiva, lo que implica que las rentas más elevadas tributan más que proporcionalmente respecto de las rentas más bajas. Asimismo, existen algunos rendimientos que se consideran exentos y, en consecuencia, no quedan gravados en el Impuesto. La particularidad del régimen estriba, sin embargo, en la distinción entre dos tipos de rendimientos exentos: aquéllos que no resultan gravados y tampoco se tienen en cuenta para calcular el tipo impositivo aplicable a otros ingresos, y los que no se gravan pero sí son tomados en consideración a estos últimos efectos.

El fundamento de esta distinción es perfectamente legítimo, pues, según el legislador alemán, existen rendimientos exentos cuya percepción por el contribuyente entraña una mayor capacidad económica en comparación con otro sujeto que carece de los mismos, como ocurre, por ejemplo, con las prestaciones de desempleo; mientras que en otros casos, dicha percepción de rendimientos exentos no puede considerarse un factor de capacidad contributiva. En ambos supuestos opera la exención, pero en contraste con el primer caso en el que aquéllos servirán para calcular el tipo aplicable a los restantes ingresos del contribuyente, en el segundo caso tales rendimientos no se tendrán presentes a ningún efecto.

Por otra parte, se ha de hacer mención a que con la finalidad de atenuar la progresividad del Impuesto sobre la renta en aquellas situaciones en las que los cónyuges tengan rentas de cuantías diferentes, el legislador alemán introdujo un régimen opcional de tributación conjunta, a favor de los contribuyentes sujetos por obligación personal, casados y no separados legalmente, que comporta la fijación de una base imponible común, sumándose los rendimientos obtenidos por ambos e imputándoseles conjuntamente, a través de una suerte de fraccionamiento (*splitting*).

El litigio principal atañe, precisamente, a la decisión de los esposos Schulz de tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la renta germano, a fin de beneficiarse de una base imponible común más favorable. Ambos perciben rendimientos, si bien la Sra. Schulz-Delzers, de nacionalidad francesa, obtuvo durante los años examinados no sólo su correspondiente salario, abonado por el Estado francés en atención a su condición de funcionaria del mismo, sino también dos complementos salariales que, a tenor de lo dispuesto en el Convenio de doble imposición franco-germano, están exentos en Alemania -al igual que el salario-, sin perjuicio de que puedan ser tenidos en cuenta para calcular el tipo progresivo aplicable.

La controversia surge cuando el *Finanzamt*, pese a considerar exentos tales complementos salariales, los incluye junto al resto de retribuciones de la Sra. Schulz-Delzers al objeto de determinar la progresividad que le corresponde, lo que arrojó como resultado un incremento de la cuota de dicho Impuesto sobre la renta del matrimonio durante los años 2005 y 2006. Tras la desestimación de los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes contra las citadas liquidaciones, éstos plantearon un recurso contencioso-administrativo ante el *Finanzgericht Baden-Württemberg*, sosteniendo que la toma en consideración de tales complementos a este respecto constituye una infracción del artículo 39 -hoy artículo 45 TFUE-, en la medida en que complementos salariales equivalentes percibidos en el marco del artículo 3, apartado 64 de la EStG (Ley alemana del Impuesto sobre la renta) no son tenidos en cuenta a estos efectos.

Ante la posibilidad de que el precepto indicado pueda disuadir a un funcionario francés de hallarse en comisión de servicios en Alemania, al ser tratado de forma más gravosa en comparación con un trabajador alemán que preste servicios fuera de Alemania y que percibe complementos equivalentes que, sin embargo, no son tenidos en cuenta para fijar la progresividad del tipo impositivo aplicable, el órgano jurisdiccional interno suspendió el procedimiento y planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) a) ¿Es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los trabajadores del artículo 45 TFUE (antiguo artículo 39 CE)?
  - b) ¿Contiene el artículo 3, número 64, de la [EStG] una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad, prohibida por el artículo 18 TFUE (antiguo artículo 12 CE)?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es compatible el artículo 3, número 64, de la [EStG] con la libre circulación de los ciudadanos de la Unión del artículo 21 TFUE (antiguo artículo 18 CE)?”

## 2. Fallo.

De conformidad con los Fundamentos de derecho que a continuación comentaremos, el Alto Tribunal concluyó que: “el artículo 39 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición, como el artículo 3, número 64, de la EStG, en virtud de la cual complementos salariales como los controvertidos en el litigio principal, abonados a un funcionario de un Estado miembro que trabaja en otro Estado miembro para compensar una pérdida de poder adquisitivo en el lugar de destino, no se tienen en cuenta para determinar el tipo impositivo aplicable en el primer Estado miembro al resto de rendimientos del contribuyente o de su cónyuge, mientras que complementos salariales equivalentes, abonados a un

funcionario de ese otro Estado miembro que trabaja en el territorio del primer Estado miembro, se toman en consideración para determinar dicho tipo impositivo”.

### 3. Comentario.

Nos hallamos ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la existencia o no de una situación comparable entre dos supuestos, a fin de extender o no la solución del primero al segundo. Por las razones que seguidamente examinaremos, en este caso el TJUE concluye que no estamos ante circunstancias análogas o similares, por lo que no procede otorgar la misma solución. En otros términos, en el presente asunto la ausencia de solución idéntica para ambos supuestos no entraña discriminación alguna, al no tratarse de situaciones comparables.

La primera precisión que efectúa el TJUE es la procedencia de aplicar exclusivamente, en este caso, el artículo 39 (actual artículo 45 TFUE), dado que los artículos 12 y 18 (hoy artículos 18 y 21 TFUE) a los que alude el Tribunal nacional no constituyen sino principios generales que sólo serían de aplicación en ausencia de normas específicas en el TFUE que prohíban la discriminación. Habiendo sido desarrollado el principio de no discriminación, por lo que al ámbito de la libre circulación de trabajadores concierne, en virtud del artículo 39 del Tratado, ésta es la única norma que proyecta su virtualidad sobre el asunto analizado.

El razonamiento que lleva a cabo el Tribunal para dirimir la cuestión planteada se polariza en torno a la determinación de si existe o no, en el presente caso, una situación comparable que llevaría a declarar la discriminación consiguiente fruto de un diferente trato fiscal. En este punto, cabe recordar que la Sra. Schulz percibió dos complementos salariales (uno vinculado a las condiciones de vida locales y otro en calidad de complemento familiar por los hijos menores a su cargo, siempre en atención a su condición de empleada pública del Estado francés que presta servicios en el extranjero).

A juicio del Tribunal de Justicia, no existe en el asunto que nos ocupa dicha comparabilidad, dado que los complementos salariales previstos en el artículo 3, apartado 64 de la EStG tienen por objeto mantener las mismas condiciones de vida que el beneficiario disfrutaba en Alemania, pese a que el coste de la vida sea superior en el extranjero, por lo que no incrementan la capacidad contributiva del sujeto y, en suma, no se tienen en cuenta para el cálculo de la progresividad del impuesto; por el contrario, los complementos salariales obtenidos por la Sra. Schulz-Delzers persiguen adaptar la remuneración de la interesada al coste de la vida en Alemania y, como es obvio, incrementan su capacidad contributiva, motivo por el cual son tenidos en consideración para fijar el tipo impositivo aplicable.

En consonancia con esta aseveración, resulta evidente que la Sra. Schulz-Delzers, con ocasión del ejercicio de su libertad de circulación, no ha sido tratada en el Estado de destino de forma menos beneficiosa que un nacional de dicho Estado en una situación puramente interna. Nótese, a estos efectos, que el artículo 3, apartado 64 de la EStG no se aplica a los contribuyentes que trabajan en territorio alemán, sino que sólo confiere una ventaja a los contribuyentes que trabajan fuera de su territorio.

En definitiva, que la elección de los esposos Schulz de tributar conjuntamente haya conllevado la inclusión de los complementos salariales indicados a efectos del cálculo de la progresividad del impuesto y, por

ende, una mayor cuota a ingresar, no es consecuencia de un trato discriminatorio, en contravención del artículo 39 del Tratado sino, como afirma el TJUE, “de la aplicación de criterios impositivos que corresponde determinar a los Estados miembros” (parágrafo 41). Así lo ha reconocido el Tribunal de Luxemburgo en reiterada jurisprudencia<sup>3</sup>, al hilo de la cual ha advertido que el TFUE no garantiza a un ciudadano europeo que el traslado de sus actividades a un Estado miembro distinto de aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en el ámbito tributario. Antes al contrario, la inexistencia de medidas de armonización europeas en esta materia se traduce en criterios diferentes de imposición de los rendimientos por parte de los Estados miembros, pudiendo conllevar tales disparidades normativas que el traslado resulte, según los casos, más o menos ventajoso para el contribuyente.



---

3 Véanse, entre otras: SSTJCE de 15 de julio de 2004, *Lindfors*, C-365/02, apartado 34; y, de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, apartado 45.

## Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 15 de septiembre de 2011

**Asunto:** C- 132/10.

**Partes:** *Olivier Halley, Julie Halley, Marie Halley y Belgische Staat.*

### Síntesis:

**“Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Artículo 63 TFUE – derechos de sucesión por las acciones nominativas – Plazo de prescripción para la valoración de las acciones de sociedades no residentes superior al aplicable a las sociedades residentes – Restricción – Justificación”.**

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el presente asunto tiene por objeto esclarecer el plazo dentro del cual puede efectuarse la valoración de las acciones nominativas que se poseen en una sociedad, cuya dirección efectiva está establecida fuera del territorio belga, y que se transfieren mediante sucesión.

Remontándonos a los hechos, los demandantes heredaron de sus padres, fallecidos simultáneamente, determinadas acciones de Carrefour, S.A., con domicilio social en Francia. En la declaración de herederos -efectuada en Lovaina (Bélgica), al estar los causantes domiciliados en dicho territorio belga-, los demandantes valoraron los citados títulos en 28,31 euros por acción. Disconforme con tal valoración, la Tercera Oficina de Recaudación del Registro de Lovaina comunicó a los demandantes que la Administración Central de Bruselas había decidido atribuir a las acciones un valor de 43,55 euros por acción.

Los demandantes interpusieron un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente en el que, en primer término, alegaban la prescripción de la acción de la Administración Tributaria belga para determinar que las acciones nominativas se habían valorado a la baja; y, con carácter subsidiario, impugnaban el valor asignado a tales títulos por parte de la Administración. En particular, la cuestión controvertida, en torno a la cual gira con posterioridad el razonamiento del Tribunal de Luxemburgo se concita en la previsión de un plazo diferente de prescripción para la valoración de las acciones, según que la sociedad de que se trate se halle o no establecida en territorio belga.

Consciente el Tribunal nacional de que tal previsión podía plantear dudas de interpretación del Derecho de la UE, decidió suspender el procedimiento y formular ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Es compatible con los artículos 26 [TFUE], 49 [TFUE], 63 [TFUE] y 65 [TFUE] el artículo 137, apartado 1, número 2, del Código belga, en relación con el artículo 111 de éste, habida cuenta de que el plazo de prescripción del Impuesto sobre sucesiones adeudado por las acciones nominativas es de dos años si la sede de dirección efectiva de la sociedad se halla en Bélgica, mientras que este plazo de prescripción es de diez años si la sede de la dirección efectiva de la sociedad no se halla en Bélgica?”.

## 2. Fallo.

En relación con la cuestión planteada el Tribunal de Justicia declaró que: “El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro”.

## 3. Comentario.

En los últimos tiempos el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones<sup>4</sup> sobre la aplicación de los impuestos sucesorios en los Estados miembros, a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por éstos en torno a la interpretación de las distintas libertades contempladas y amparadas por el TFUE, con el objetivo de conocer si las respectivas normativas nacionales resultaban o no compatibles con el Derecho europeo. Al hilo de tales pronunciamientos, el Alto Tribunal ha profundizado en el significado que cabe atribuir a los artículos 49 (libertad de establecimiento) y 63 (libre circulación de capitales) del TFUE, ampliando la interpretación del artículo 18 TFUE, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia. Esta jurisprudencia en materia de ISD cobra una relevancia incuestionable, por tratarse de la única doctrina consolidada en imposición directa sobre normas regionales.

El TJUE refuerza mediante estas sentencias el mandato de neutralidad en materia fiscal respecto de los Estados miembros, proscribiendo las normas de Derecho interno que puedan implicar una restricción a las libertades mencionadas y culminar, por ende, en una discriminación del no residente que, sin embargo, se encuentra en una situación análoga a la del residente del Estado miembro en cuestión. Adviértase que, tratándose de situaciones comparables, el TJUE no suele admitir justificación alguna a dicha falta de neutralidad por parte de la legislación doméstica, siendo muy estricta la interpretación de dicha justificación.

En la sentencia recaída sobre el presente caso, el TJUE recuerda de nuevo su competencia para conocer de asuntos relativos a sucesiones internacionales, en la medida en que la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, a las que hace expresa referencia el anexo I de la Directiva 88/361/CE, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE. En este ámbito, el Alto Tribunal sólo sería incompetente cuando los elementos constitutivos de dicha transmisión se encontraran situados en el interior de un único Estado miembro, lo que evidentemente no ocurre en la situación examinada, en la que un residente belga es titular de las acciones de una sociedad con sede de dirección efectiva en Francia.

4 STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto *Barbier* (C-364/01); STJCE de 23 de febrero de 2006, Asunto *Van Hilten-van der Heijden* (C-513/03); STJCE de 25 de octubre de 2007, Asunto *Geurts y Votgen* (C-464/05); STJCE de 17 de enero de 2008, Asunto *Jäger* (C-256/06); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Arens-Sikken* (C-43/07); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Eckelkamp* (C-11/07); y STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto *Block* (C-67/08).

Nótese, por otro lado, que según el Tribunal de Justicia, en este caso únicamente procede alegar las disposiciones europeas sobre la libre circulación de capitales, o lo que es igual, que frente a los restantes artículos a los que alude el Tribunal nacional en su cuestión prejudicial, sólo resulta pertinente analizar la adecuación de la legislación belga al Derecho de la UE a la luz del artículo 63 TFUE.

De acuerdo con ello y en línea con su constante jurisprudencia en la materia, el TJUE subraya una vez más que las medidas constitutivas de restricción a los movimientos de capitales comprenden, en especial, aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones. Ciñéndonos al presente caso, resulta innegable que la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, puede tener como consecuencia un efecto disuasorio sobre los residentes belgas a la hora de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, puesto que sus herederos habrán de soportar durante más tiempo la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria (párrafo 24). En base a esta constatación, el Tribunal de Justicia considera que la disposición belga aludida entraña una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63, apartado 1 TFUE.

Es importante resaltar, no obstante, que dicha restricción podría estar justificada en virtud de un motivo válido, tal y como en ocasiones ha reconocido el propio Tribunal de Luxemburgo. Los argumentos del Gobierno belga se orientan, señaladamente, a este fin, por cuanto se pretende demostrar que tal restricción a los movimientos de capitales se fundamenta, de una parte, en la conveniencia de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, de otra parte, en la necesidad de luchar contra el fraude fiscal.

En respuesta a tales argumentaciones, el Alto Tribunal recuerda que aun en la hipótesis de que la legislación nacional controvertida sea adecuada para alcanzar los objetivos mencionados, se evidencia que tal legislación va más allá de lo necesario para lograrlos. Concretamente, el Tribunal de Justicia descarta la posible justificación de un plazo de prescripción más amplio en el supuesto que nos ocupa en base a una ocultación de los elementos imponibles. La inclusión de las acciones por parte de los herederos en la declaración del Impuesto sobre sucesiones pone de manifiesto que no existió ocultación.

De igual forma, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, para que mediante la asistencia mutua estas últimas les proporcionen la información necesaria a efectos de liquidar el impuesto, “el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria, que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua” (párrafo 36).

Conviene añadir, en este orden de ideas, que aunque en el presente caso no es posible el recurso a la Directiva de asistencia mutua, dado que la misma no despliega su eficacia sobre los derechos sucesorios, no es menos cierto que la Administración belga podría haber hecho uso de otros instrumentos de cooperación inter-administrativa como, por ejemplo, la cláusula de asistencia mutua prevista en el Convenio suscrito entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición en materia sucesoria y de derechos de registro. En definitiva, el establecimiento de un plazo de diez años, frente al de dos años aplicable con carácter general, para valorar las acciones que se detentan en una sociedad cuya sede de

dirección efectiva se halla en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada, toda vez que la aplicación de dicho plazo no depende en absoluto del lapso de tiempo necesario para recurrir a mecanismos de asistencia mutua que posibiliten la averiguación del valor de tales acciones.

A modo de reflexión final, cabe plantearse cuál es la incidencia que puede tener la presente sentencia sobre el ordenamiento español. La previsión de un único plazo de prescripción tributaria (cuatro años) en nuestro Derecho, que opera con carácter general para todos los supuestos, sin distinguir entre sociedades domiciliadas en territorio español o fuera de él, permite afirmar que en la actualidad no existe contravención alguna de la normativa europea en este punto. Debe significarse, por otro lado, que tal competencia normativa no ha sido cedida a las Comunidades Autónomas, por lo que no existe tampoco el riesgo de que los legisladores autonómicos puedan lesionar el Derecho de la UE mediante la fijación de distintos plazos de prescripción en función del lugar en el que se encuentre domiciliada la sociedad.



# Revista Técnica Tributaria

## **Novedades editoriales**



Asociación Española de  
**Asesores Fiscales**



## Bibliografía

### **AAVV. "Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2010 de los grandes despachos". La Ley. Mayo 2011, 966 páginas.**

Desde hace algunos años, la editorial La Ley viene publicando un volumen que recoge comentarios de jurisprudencia y doctrina administrativa producida durante el año anterior al de la edición. En estos comentarios participan unos 20 despachos profesionales que, en ocasiones, han sido quienes se responsabilizaron del asunto cuyo interés los atrae a la publicación.

En esta ocasión se recogen unos 38 comentarios que se ocupan de temas como son los referentes al cambio de criterio en relación al canje de valores, la concreción del ámbito de la excusa absolutoria, el tratamiento fiscal de los trusts, cuestiones suscitadas entre el derecho interno y el derecho de la Unión Europea, etc.

### **Sabina de Miguel Arias. "La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria". Aranzadi-Thomson. Julio 2011, 503 páginas.**

Los problemas suscitados en el ámbito de la recaudación han ido cobrando un cada vez mayor interés por parte de la doctrina, lo que, sin duda viene dado por el aumento de la conflictividad jurídica en este ámbito.

En esta obra se van a examinar tanto los aspectos documentales, sustantivos y procedimentales del embargo realizado por los órganos de recaudación de la Administración tributaria, dedicando también una parte introductoria al estudio de algunas cuestiones previas relacionadas con los privilegios ostentados por ésta.

La obra tiene su origen en una tesis doctoral, si bien las cuestiones prácticas son objeto de una atención detenida.

### **José Luis Goñi Sein (Director). "Ética empresarial y códigos de conducta". La Ley, marzo 2011. 638 páginas.**

Aunque no sea una obra sobre cuestiones tributarias, se ocupa de un tema que ya ha adquirido importancia en todos los órdenes del Derecho, especialmente en el Derecho del Trabajo.

La obra recoge dieciséis aportaciones de los autores que se estructuran en cinco partes (Ética en la gestión de la empresa; Códigos de conducta, responsabilidad social y diálogo social; Códigos de conducta unilaterales; Códigos de conducta específicos, y Códigos de conducta y su relación con el sistema de fuentes en el ordenamiento jurídico laboral).

Los temas que se abarcan son múltiples. Como ejemplo indicamos los siguientes: valor jurídico de los Códigos de conducta; sistemas de denuncia interna de irregularidades; empresas transnacionales; gobierno corporativo, control financiero y fiscalidad; responsabilidad social de las empresas, etc.

### **Manuel José Baeza Díaz-Portales. "Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas". Ediciones Foro Jurídico. Noviembre 2011, 184 páginas.**

Esta monografía tiene su génesis en la actualidad del tema que constituye su objeto, derivada de la cada día más recurrente utilización por la Administración tributaria del instituto de la responsabilidad, lo que -a su vez- tiene una de sus más importantes causas mediatas en la actual situación de crisis económica y sus directos efectos en el impago de deudas y sanciones tributarias por parte de de los contribuyentes,

especialmente en el caso de personas jurídicas. Es por ello que se dedica una especial atención a la responsabilidad de los administradores sociales.

El eje central del trabajo viene constituido por el análisis particularizado de cada uno de los supuestos de responsabilidad tributaria, tanto solidaria como subsidiaria, si bien no queda limitado por el mismo, abordándose otras materias con un alto grado de polémica y con repercusiones prácticas fundamentales (cuál es el caso de la diversa naturaleza de los supuestos legales de responsabilidad), así como cuestiones de índole procesal general (procedimiento de declaración y exigencia de la responsabilidad) y otras puntuales cuyo interés lo demanda (como las medidas cautelares y la prescripción).

Debe destacarse, finalmente, que el enfoque dominante de la obra es la identificación, tratamiento y resolución de las cuestiones problemáticas que suscita el instituto de la responsabilidad, con la evidente finalidad de reportar la necesaria utilidad a todos los operadores jurídicos, principales destinatarios de este trabajo.

### **Francisco Javier Lucena Gracia. "Guía práctica de operaciones vinculadas". IC Editorial. 2011.**

Esta guía está diseñada para ayudar en casos concretos sobre operaciones vinculadas y ofrecer soluciones prácticas al lector, siendo fruto del estudio y de los cursos impartidos por el autor. La legislación contable y fiscal contienen importantes normas sobre operaciones vinculadas siendo muy necesario y obligatorio su estudio.





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**

### **Presidente**

**Juan Carlos López-Hermoso Agius**

### **Vicepresidente**

**Carlos Hernández López**

### **Secretario General**

**Pablo Arrieta Villareal**

### **Vicesecretario**

**José Luis Guinot Almela**

### **Vocal de Asuntos Económicos**

**Lourdes Alegría Grijelmo**

### **Vocal de Estudios e Investigación**

**José Francisco Alfonso Palop**

## Demarcaciones territoriales

### Madrid

#### y Castilla La Mancha

Abel García Rodríguez  
Claudio Coello, 106  
28006 Madrid  
Tel.: 915 32 51 54  
sedecentral@aedaf.es

### Aragón

Dulce María Villalba Sáinz de Aja  
Pamplona, 2  
50004 Zaragoza  
Tel.: 976 23 27 79  
dmvillalba@aedaf.es

### Cataluña

Leonardo Cárdenas Armesto  
Provença, 281  
08037 Barcelona  
Tel.: 933 17 68 78  
catalunya@aedaf.es

### País Vasco

José Marcos Rodríguez  
Rodríguez Arias, 23-4º-Dpto. 2  
48011 Bilbao  
Tel.: 944 22 20 45  
jmr@tecnitax.com

### Asturias

#### y León

Enrique Fernández Muñiz  
Manuel Llana, 25 - 1º Ext.  
33600 Mieres  
Tel.: 985 46 80 72  
fermenasesores@hotmail.com

### Valencia

#### (Castellón - Valencia)

Jaime Bacete Segura  
Avda. Marqués de Sotelo, 11 - 3º  
46002 Valencia  
Tel.: 963 51 76 76  
jbacete@carba.es

### Andalucía

#### (Málaga)

José Luque Velasco  
Avda. Ronda de Los Tejares, 16P3-4ºB  
14001 Córdoba  
Tel.: 957 47 29 09  
jluque@luquevelasco.com

### Andalucía

#### (Sevilla) y Extremadura

Miguel Ángel Gómez Martínez  
Zaragoza, 4 - 2ºB  
41001 Sevilla  
Tel.: 954 22 19 15  
administracion@miangoma.com

### Canarias

Orlando Luján Mascareño  
Venegas, 41.  
35003 Las Palmas de G. C.  
Tel.: 928 36 84 70  
canarias@aedaf.es

### Galicia

Alberto Fernández García  
Juana de Vega, 12  
15003 A Coruña  
Tel.: 981 21 71 39  
afernandez@carroconsultores.com

### Valencia (Alicante y Albacete)

Manuel Herrero Cano  
Pintor Cabrera, 22-5º  
03003 Alicante  
Tel.: 965 98 65 22  
alicante@aedaf.es

### Navarra

María Teresa Azcona Sanjulián  
Etxepea, 5  
31190 Zizur Menor (Navarra)  
Tel.: 948 26 51 50  
goldwyns@goldwyns.com

### Murcia

José María Leal Periago  
Lorenzo Pausa, 3 - Entlo.  
30005 Murcia  
Tel.: 968 27 48 00  
josemaria.leal@leal-asociados.es

### La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz  
Daniel Trevijano, 2  
26001 Logroño (La Rioja)  
Tel.: 941 20 13 29  
ifernandez@economistas.org

### Castilla - León

Jesús Puertas Ibáñez  
Becerro de Bengoa, 7  
34002 Palencia  
Tel.: 979 75 17 00  
jesuspuertas@interforoabogados.com

### Baleares

Irma Riera Marquina  
Jesús, 18  
07003 Palma de Mallorca  
Tel.: 971 76 42 42  
iriera@joancerda.com

### Cantabria

Miguel Rivero Fernández  
Calvo Sotelo, 6  
39002 Santander  
Tel.: 942 21 46 50  
miguelrivero@tecnisa-campos.com

## 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](mailto: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.



