

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

La responsabilidad patrimonial derivada de Leyes que vulneran el derecho comunitario. Un planteamiento nuevo en la STS de 17 de septiembre de 2010.	
Antonio Cayón Galiardo.	9

Estudios:

Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario.	
Jaime Aneiros Pereira.	25
Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE.	
Rafael J. Sanz Gómez	59
Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Libertades Comunitarias	
J. Félix García de Pablos	81
Notificaciones Electrónicas Obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los obligados tributarios.	
Saturnina Moreno González	95

Jurisprudencia:

Auto del TS de 08-02-2011. Impuesto sobre Sociedades. Valoración de operaciones vinculadas. Procedimiento sancionador. Cuestión de inconstitucionalidad respecto de los apartados 2º y 10º del art. 16 del TRLIS.	133
STS de 13-04-2011. Impuesto sobre Sociedades. Obtención de rentas por la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas, sin mediación de establecimiento permanente. Cantidades abonadas a sociedades interpuestas.	135
STS de 28-03-2011. Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Imputación temporal. Gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego.	137
STS de 31-03-2011. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados. Tipo de gravamen incrementado aplicable como consecuencia de la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.	140
STS de 11-04-2011. Impuesto sobre Sociedades. Sanción Tributaria. Imposibilidad de establecer culpabilidad por exclusión. Dotaciones al fondo interno de Pensiones del personal propio.	142

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 22-02-2011. IVA. Caducidad del derecho a la compensación o devolución. Cambio de criterio. Derecho a recuperar los excesos de cuotas deducibles sobre cuotas devengadas una vez transcurrido el plazo de cuatro años.	145
RTEAC de 08-03-2011. IVA. Fecha de devengo en permutas inmobiliarias. Artículo 75.uno.1º Ley 37/1992. Cambio de criterio.	147
RTEAC de 13 -04-2011. Impuesto sobre sociedades. Deducción por reinversión beneficios extraordinarios. Cantidades percibidas en virtud de clausula penal por incumplimiento, contenida en laudo arbitral.. . . .	148
RTEAC de 13-04-2011. Procedimiento económico-administrativo. Intereses de demora: proceden cuando se ha excedido el plazo de un año por el TEAC o el TEAR bajo la Ley 230/1963.	150
RTEAC de 26-04-2011. Procedimiento económico-administrativo. Actos de ejecución. Reformatio in peius en casos de acumulación de reclamaciones y posterior ejecución de fallo.	152

Unión Europea:

STJUE de 10-02-2011. Asuntos C-436/08 y C-437/08. Libre circulación de capitales – Impuesto sobre sociedades – Métodos para eliminar la doble imposición económica nacional e internacional---Exención de los dividendos de origen nacional – Exención de los dividendos de origen extranjero sometida a la observancia de determinados requisitos – Aplicación del Método de Imputación a los dividendos de origen extranjero no exentos – Pruebas exigidas sobre el impuesto extranjero imputable.	157
STJUE de 10-02-2011. Asunto C-25/10. Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto de sucesiones – Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro – Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el de cuius residía o trabajaba efectivamente – Restricción - Justificación.	169
STJUE de 10-03-2011. Asunto C-540/09. Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra d), número 5 – Exenciones – Garantía de suscripción (“ <i>underwriting guarantee</i> ”) prestada a cambio de una comisión por entidades de crédito a favor de sociedades emisoras en el marco de emisiones de acciones en el mercado de capitales – Operaciones relativas a títulos: exención aplicable a operaciones de garantía de suscripción.. . . .	173
STJUE de 31-03-2011. Asunto C-450/09. Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa –Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: discriminación respecto de deducibilidad de gastos en el IRPF-- Imposición de los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles – Deducibilidad de las rentas abonadas a un progenitor en el contexto de un anticipo de herencia – Requisito de sujeción al impuesto por obligación personal en el Estado miembro interesado.	177

Novedades editoriales	183
---------------------------------	-----

La responsabilidad patrimonial derivada de Leyes que vulneran el Derecho comunitario. Un planteamiento nuevo en la STS de 17 de septiembre de 2010

Antonio Cayón Galiardo

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

I. Introducción

El Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 6ª, Ponente: Lesmes Serrano, Carlos) en su sentencia de 17 de septiembre de 2010, junto con otras más, examina un caso de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario en el que modifica el criterio que venía aplicando en el sentido, ahora, de no exigir que el demandante hubiese agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de la ley.

En el caso, ante la demanda de responsabilidad patrimonial dirigida por el contribuyente, previamente denegada por el Consejo de Ministros, el Tribunal Supremo planteó cuestión prejudicial al TJUE debido a que, según nuestra jurisprudencia, para reconocer el derecho a la indemnización se exigen requisitos distintos cuando se trata de leyes que han sido declaradas inconstitucionales de los que se exigen cuando se trata de normas que hubiesen infringido el Derecho comunitario.

El TJUE resolvió la cuestión declarando que. “El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas... solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de

responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”.

En resumen, como consecuencia del principio de equivalencia, en las reclamaciones de responsabilidad patrimonial al Estado, basadas en el Derecho comunitario, no pueden existir limitaciones que no se aplican en las reclamaciones basadas en el Derecho interno (contravención de la Constitución).

Con esta sentencia, el TS continúa el criterio que ya sustentó en la Sentencia de 11 de septiembre de 2009 en relación a la cual se ha dicho que era “el primer pronunciamiento en el que la firmeza (*de los actos o autoliquidaciones*) no es obstáculo a la devolución de un tributo contrario al Derecho comunitario” (Juan Martín Queralt “Un paso firme del Tribunal Supremo: la devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación”). Es decir, en los casos de leyes internas declaradas contrarias al ordenamiento comunitario, los sujetos tienen derecho a la indemnización cuando se cumplen los requisitos exigidos al efecto por la jurisprudencia comunitaria (que la norma comunitaria tenga por objeto conferir derechos, que su violación esté suficientemente caracterizada, y que exista una relación de causalidad entre la violación y el perjuicio sufrido por el particular) sin que les sea exigible el haber agotado las vías internas de impugnación contra los actos de aplicación de la Ley declarada contraria al Derecho comunitario.

Debido al interés de la sentencia de nuestro Alto Tribunal, vamos a exponer en forma resumida la situación existente en nuestro ordenamiento en relación con las exigencias del derecho comunitario, así como los fundamentos y consecuencias de esta sentencia.

II. La responsabilidad patrimonial del Estado

Según la doctrina administrativista, hasta los años 50, en nuestro ordenamiento la responsabilidad del Estado se exigía conforme al régimen general fijado en el artículo 1.902 del Cc., pues sería con la Ley de Expropiación Forzosa cuando se inicia una regulación específica relativa al “funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, o adopción de medidas de carácter discrecional no fiscalizables en vía contenciosa”, distinta evidentemente de la indemnización propia de la causa expropiatoria. Esta regulación paso, en forma semejante, a la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado.

Estos son los antecedentes del artículo 106.2 de la Constitución Española cuando se ordena: “Los particulares en los términos establecidos por la ley tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de los bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”. Si bien, en otros de sus preceptos (art. 121) se fija en distintos términos la responsabilidad patrimonial del Poder Judicial (daños causados por error judicial, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia).

A ello debemos añadir que la Ley 30/1992, ha sido la norma que ha incorporado a la legislación ordinaria aquel mandato constitucional.

Del conjunto de disposiciones antes citadas, y de la jurisprudencia de nuestros tribunales, ha surgido una doctrina que configura la responsabilidad del Estado con las siguientes características:

- Objetiva, pues no es preciso el requisito de la culpa para el surgimiento de la responsabilidad.
- La producción de un daño patrimonial efectivo, evaluable económicamente e individualizado, consecuencia directa de la actuación administrativa
- Daño antijurídico, lo que significa ahora que el daño debe ser tal que el sujeto que lo padece no debe tener obligación de soportarlo, de forma que “la antijuridicidad desaparece cuando concurre una causa justificativa que legitime el perjuicio, un título que imponga al administrado la obligación de soportar la carga” (STS 10 de octubre de 1997)

En relación con este último requisito, la doctrina lo vincula asimismo al principio del equitativo reparto de las cargas públicas de forma que no sea exigible a un ciudadano el que soporte un mayor daño que el soportado por otros ciudadanos y sin que venga impuesto por normativa jurídica alguna.

Pues bien, esta configuración del instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado, ha sido objeto de fuertes críticas por parte de algunos autores al considerarlo “desproporcionado y disfuncional” (Rodríguez Arana “Nuevas orientaciones doctrinales sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración pública”), proponiendo una reconstrucción del mismo con fundamento en otros sistemas jurídicos que la han delimitado más perfectamente y con consecuencias menos expansivas.

III. La responsabilidad del Estado legislador en el orden interno

A. Fundamentos normativos y jurisprudenciales de la responsabilidad del legislador

El desarrollo de la responsabilidad patrimonial de la Administración que se ha efectuado por nuestros tribunales ha alcanzado a los actos legislativos en una evolución en la que, siguiendo a Martín Rebollo (“Responsabilidad patrimonial por actos legislativos: una discutible elaboración jurisprudencial en expansión”), podemos distinguir dos etapas.

En un primer momento, el tema se suscita por el Tribunal Constitucional en relación con las leyes que han supuesto efectos patrimoniales desfavorables para los particulares, declarando que, cuando se produzca una expropiación de derechos consolidados sin la correspondiente indemnización, la norma estaría contraviniendo el artículo 33 de la CE. Ahora bien, señala este autor, el TS, en sentencia de 30 de noviembre de 1992, limitaría estas consecuencias al declarar que no puede construirse una doctrina sobre la “responsabilidad de la Administración por acto legislativo partiendo del principio general de responsabilidad de los poderes públicos consagrado en el artículo 9.3 de la Norma fundamental, ni tampoco mediante la aplicación analógica de los preceptos legales que regulan la responsabilidad patrimonial de la Administración por funcionamiento de los servicios públicos” ya que ello “conduciría a una petrificación legislativa para evitar las importantes consecuencias económicas de modificaciones que pretendan adaptar la legislación anterior, dentro del marco constitucional, a las nuevas circunstancias”.

Posteriormente, la doctrina anterior se verá matizada argumentando con fundamento en el principio de la confianza legítima; en la propia Constitución y en el art. 139. 3 de la Ley 30/1992 (“Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos”).

Así, respecto de las disposiciones constitucionales, dice el TS “no hay en nuestro sistema constitucional ámbitos exentos de responsabilidad. El Estado está obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna” (STS 27-11-2009). Y respecto de la LRJPAC, también el TS viene a declarar que: “(el) margen de maniobra que se reconoce al legislador no autoriza, por lo dicho, a concluir que si se abstiene de regular la responsabilidad de un determinado poder o de un servicio haya querido crear un espacio inmune a las reclamaciones de los que sufran daños por su actuación, pues tal entendimiento queda impedido por la cláusula general del artículo 9.3 de la Constitución. En esa tesitura, si los tribunales detectan la existencia de una lesión antijurídica que deba resarcirse, así lo deben declarar, sin riesgo alguno de suplantar la labor de los legisladores, pues la acción ejercitada se enmarca en el núcleo indisponible que resulta del artículo 9.3 de la Constitución” (STS 26-11-2009).

Aunque son muchos los matices que podrían añadirse a lo anterior, en lo sustancial han quedado expuestos los dos aspectos básicos del tema: no existen poderes del Estado excluidos de esta responsabilidad, ni, cuando se trata del legislador, el silencio de la propia Ley en cuanto a la reparación de los daños que se pudieran causar, impide a los jueces declarar la responsabilidad que proceda.

B. Las leyes inconstitucionales y los efectos de las sentencias que lo declaran

Una vez aceptada en nuestro Derecho la responsabilidad patrimonial del legislador, hemos de ocuparnos del tema que abordamos en estas líneas: la responsabilidad patrimonial del legislador por leyes inconstitucionales.

Dadas las implicaciones que tiene este problema, principalmente referidas a la naturaleza y efectos de las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de las leyes, hemos de resumirlas recordando que, en nuestro ordenamiento, en principio, la inconstitucionalidad de la Ley es sancionada con la nulidad, lo que podría conllevar “la eliminación de sus efectos con carácter retroactivo o ex tunc..... Sin embargo, el transcurso del tiempo ha demostrado que con distintas motivaciones (principios, valores o intereses generales etc...) se ha llegado a una concepción diferente de la que acabamos de señalar y a una profunda transformación de la idea de la nulidad por inconstitucionalidad que difiere en sus características y efectos de la antes apuntada.

... La desvinculación, posible, de la inconstitucionalidad respecto de la nulidad, la afirmación de que los efectos de ésta última no vienen determinados en la Ley Orgánica, que atribuye al propio Tribunal Constitucional la tarea de precisar su alcance en cada caso y el reconocimiento de la intangibilidad de las situaciones dotadas de firmeza, supuso la introducción en nuestro ordenamiento jurídico del germen de la denominada eficacia “pro futuro” del fallo que declara la inconstitucionalidad de una ley, sin que ello suponga que desconocemos la posible existencia de relaciones jurídicas no firmes, a las que si afectará la declaración de inconstitucionalidad...” (Voto particular que formuló D. Manuel Martín Timón, en relación a la STS de 2-6-2010)

Ello en virtud de la interpretación que se hace del art. 39.1 de la Ley Orgánica del TC al disponer que, cuando la sentencia del TC declare la inconstitucionalidad, “declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados”, y que, las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una ley, “no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada” en los que se hayan aplicado las leyes en cuestión.

Ahora bien, esta última cuestión, la relativa a los efectos de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad de una ley, es asimismo extremadamente amplia dado el debate doctrinal que ha suscitado, aunque en lo que ahora nos interesa, podemos limitarnos al examen de algunos casos especialmente problemáticos, como es de los supuestos en que los particulares hubiesen recurrido los actos de aplicación de la Ley declarada inconstitucional sin haber obtenido una sentencia favorable, problema respecto del cual el TS ha considerado que debía respetarse el valor de “cosa juzgada” (STS de 29 de febrero de 2000); y el de los casos en que la sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno respecto de sus efectos retroactivos, situación esta en la que, según vimos, “corresponde a los Jueces y Tribunales ante los que se suscite tal cuestión decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, aplicando las leyes y los principios generales del derecho interpretados a la luz de la jurisprudencia, de manera que, a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser ellos quienes, en el ejercicio pleno de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia *ex tunc* o *ex nunc* de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad (STS de 2 de junio de 2010, Fto. Jur. 5).

A estos efectos, con la excepción referente a los procesos penales o contencioso- administrativos de revisión de resoluciones sancionadoras en los que la inaplicación de la norma inconstitucional determine un efecto beneficioso, los tribunales deberán respetar los procesos fenecidos al tiempo de dictarse la sentencia declarativa de inconstitucionalidad.

Y es precisamente en estos casos, así como en los casos en los que los actos de aplicación de la Ley declarada inconstitucional hayan devenido firmes y consentidos, donde se abre la cuestión de la posible responsabilidad patrimonial del legislador.

C. La responsabilidad patrimonial por la inconstitucionalidad de la Ley

A este efecto podemos partir de la STS de 26 de diciembre de 1998 (recurso de casación en interés de la ley) donde se decía, con fundamento en la competencia que se atribuyen los tribunales en los casos en que la propia sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno sobre sus efectos, que, tanto quienes han pagado el gravamen y, tras su impugnación, han obtenido una sentencia firme, como los que hubieran pagado y no hubieran recurrido, ambos disponen de la vía de la responsabilidad para resarcirse (Naturalmente que, en los restantes casos, actos no firmes, la resolución que haya de adoptarse no podrá aplicar una norma declarada nula y contraria a la Constitución).

En el primer caso, porque “la sentencia dictada al no corregir el perjuicio causado por el precepto inconstitucional mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a la que acudieron otros tribunales, consolidó la actuación administrativa impugnada que, en ningún momento fue consentida por la entidad interesada, la cual agotó todos los recursos de los que dispuso... La firmeza de la sentencia, así ganada, no legitimó el perjuicio padecido por la recurrente, directamente ocasionado

por la disposición legal e indirectamente por la aplicación administrativa de la norma inconstitucional” (STS de 29 de febrero de 2000).

Y, respecto de los que hubieran pagado y no hubieran recurrido, porque “no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes” (STS 26 de diciembre de 1998).

Hemos de resaltar el interés de este último argumento del TS por medio del cual, no puede exigirse al particular, con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley, la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional, y es que, a juicio del Alto Tribunal, en nuestro ordenamiento, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de la impugnación de una actuación administrativa, por lo que se les impondría la necesidad de impugnar todos los actos de aplicación de la Ley, considerada inconstitucional, primero en vía administrativa y después ante la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que supondría una “situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable”.

Ahora bien, sentada la anterior doctrina, era todavía preciso superar dos inconvenientes o cuestiones que podrían suscitar dudas sobre su eficacia y que se encuentran estrechamente relacionadas. La primera, de especial interés en materia tributaria, consiste en la eventual objeción sobre la prescripción del derecho a reclamar los ingresos indebidos; y la segunda, sobre la misma posibilidad de obtener una indemnización por la vía de la responsabilidad patrimonial, ya que podría considerarse como un medio indirecto para reabrir el enjuiciamiento de actos que no fueron impugnados en sus plazos o que ya fueron objeto de una sentencia firme. A este efecto, nuestra jurisprudencia ha entendido que, la reclamación dirigida a obtener una indemnización por el cauce de la responsabilidad patrimonial, es ajena a los actos dictados en su día por la Administración, ya que no pretende la nulidad de las liquidaciones tributarias ni la devolución de ingresos indebidos, sino la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa, en cuyo régimen aplicable rige el plazo de prescripción de un año a contar desde que se conozca la sentencia como término dentro del cual debe ejercerse la correspondiente acción.

D. La crítica y el intento de revisión de esta doctrina

Ya hemos advertido más arriba que no son pocos los autores que han criticado la doctrina que acabamos de resumir en los epígrafes anteriores (en particular E. García de Enterría “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho español”), por lo que ahora hemos de advertir que entre los magistrados del propio TS existen también opiniones discrepantes. Muchas de ellas se han expuesto recientemente en la sentencia de 2 de junio de 2010 (Rec. 588/2008), en forma de votos particulares cuyos principales contenidos vamos a resumir dado que, como veremos, consideramos son de especial interés (B. Sesma Sánchez “La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del derecho comunitario (Comentario a la STS de 17 de septiembre de 2010)”).

Los motivos que argumentan en sus votos particulares para denegar la responsabilidad patrimonial en el caso enjuiciado son muy diversos por lo que procedemos a reagruparlos en varios apartados.

Así, respecto de la firmeza del acto consentido como causa que no excluye la exigencia de responsabilidad patrimonial, el voto que expresa el magistrado Manuel Martín Timón (al que se adhiere Emilio Frías Ponce), viene a señalar que “el obstáculo del respeto a las situaciones consolidadas al que acabo de referirme se trata de salvar limpiamente mediante la afirmación de que lo que ahora se contempla es una acción de responsabilidad formulada por el afectado contra quien no fue parte en el proceso”. Es decir, “lo que no concede el Tribunal Constitucional, que aplica como límite a la declaración de inconstitucionalidad el contenido del artículo 40 de la LOTC, se obtiene por vía de acción de responsabilidad del legislador. Y del mismo modo, a esta última se le reconoce una retroactividad que de ninguna manera admiten los artículos 161.1.a) de la Constitución y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional respecto de situaciones consolidadas”.

En este mismo sentido también se expresa en otro voto particular Luís María Díez-Picazo (al que se adhieren Ángel Agüallo Avilés y María Isabel Perelló Doménech), afirmando: “...el argumento en que se apoya el parecer mayoritario es que la acción de responsabilidad por daños derivados de la aplicación de una norma inconstitucional es una acción distinta de la ejercitada en el proceso en que se aplicó la norma luego declarada inconstitucional y, por tanto, no opera la cosa juzgada material...”

... Obsérvese que el art. 40.1 LOTC sería seguramente inútil o, cuanto menos, redundante si su finalidad fuera asegurar el juego de la cosa juzgada material: las leyes procesales ordinarias, que habrían de seguirse para iniciar un nuevo proceso con idénticos sujetos, objeto y causa de pedir, ya protegen la cosa juzgada material..... No se trata tanto de evitar que una declaración de inconstitucionalidad conduzca a reproponer un proceso con idénticos sujetos, objeto y causa de pedir, como de impedir que las situaciones que han alcanzado firmeza puedan ser reconsideradas, aunque sea de manera indirecta o subrepticia. Lo resuelto en virtud de la norma inconstitucional resuelto queda, sin que quepa tratar de rectificarlo por otras vías, como es la de otorgar como indemnización lo que no se pudo otorgar por la causa de pedir utilizada en el proceso fenecido”.

Por otra parte, otra discrepancia, a la que se adhiere un buen número de magistrados, con el voto mayoritario de la Sala, consiste en la advertir sobre la necesidad de modular en cada caso la responsabilidad que se declara. Así, los magistrados Manuel Campos Sánchez-Bordona y Pablo Lucas Murillo consideran que “No debería ser igual, desde este punto de vista, que una norma legal de carácter tributario sea anulada por confiscatoria que por haber sido indebidamente incluida en la Ley de Presupuestos”, entendiendo como de especial gravedad los casos en que “el contenido material del precepto con rango de ley sea contrario, desde el punto de vista constitucional, a los derechos de los ciudadanos y les haya causado un perjuicio patrimonial efectivo”. Otros magistrados inciden en este mismo sentido destacando en cada caso los aspectos de la inconstitucionalidad que consideran más relevantes y por tanto merecedores de motivar una declaración de responsabilidad patrimonial por acto legislativo.

Finalmente, no falta una opinión (L. Díez-Picazo; A. Agüallo y M. Isabel Perelló) que rechaza de plano la posibilidad de exigir alguna responsabilidad al legislador pues, de una parte, consideran que “... en línea de principio, existe un deber jurídico de soportar las leyes inconstitucionales” y que la doctrina mayoritaria “aplica a la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes inconstitucionales, sin ninguna matización,

el esquema de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Ello supone caer en una especie de <administrativización> de la ley”, porque “Salvo supuestos excepcionales de violación frontal de una norma constitucional, el juicio sobre la validez de la ley consiste en una delicada ponderación entre distintos valores o bienes jurídicos, cuyo resultado es, por ello mismo, altamente imprevisible”.

IV. La responsabilidad patrimonial en el Derecho comunitario

El propio TS en la sentencia de 17 de septiembre de 2010, de la que nos ocupamos en este trabajo nos resume la situación en este otro ámbito jurídico diciendo que “... ha sido el propio Tribunal de Justicia, a partir de su sentencia de 19 de noviembre de 1991, asunto Francovich y Bonifachi, el que ha establecido el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho Comunitario, al indicar <que el Derecho comunitario impone el principio de que los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputable> , principio que se fundamenta en el hecho de que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho Comunitario imputable a un Estado miembro.”

Tal responsabilidad es exigible con independencia del órgano autor de la acción u omisión causante del incumplimiento, incluso en los casos en los que lo haya sido un legislador nacional, lo que lo que en el ámbito tributario se traduce en el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario.

Por su parte, y del mismo modo que se argumentaba en el orden interno español, también se resuelve la cuestión de los efectos de las sentencias en relación con la “cosa juzgada” sosteniendo que “Un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, el principio de la responsabilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño “ (STJCE de 30 de septiembre de 2003. C-224/2001).

Sentados los fundamentos en que se asienta la responsabilidad del legislador interno por violación del ordenamiento comunitario, hemos de añadir que, también por obra de la doctrina del TJUE, los particulares perjudicados solo tienen derecho a indemnización cuando se cumplen los tres requisitos siguientes: que la norma de derecho de la unión violada tenga por objeto conferirles derechos, que la violación de esta norma esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los particulares.

Estos tres requisitos, que se corresponden básicamente con los deducidos por el Tribunal del art. 215 del Tratado en relación a la responsabilidad de la Comunidad por daños causados a particulares debido a actos normativos ilegales de sus instituciones, han sido objeto de una amplia jurisprudencia que ha delimitado el contenido y alcance de cada uno, al efecto de que los Tribunales nacionales, a través de los procedimientos internos, determinen si procede o no resarcir a los particulares afectados por la vulneración

del Derecho comunitario, debiendo respetarse que, cuando una sentencia del TJCE declare la violación del Derecho comunitario por alguna norma interna, la regla general es que estas sentencias tengan eficacia retroactiva o *ex tunc*, siendo la excepción que el propio Tribunal limite, por motivos de seguridad jurídica, los efectos en el tiempo.

Ahora bien, dado que, según hemos afirmado, ha de ser el juez interno quien, a través de los procedimientos fijados en su ordenamiento, determine si procede o no resarcir a los particulares afectados por la vulneración del Derecho comunitario, nos encontramos ante una remisión a los ordenamientos nacionales, lo que conduce a que la regulación que se aplique en estos casos –infracción del ordenamiento comunitario– no sea menos favorable que la aplicada a casos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, que la normativa interna haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

Así, en el ámbito tributario español, R. Falcón y J. Almudí (“El Derecho Fiscal Europeo”) en relación con la devolución de impuestos pagados en aplicación de una norma contraria al Derecho comunitario, consideran que el régimen establecido en nuestro ordenamiento, como regla general, se encontraría dentro de los márgenes en que según el TJUE debe resarcirse a los particulares, destacando que la devolución que pudieran instar los contribuyentes “no puede condicionarse a la exigencia de haber solicitado la misma o interpuesto recurso con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal de Justicia”, aunque tal petición pudiera rechazarse por haber prescrito el derecho a la misma o por existir una sentencia firme, pero nunca sobre la base de la firmeza de la propia liquidación tributaria.

V. La doctrina fijada por el Tribunal Supremo en septiembre de 2010

La doctrina del TS, anterior a 2010, sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por las Leyes internas que infringen el Derecho comunitario se basa en lo declarado en las sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005. En ellas se establecían cuatro requisitos a estos efectos (J. R. Rodríguez Carbajo “La rectificación por el TS de su doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado español derivada de las Leyes internas que infringen el Derecho comunitario”): que la norma de derecho de la Unión Europea violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares; que la violación de esta norma esté < suficientemente caracterizada >; y que exista una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los particulares, añadiéndose a ello la exigencia de que “la víctima del daño no hubiese consentido el acto administrativo causante del mismo, sino que hubiese recurrido el mismo en vía administrativa y jurisdiccional”.

En este contexto se va a dictar la sentencia de 17 de septiembre de 2010 (Sala 3ª, Sec. 6ª, Rec. 153/2007 Ponente: Lesmes Serrano, Carlos) con cuya referencia comenzábamos estas líneas.

En el caso, tras la publicación (6 de octubre de 2005) de la STJCE, asunto C-204/03, la entidad contribuyente tuvo conocimiento de la incompatibilidad de la Directiva 77/388/CEE con determinados artículos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido que le habían sido aplicados (limitaciones al derecho de deducción) sin que las liquidaciones tributarias dictadas fueran recurridas en su momento. Ante tales circunstancias formuló una reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de acto del legislador al

Consejo de Ministros, por la incorrecta transposición de dicha Directiva, solicitando ser indemnizado a los efectos de resarcir los perjuicios económicos.

Denegada esta petición por el Consejo de Ministros planteó su petición ante el TS solicitando el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJCE, a lo que accedió el TS (Auto de 1 de febrero de 2008).

La cuestión controvertida venía dada porque en la resolución denegatoria dictada por el Consejo de Ministros (Acuerdo de 12 de enero de 2007) se habían esgrimido argumentos que la entidad contribuyente consideraba no ajustados al ordenamiento comunitario. En particular, se debatía sobre varias cuestiones en la forma que pasamos a resumir.

En primer lugar sobre la existencia de una infracción del ordenamiento comunitario <suficientemente caracterizada>. Respecto de esta cuestión, el TS declara, siguiendo al TJUE, la necesidad de distinguir entre aquellos supuestos en que el Estado miembro goza de un margen de apreciación más o menos amplio y aquellos otros en que se le impone una obligación para cuyo cumplimiento no goza de ninguna discrecionalidad. A este efecto el TS se detiene en la argumentación del Tribunal de Justicia relativa a la deducción en el IVA donde señala, en lo esencial, que “... toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva...”

Ante la reiteración de esta doctrina, el TS resuelve “estimar concurrente este requisito de vulneración suficientemente caracterizada, pues los pronunciamientos del Tribunal dejan pocas opciones para justificar la postura del Estado, al señalar que en este caso no existía incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión”.

En segundo lugar, y esta es la cuestión principal que ahora nos interesa, se planteó el debate sobre la procedencia de declarar la responsabilidad patrimonial dado que la petición se dirigía contra actos no susceptibles de revisión, dado que la parte no accionó contra las liquidaciones tributarias practicadas dejándolas firmes y consentidas.

En relación a esta cuestión, el Consejo de Ministros aplicó el criterio de las SSTs de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 en las que esta situación se consideraba que rompía el nexo causal entre el daño patrimonial invocado y el acto del legislador. Criterio que había seguido la Administración Española en su Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, en la que había establecido que, en los “supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme..... no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Ante esta situación la entidad demandante instó al TS el planteamiento de una cuestión prejudicial a los efectos de que el TJCE se pronuncie sobre si el “principio de equivalencia”, es compatible con la anterior doctrina jurisprudencial de la que se deduce una diferencia de trato entre los supuestos de infracción del Derecho Comunitario y los de inconstitucionalidad a los solos efectos de negar la existencia de

responsabilidad patrimonial del Estado legislador por violación del Derecho Comunitario, lo que se tradujo en la cuestión planteada por el TS ante el Tribunal de Justicia para que se pronunciase sobre la posible contravención de los principios de equivalencia y efectividad.

A ello respondió el Tribunal de Justicia (Gran Sala), en Sentencia de 26 de enero de 2010, que: “El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”.

A la luz de la respuesta a la cuestión prejudicial, el TS viene a modificar su anterior doctrina con el siguiente razonamiento (FJ 9º).

“... la cuestión prejudicial planteada ... no versó sobre la interpretación de una norma concreta sino sobre el alcance de determinados principios estructurales del sistema jurídico comunitario como son los principios de equivalencia y efectividad en la medida en que la Sala apreciaba distinto trato en su propia jurisprudencia a las pretensiones de responsabilidad patrimonial de Estado legislador cuando la reclamación se fundaba en los perjuicios derivados de un acto firme dictado en aplicación de una norma posteriormente declarada inconstitucional respecto de aquellos otros actos firmes que se dictaron en aplicación de normas de rango legal respecto de las que el TJCE declaró posteriormente que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario...”

La respuesta prejudicial de la Sentencia de 26 de enero de 2010 del TJCE no ofrece duda: la doctrina de este Tribunal Supremo... sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Ello obliga, por el principio de vinculación a que antes nos hemos referido, a rectificar la doctrina sentada en las sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, ...

Con ello, se viene a dar, resumimos, un “giro importante en relación con nuestra jurisprudencia interna, que venía exigiendo el agotamiento de las vías de recurso administrativas y judiciales internas contra el acto lesivo como requisito para poder acceder a una reclamación de responsabilidad patrimonial basada en la infracción del Derecho comunitario” (Yolanda Martínez Muñoz “La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho comunitario después de la STJCE de 26 de enero de 2010”).

Sentado lo anterior puede afirmarse que no constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por parte de TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L. el hecho de que no impugnara las liquidaciones tributarias relativas al IVA en las que se había aplicado la regla de prorata posteriormente declarada contraria al Derecho Comunitario por la STJCE de 6 de octubre de 2005.”

Una vez eliminada la duda sobre la incompatibilidad de su anterior doctrina con el sentido que debe atribuirse al ordenamiento comunitario, el TS constata que, en el caso, se han cumplido todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial, pues la norma jurídica vulnerada -Sexta Directiva- confería a los particulares el derecho a la deducción de IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella; que tal infracción era suficientemente caracterizada; y que existía una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pudiera entenderse rota por el hecho del que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada.

VI. Conclusiones

Hemos señalado que la doctrina ha venido criticando la extensión desproporcionada que se daba en nuestro ordenamiento a la figura de la responsabilidad patrimonial del legislador, por lo que es legítimo pensar que esta crítica se incrementará respecto de los criterios fijados en las nuevas sentencias del TS (septiembre de 2010) ya que vienen a ampliar la anterior “generosidad” con que se abordaba la cuestión respecto de las soluciones elaboradas en otros Estados de nuestro entorno.

Por nuestra parte, creemos que lo más probable es que las cosas no discurren por ese cauce sino que nuestro TS se plantee reconsiderar su doctrina en relación con los efectos de la sentencias del TC declarando la inconstitucionalidad de las leyes. De este modo, en virtud de los principios de equivalencia y efectividad, se revisará también la doctrina aplicable a los efectos de las sentencias del TJUE que declaren la vulneración del Derecho comunitario. Necesariamente esta previsible revisión habrá de ajustarse a una serie de pautas que ya vienen señalando varios autores.

En primer lugar, es necesario que, en cualquier caso, una nueva doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del legislador se ajuste enteramente a los criterios fijados en la jurisprudencia del TJUE, con la finalidad de aplicar estos criterios tanto en relación con los efectos de las leyes contrarias al derecho comunitario como en relación con las que sean declaradas inconstitucionales (En este sentido, López Carbajo).

Dentro de estos márgenes, es previsible que la nueva doctrina, en cuya elaboración ha de participar el TC, tome en consideración los criterios expresados por los magistrados en los votos discrepantes de la sentencia de 2 junio de 2010, cuyo resumen hemos ofrecido anteriormente. Especialmente, los que defienden la necesidad de diferenciar los casos en que la infracción de la constitución sea formal o material, así como tomar en consideración la intensidad de la infracción constitucional, criterio este que podría coincidir con la “violación suficientemente caracterizada” del Derecho comunitario.

Finalmente, es posible que haya de revisarse nuestro ordenamiento para limitar los efectos de las sentencias en los casos en que los contribuyentes hubiesen consentido los actos de aplicación sin impugnarlos a través del oportuno sistema de recursos, ya que la jurisprudencia del TJUE ha sido sensible al principio de seguridad jurídica para distinguir los casos en que los interesados no han recurrido los actos de aplicación de leyes contrarias al Derecho comunitario, de aquellos otros que sí lo hicieron aunque sus pretensiones no fueran estimadas (Begoña Sesma).

No se trata de propugnar “un paso atrás” en el estado de la cuestión, sino de repensar una doctrina que, además de suscitar dudas sobre su justificación en muchos casos, desconoce el coste económico que puede tener en el futuro, dato este que ha de sopesarse en relación con el coste que, para los contribuyentes, también ha supuesto la aplicación de una ley cuya validez ha sido objeto de un pronunciamiento negativo.



Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario^{1*}

Jaime Aneiros Pereira

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

Miembro de la AEDAF

Resumen

El presente trabajo analiza las principales novedades que se derivan de la reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 para la protección de la obligación tributaria. Estas novedades no se refieren sólo al delito fiscal sino que, fundamentalmente, afectan a otras instituciones como el delito de blanqueo de capitales, la prescripción o la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Palabras clave

Delito fiscal, delito de blanqueo de capitales, responsabilidad de personas jurídicas.

Abstract

This article analyzes the main changes introduced with the reform of the Spanish Criminal Code by the Organic Law 5/2010 from a Tax Law point of view. These legislative developments do not only affect to the tax crime but mainly, to other institutions such as the crime of money laundering, prescription or criminal liability of legal persons.

Key words

Tax crime, Money laundering, criminal liability of legal persons.

¹ * Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación DER2008-4905 que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación e INCITE 09399264PR que financia la Consellería de Industria de la Xunta de Galicia.

Sumario

1. Introducción
2. Aspectos sustantivos de la reforma del Código Penal
 - 2.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y de otro tipo de entidades
 - 2.2. La previsión de penas específicas para las sociedades
 - 2.3. El comiso de bienes como pena y sus repercusiones
 - 2.4. La prescripción de los delitos
 - 2.5. El principio de irretroactividad de las disposiciones no favorables
3. La tutela penal de la Hacienda Pública
 - 3.1. El marco penal de protección del crédito tributario
 - 3.2. El delito fiscal
 - 3.3. Las modificaciones en los restantes delitos contra la Hacienda Pública
4. La protección indirecta de la Hacienda Pública: el delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales. Las repercusiones para los profesionales del asesoramiento
 - 4.1. La reforma silenciosa realizada mediante la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales
 - 4.2. Las conductas típicas del delito. La integración del tipo penal en blanco por la normativa preventiva y su relevancia
 - 4.3. El tipo subjetivo del delito
 - 4.4. La imputación del delito de blanqueo de capitales y la asesoría fiscal
5. La cuestión del delito fiscal como delito previo.
6. Conclusiones.

1. Introducción

El pasado 23 de junio de 2010 se publicó en el BOE la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio por la que se reforma el Código Penal. La Disposición Final Séptima de la Ley establece la entrada en vigor de la reforma a los seis meses de la publicación por lo que, desde el 23 de diciembre de 2010, están ya en vigor los cambios normativos que se aplican a las nuevas situaciones típicas que se planteen.

La reforma incluye novedades en un amplio sector, que suele identificarse con la llamada criminalidad económica, pero nos centraremos, en este trabajo, en aquellos aspectos de mayor relevancia para el ámbito tributario que no son otros que los que, de forma directa o indirecta, regulan la tutela penal del crédito tributario. En este sentido, cabe destacar que las novedades no se encuentran tanto en el tipo del delito fiscal como en otros, como el de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes que también

pueden ser aplicables a los supuestos en los que se evaden cantidades a las arcas públicas o se trata de evitar la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

De hecho, una simple lectura de la modificación puede llevar al error de entender que no hay apenas cambios sustanciales cuando lo cierto es que por la pretensión de la conexión entre delito fiscal y blanqueo de capitales puede endurecerse la respuesta penal. Este mismo efecto se persigue, también, con la inclusión de las deudas tributarias prescritas en el importe de la responsabilidad derivada del delito o con la elevación de las penas en otros delitos como el de alzamiento de bienes para la defraudación en el ámbito de la recaudación tributaria.

Con todo, la importancia de la reforma se encuentra en el Libro I del Código Penal o, lo que es lo mismo, en la llamada “parte general” del Derecho Penal. Así, cuestiones como la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la prescripción de los delitos o las penas tienen trascendencia para el ámbito tributario.

En definitiva, tres bloques de cuestiones tienen relevancia desde el punto de vista tributario: las que afectan a la tutela del crédito tributario, las que se refieren a los delitos conexos y, finalmente, las relativas a la parte sustantiva general de los delitos. Comenzaremos nuestras reflexiones por este aspecto para, posteriormente, abordar las implicaciones en el tipo del delito fiscal y en el del delito de blanqueo de capitales.

2. Aspectos sustantivos de la reforma del Código Penal.

2.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y de otro tipo de entidades.

La primera de las novedades que introduce la reforma es la de la eliminación de la regla tradicional del Derecho Penal español, de acuerdo con la cual “*societas delinquere non potest*” que caracteriza al sistema de penas romano-germánico². Los argumentos tradicionalmente esgrimidos para defender esta postura se basaban en que las personas jurídicas no tienen capacidad de acción en sentido jurídico-penal ya que ésta es un comportamiento físico presidido por elementos psicológicos³. Tampoco tienen capacidad de culpabilidad porque se basan en la imputación subjetiva de hechos a autores individuales. Finalmente, los fines de las penas se resienten en la medida en que la retribución se basa en la culpabilidad, y la prevención actúa sobre los sujetos que son capaces de entender los efectos desfavorables que puede conllevar la imposición de una pena⁴.

2 Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal Económico. Parte General*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, pág. 229. Más recientemente, vid. RODRIGUEZ RAMOS, L., “Nuevos aspectos dogmáticos y procesales del principio *societas delinquere non potest*” en *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas: una perspectiva comparada*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2001, pág. 165 y ss.

3 Vid. NÚÑEZ CASTAÑO, E., *Responsabilidad penal en la empresa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 59 y ss., donde la autora expone el fundamento de la traslación de la responsabilidad de la persona jurídica a las personas físicas que la dirigen.

4 Vid. BACIGALUPO, S., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, Bosch, 1998, págs. 129 a 140.

El nuevo artículo 31 bis del Código Penal establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Se produce, así, un cambio radical en el sistema español de autoría penal que trata de justificarse por la incorporación a nuestro ordenamiento de lo señalado en distintos acuerdos internacionales ratificados por España, así como por la aproximación de nuestra legislación a otras de nuestro entorno⁵. Esta cuestión había encontrado apoyo en un sector de la doctrina penal que se mostraba favorable a admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁶ amparándose en compromisos internacionales que proponían la aplicación de la responsabilidad y de las sanciones penales a las empresas cuando la naturaleza de la infracción, la gravedad de la culpabilidad de la empresa y la necesidad de prevenir otras infracciones así lo exigiesen⁷. La imposición de sanciones a las personas jurídicas ya había sido declarada constitucional por la STC 246/1991, de 19 de diciembre que señaló que ello no supone la supresión del elemento de la culpabilidad sino simplemente su aplicación de modo distinto a como se hace en las personas físicas.

Sea como fuere, de esta forma se incorpora una especie de autoría formal de las sociedades, compatible con la autoría material de las personas que actúan en su nombre. Así, ante las tres posibilidades existentes -sancionar a la entidad, sancionar a las personas físicas que componen sus órganos o establecer una responsabilidad acumulada-, el legislador penal asume la que permite reprimir al autor material y a quien se puede beneficiar del resultado delictivo.

Esta novedad plantea, al menos, dos primeras cuestiones. La primera se refiere a si la autoría de las sociedades está prevista para todos los delitos o solamente para algunos. La solución legal es la de limitarla sólo a los supuestos previstos en el Código, es decir, para aquellos tipos delictivos en los que expresamente así se establezca⁸. Ello sucede, por lo que ahora nos interesa, en el caso de los *delitos*

5 Por ejemplo, el artículo 121-2 del Código Penal francés que compatibiliza la responsabilidad de las personas jurídicas y de las personas físicas autores o cómplices de los hechos. También acepta este modelo el Código Penal noruego de 1992.

6 Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., "Culpabilidad y persona jurídica" en VV.AA., *I Congreso Hispano-Italiano del Derecho penal Económico*, Universidad de A Coruña, 1998, pág. 13 y ss.; MUÑOZ CONDE, F., "Delincuencia económica: estado de la cuestión y propuestas de reforma" en VV.AA., *Hacia un Derecho Penal económico*, Madrid, BOE, 1995, pág. 265; GARCÍA ARÁN, M., "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas" en VV.AA., *I Congreso Hispano-Italiano del Derecho penal Económico*, Universidad de A Coruña, 1998, pág. 45; RODRÍGUEZ RAMOS, L., "Societas delinquere non potest. Nuevos aspectos dogmáticos y procesales de la cuestión", *La Ley*, 3 de octubre de 1996, pág. 1; SILVA SÁNCHEZ, J.M., "La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos" en VV.AA., *Fundamentos de un sistema europeo de Derecho Penal. Homenaje a Claus Roxin*, Barcelona, 1995, pág. 358 y ss.; PÉREZ MANZANO, M., "La responsabilidad penal de las personas jurídicas", *Actualidad Penal*, núm. 2, 1995, pág. 26; ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., "Capacidad de acción y capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas", *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pág. 613.

7 Vid. el texto de la recomendación en BACIGALUPO, S., *La responsabilidad penal ...*, ob. cit., pág. 145 y ss.

8 Entre otros delitos, se contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas en los delitos de corrupción en el sector privado, en las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, inmigración ilegal, ataques a sistemas informáticos.

*contra la Hacienda Pública*⁹ y en los *delitos de blanqueo de capitales*¹⁰.

La segunda, se refiere al sistema de atribución de responsabilidad desde la persona física a la persona jurídica. La Exposición de Motivos advierte que se ha optado por una doble vía que pretende hacer posible dicha imputación tanto si el delito se comete en nombre de la sociedad y en su provecho, como si no se ha ejercido el debido control sobre los empleados. En la primera de las vías se contempla un sistema de atribución basado en el carácter doloso de la conducta de los “representantes legales y administradores de hecho o de derecho” que ha cometido un delito “en nombre o por cuenta” de las sociedades “y en su provecho”.

Se trata de cuestiones todas ellas que deben ser objeto de prueba en el proceso, sin que sea posible una imputación objetiva. De todos modos, conviene llamar la atención ya sobre la idea de beneficio pues la responsabilidad penal será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Esta es una de las cuestiones más discutibles jurídicamente puesto que supone condenar a una sociedad por el mero resultado y sin determinar la cadena de responsabilidades.

La imputación del delito a la persona jurídica también tendrá lugar cuando ésta no haya ejercido el debido control sobre sus empleados. Al igual que en el caso anterior, se trata de delitos cometidos “por cuenta y en provecho” de las sociedades por quienes están sometidos a la autoridad de los administradores o de quien ostente la representación legal de la entidad. Se trata de delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales, por lo que el ejercicio normal de la actividad de una sociedad pero de modo fraudulento o delictivo por parte de los empleados puede acarrear responsabilidad penal. Se trata de una especie de culpa “in vigilando” que es, esencialmente, una actitud culposa.

También aquí se plantean problemas de prueba de la intención del sujeto y del provecho para la sociedad, sobre todo en aquéllas que adopten sistemas de control de la actuación de los empleados.

Trasladando esta cuestión al ámbito del delito fiscal, ello exigirá la prueba de que el delito fiscal se ha cometido para provecho de la sociedad, lo cual puede ser factible si se aprovecha el resultado del delito –cuota defraudada– en las actividades propias de la entidad o si se transfiere al patrimonio de los socios. La penalidad de estos comportamientos resulta mayor si se tiene en cuenta la punición del autoblanqueo de capitales, es decir, aquellos supuestos en los que el sujeto se aprovecha de bienes procedentes de un

9 El nuevo artículo 310 bis establece que «Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.»

10 El apartado 2 del artículo 302 del Código Penal pasa a tener la siguiente redacción «2. En tales casos, cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis sea responsable una persona jurídica, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. b) Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.»

delito.

Del mismo modo, será posible apreciar la existencia de un delito tanto cuando los empleados de la entidad defraudan a la Hacienda Pública para aprovecharse de los resultados del mismo o, sobre todo, si utilizan a la sociedad como pantalla para lavar dinero procedente de una actividad delictiva sin que los protocolos internos de la entidad detecten estos comportamientos. Los problemas, de nuevo, se centran en la prueba del conocimiento de los hechos y en la no sancionabilidad de la culpa leve.

Sin embargo, una de las cuestiones que mayor trascendencia práctica pueden tener, y que no se desprende de la nueva regulación sino de la jurisprudencia constitucional, es la de la aplicación del derecho a no autoincriminarse¹¹. Sobre esta cuestión, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha consolidado la doctrina, en la sentencia de 3 de mayo de 2001 (asunto JB vs Suiza), en la que establece que el derecho a no autoincriminarse debe entenderse vulnerado cuando se utiliza información obtenida bajo coacción para imponer una sanción y, precisamente, una de las formas de coacción es la amenaza de la imposición de una sanción por no aportar elementos de prueba.

Nuestro Tribunal Constitucional, en cambio, ha realizado una interpretación restrictiva de la aplicación de este derecho en las SSTC 18/2005, de 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo. En ambos casos se trataba de supuestos en los que la condena por delito fiscal se sustentaba en el material probatorio obtenido por la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, dirigido frente a la sociedad.

Sin entrar en consideraciones de fondo, sí interesa dejar claro que el argumento utilizado por el Tribunal Constitucional era el de que el procedimiento de comprobación y el proceso penal se habían dirigido frente a sujetos distintos –sociedad y administrador, respectivamente–. Por lo tanto, desde la entrada en vigor de la reforma penal puede considerarse alterada la situación normativa y fáctica que sustenta la decisión del órgano jurisdiccional español y se puede defender la total aplicación de este derecho desde el inicio de actuaciones inspectoras.

Esta nueva regulación plantea otra serie de aspectos problemáticos como la valoración de las circunstancias personales del autor, los efectos de la excusa absolutoria de la regularización, la proporcionalidad de las penas y otras. Pero el Código Penal se ha ocupado expresamente del problema que podría suponer, para el nuevo sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, la extinción de la personalidad de la entidad. Así, para evitar la burla del nuevo régimen si se produce una disolución encubierta o la reorganización de la sociedad –transformación, fusión, absorción o escisión–, se incluyen una serie de previsiones específicas. Una de ellas consiste en que la responsabilidad penal

11 Sobre esta cuestión ya nos habíamos pronunciado en el trabajo “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, QF, n. 17, 2001, p. 9 y ss. Con anterioridad a este trabajo se habían pronunciado sobre esta cuestión AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., “Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente” en VV.AA., *Anales de las XX Jornadas del ILDT*, vol. I, Brasil, 2000. Igualmente, deben tenerse en cuenta recientes trabajos de referencia en esta materia. Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004; PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Tecnos, Madrid, 2009 y SARRÓ RIU, J., **El derecho a no autoinculparse del contribuyente: vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda**, Bosch, Barcelona, 2009.

se transmite a la nueva entidad resultante de la reorganización que mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados o la que continúe la actividad económica, de acuerdo con el artículo 130 del Código.

De cláusula de cierre, también se puede considerar la previsión del artículo 129, ya que contempla, precisamente, el supuesto de que el delito sea cometido por “empresas” o “entidades” que carecen de personalidad jurídica. Como es sabido, nuestro ordenamiento reconoce la consideración de contribuyentes de determinadas entidades que carecen de personalidad jurídica –comunidades de bienes, partnerships y otros- pero que pueden realizar actividades económicas. Pues bien, este precepto permite al juez imponer las mismas consecuencias accesorias que si se tratase de una sociedad.

2.2. La previsión de penas específicas para las sociedades.

El artículo 33 del Código Penal concreta un catálogo de penas para las personas jurídicas, que se añaden a las hasta ahora denominadas consecuencias accesorias –disolución, suspensión de actividades por un plazo no superior a cinco años, clausura de establecimientos por el mismo periodo—. Se trata de las siguientes: multa por cuotas o proporcional; la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas; la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social; la prohibición para realizar en el futuro las actividades con las que se ha cometido el delito o la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o los acreedores¹².

Como puede apreciarse, se trata de sanciones de gran importancia que pueden afectar a la propia existencia de la entidad o a sus actividades. El ordenamiento tributario ya contemplaba alguna de estas medidas en el ámbito de la represión del contrabando y en las infracciones en materia de Impuestos Especiales, por lo que no son una auténtica novedad en el *Derecho Sancionador Tributario* aunque sí en la incorporación al Código Penal. Con ello se procede a elevar el rango de determinadas sanciones administrativas que ya venían siendo aplicadas en los casos más graves. los delitos contra la Hacienda Pública son uno de los ámbitos en los que se admite la comisión delictiva por personas jurídicas y entidades. El nuevo artículo 310 bis contiene las sanciones a imponer cuando se cometan delitos contra la Hacienda Pública y el criterio seguido es el de hacer depender la pena de la que se imponga a la persona física. Así, cuando el delito cometido por la persona física tenga una pena de más de dos años, se impondrá una multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida. En los supuestos de delito contable, la multa será de seis meses a un año.

La imposición de sanciones a las personas jurídicas es la lógica consecuencia de la atribución de responsabilidad a éstas y, de nuevo, su justificación se encuentra en la aproximación de nuestra legislación a la de otros países miembros de la Unión Europea, así como a la transposición de determinadas Directivas.

Además, debe tenerse en cuenta la previsión de la imposición adicional de otras medidas más severas sólo para los supuestos cualificados que se ajusten a las reglas fijadas en el nuevo artículo 66 bis. Este precepto establece una regla general que consiste en una remisión a las reglas 1.^a a 4.^a -relativas a la

12 Sobre alguna de estas sanciones no pecuniarias, ya nos habíamos pronunciado en *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

conurrencia de circunstancias atenuantes o agravantes- y 6.ª a 8.ª -sobre concurrencia de atenuantes y agravantes- del primer número del artículo 66.

La regulación se completa con unas reglas específicas para decidir sobre la imposición y la extensión de las penas previstas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 –*disolución, suspensión de actividades, clausura de locales, prohibición de realizar actividades, inhabilitación para obtener subvenciones, intervención judicial*- relativas a las penas a imponer a las personas jurídicas. En estos supuestos, las penas se impondrán teniendo en cuenta los siguientes criterios: a) Su necesidad para prevenir la continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos. b) Sus consecuencias económicas y sociales, y especialmente los efectos para los trabajadores. c) El puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control.

Todo ello deberá ser objeto de específica motivación en la sentencia judicial condenatoria para salvaguardar las exigencias del derecho a la presunción de inocencia y de la tutela judicial efectiva pues la Ley se limita a formular criterios generales cuya apreciación en el caso concreto precisa de elementos de juicio fundados en un enlace racional entre los hechos y las consecuencias de los mismos. En los dos primeros casos la atención se centra en los efectos de la actividad delictiva mientras que en el último, se pone la atención en el ejecutor material de los hechos. En el ámbito estrictamente administrativo-tributario, en cambio, se tienen en cuenta los antecedentes puesto que se imponen en caso de comisión repetida de infracciones.

Cuando las penas previstas en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33 –*suspensión de actividades, clausura, prohibición de actividades, incapacidad para obtener subvenciones, intervención judicial*- se impongan con una duración limitada, ésta no podrá exceder la duración máxima de la pena privativa de libertad prevista para el caso de que el delito fuera cometido por persona física.

Para la imposición de las sanciones previstas en las letras c) a g) por un plazo superior a dos años será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: a) Que la persona jurídica sea reincidente. b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

Los requisitos para las sanciones de disolución, de prohibición de realizar actividades, y para la imposición por un plazo superior a cinco años de la pena de prohibición de actividades y de incapacidad para recibir subvenciones, son que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: a) Que concurra reincidencia por haber cometido tres delitos del mismo Título del Código. b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

En el caso de la multa, debe tenerse en cuenta que el nuevo apartado 5 del artículo 53 contempla la posibilidad de aplazar el pago, durante un período de hasta cinco años, cuando su cuantía ponga probadamente en peligro la supervivencia de aquélla o el mantenimiento de los puestos de trabajo existentes en la misma, o cuando lo aconseje el interés general.

Por último, se regulan con carácter limitado los supuestos de atenuación de la responsabilidad de las personas jurídicas –artículo 31 bis 4- , entre los que destacan la confesión de la infracción a las autoridades,

la reparación del daño y el establecimiento de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro puedan cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica. En un caso, se trata de eliminar los efectos del delito cometido por un sujeto integrado en la estructura de la sociedad y, en el último supuesto, implicará la aprobación y puesta en práctica de protocolos de actuación interna en el ámbito societario para detectar conductas contrarias al ordenamiento y, desde un punto de vista práctico, con los que evitar la traslación de responsabilidad a la persona jurídica.

2.3. El comiso de bienes como pena y sus repercusiones.

La Ley Orgánica 5/2010 también modifica el artículo 127 del Código Penal que regula el comiso como una de las consecuencias accesorias al delito. Como es sabido, el comiso consiste en privar al autor de los efectos que provengan del mismo y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como las ganancias provenientes del delito. Es importante distinguir los dos ámbitos de actuaciones del decomiso o comiso¹³. Por un lado, los bienes e instrumentos del delito y, por otro, las ganancias obtenidas. Es en este último aspecto donde se pone de manifiesto uno de los objetivos de la delincuencia económica al pretender obtener un beneficio económico, por lo que puede pensarse que una de las sanciones que mayor efecto preventivo y represivo pueden tener es, precisamente, el de privar al delincuente del resultado que pretendía obtener.

La nueva redacción es el resultado de la transposición de la Decisión Marco 2005/212/JAI del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los productos, instrumentos y bienes relacionados con el delito¹⁴. Por ello, se trata de establecer unas normas comunes relativas al seguimiento, embargo, incautación y decomiso de los productos del delito es objetivo prioritario para conseguir una eficaz lucha contra aquella. El legislador español se ha dado cuenta de la importancia de esta medida pero, en cambio, no ha procedido a realizar una regulación separada del comiso de efectos e instrumentos y del comiso de ganancias, dado que ambas consecuencias accesorias poseen fines distintos y se rigen por diferentes principios.

Es así, que el comiso de ganancias cuenta con un insuficiente respaldo legal pese a ser una de las cuestiones que puede ser objeto de mayor relevancia en la represión de la delincuencia económica. Uno de los aspectos importantes será el que el sujeto demuestre el origen lícito del presunto producto del delito o de otros bienes expuestos a decomiso.

El comiso está expresamente previsto para el delito de blanqueo de capitales y es, precisamente, una de las circunstancias que la jurisprudencia ha establecido para que el citado delito absorba al delito fiscal por aplicación de las reglas sobre el concurso de normas¹⁵. La nueva regulación plantea el interrogante de si la relación entre el delito fiscal y el de blanqueo de capitales va a ser el de la consunción o el concurso. La interpretación de la reforma parece llevar a esta segunda conclusión.

13 Sobre esta pena, vid. AGUADO CORREA, T., El comiso, Madrid, Edersa, 2000.

14 El artículo 2 de la citada Decisión señala "1. Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para poder proceder al decomiso, total o parcial, de los instrumentos y productos de infracciones penales que lleven aparejadas penas privativas de libertad de duración superior a un año, o de bienes cuyo valor corresponda a tales productos. 2. Por lo que respecta a las infracciones fiscales, los Estados miembros podrán aplicar procedimientos distintos de los penales con el fin de privar al autor del producto de la infracción".

15 Vid, por todas, la STS de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008\7129) y antes la STS de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001/751).

Desde el punto de vista tributario, debe tenerse en cuenta la relevancia fiscal del comiso¹⁶. Es decir, debe determinarse si el resultado delictivo puede ser sometido o no a imposición

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, en el delito fiscal, la ganancia del delito no se limita necesariamente a la cuota defraudada. Ésta constituye el resultado típico y será objeto de exigencia a través del correspondiente procedimiento administrativo o como responsabilidad civil derivada del delito. Por el contrario, la ganancia puede venir referida al importe de las ventas obtenidas en un supuesto en el que, por ejemplo, se despachan a exportación unas mercancías que, posteriormente, son objeto de comercio en el mercado interior sin que –obviamente– se haya producido su salida del territorio aduanero.

2.4. La prescripción de los delitos.

Son varias las novedades generales de la regulación de la prescripción aunque se pueden reconducir a dos: las relativas a los plazos de prescripción y las relativas a las reglas de cómputo.

En relación con los plazos, se ha optado por elevar el plazo general de prescripción de los delitos a cinco años para evitar los problemas de impunidad que se estaban produciendo en algunos delitos –estafas, delitos urbanísticos, algunos delitos contra la Administración pública–.

El plazo de prescripción del delito fiscal sigue siendo de cinco años pero debe tenerse en cuenta que el nuevo apartado 5 del artículo 305 viene a dejar sin efecto la prescripción tributaria al establecer que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal. Ello supone eliminar la trascendencia penal de la prescripción tributaria¹⁷ para exigir, como responsabilidad civil, una deuda tributaria que puede llevar prescrita el doble de años que lo que exige la normativa tributaria. En definitiva, se resucita una obligación prescrita y con ello se deja sin efecto la prescripción tributaria.

El Proyecto de modificación del Código Penal contenía, inicialmente, una ampliación de la prescripción del delito fiscal a 10 años. El resultado final al que llega la reforma es más amplio aún, pero va en la misma dirección de obviar la naturaleza jurídica del tipo enjuiciado como norma penal en blanco y de forzar el significado de la responsabilidad civil derivada del delito. Ésta obliga a reparar el daño patrimonial causado sólo si se demuestra que concurren todos los elementos integrantes del delito. En los casos en los que la deuda tributaria esté ya prescrita puede haber desaparecido la lesión al bien jurídico protegido, el

16 BLAZQUEZ LIDOY, A., y HERRERA MOLINA, P.M., “El tratamiento tributario de los actos ilícitos” en VV.AA., Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Lex Nova, Valladolid, 2005, Tomo I, p. 1169 y ss. Igualmente, vid. SOLER ROCH., M.T., “La tributación de las actividades ilícitas”, Civitas-REDF, núm. 85, 1995, p. 13 y ss; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., Los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF, Marcial Pons, Madrid, 1996; CHICO DE LA CÁMARA, P., Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF, Marcial Pons, Madrid, 1999; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal” en VV.AA., Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2000; HERRERA MOLINA, P.M., Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria), IEF, Madrid, 2003;

17 Los Tribunales ya habían relativizado esta cuestión amparándose en la dualidad de órdenes jurídicos. En efecto, el Tribunal Supremo ya ha consolidado la doctrina sobre que ha de aplicarse el período de prescripción que señala el Código Penal, aunque sea inferior el de prescripción tributaria. Vid. Las SSTs de 10 de octubre de 2001, de 30 de octubre de 2001, de 15 de julio de 2002 y la más reciente de 6 de octubre de 2006.

objeto del delito e, incluso, el resultado típico ya que la cuota tributaria es un elemento que integra el tipo. Además, desde el punto de vista procesal, pueden existir algunas dificultades probatorias derivadas de la necesidad de estimar o presumir cuotas, de la dificultad de obtener pruebas de terceros a los que se extiende la prescripción de la obligación tributaria y porque se alegue la nulidad de las pruebas obtenidas por la Inspección pasado el plazo de cuatro años.

Pese a que formalmente puede haberse mantenido el plazo de prescripción en cinco años y abandonar la intención inicial de la reforma, debemos advertir que ello no será así en todos los casos. El nuevo artículo 131.5 que señala que “en los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”. De este modo, se establece una especie de *vis atractiva* del plazo de prescripción del delito más grave sobre los demás. Ello significa que si el delito fiscal concurre con el de blanqueo de capitales, el plazo de prescripción será de diez años y ello tanto si se aplica la técnica del concurso como la de la conexidad.

Se aumenta, así, el plazo de prescripción del delito fiscal en los casos en los que concurra con el de blanqueo de capitales. Ello sucederá en bastantes ocasiones puesto que el artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales contempla, entre los bienes susceptibles de lavado, a la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, no serán infrecuentes supuestos en los que, evadidas deudas tributarias en la cuantía integrante del tipo delictivo, se utilizan los recursos financieros en otras actividades lícitas o ilícitas.

Por otra parte, en lo que se refiere al cómputo de la prescripción, hay que destacar que se ha prestado especial atención a la modificación de la interrupción de la prescripción. Así, el artículo 132.2 del Código ha venido a señalar que la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta. Se trata de una cuestión que, en la jurisprudencia penal, dio lugar a diversidad de interpretaciones que, básicamente y descartadas las posturas extremas –remisión del expediente y apertura del juicio oral–, pueden reconducirse a tres: la interrupción se produce con la interposición de la denuncia o querrela, tiene lugar con la apertura de diligencias previas o, finalmente, se interrumpiría la prescripción con el auto de procesamiento.

La regla 1ª de este artículo 132.2 del Código Penal señala que “se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta”. Ello es una plasmación de la doctrina establecida en la STC 63/2005, de 14 de marzo en la que el intérprete de la Constitución, entrando a conocer de una cuestión de legalidad ordinaria, vino a establecer la necesidad de un acto jurisdiccional para entender interrumpida la prescripción *“toda vez que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito sino el delito mismo, lo que sólo puede suceder por medio de la persecución estatal, esto es, mediante la omisión, en el plazo que en cada caso venga legalmente establecido, del imprescindible acto de interposición procesal que supone trámite imprescindible para el ejercicio del ius puniendi”*¹⁸.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que “no puede considerarse razonable una interpretación del indicado

18 Fundamento Jurídico 5 de la sentencia.

Para que exista un delito
contra la Hacienda
Pública es necesario
que exista un perjuicio
económico, bien porque
se reduzca la recaudación
bien porque se perciban
cantidades a las que
no se tiene derecho, y
ese perjuicio ha de ser,
además, actual y vigente.

precepto que deje la interrupción del plazo de prescripción en manos de aquéllos – se refiere a los denunciantes o querellantes-, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del ius puniendi dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad”.

Se acoge, así, la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo¹⁹, de la que es muestra la STS de 19 de mayo de 2005, cuando señala

que es “la resolución judicial que acuerda incoar Diligencias Previas la que interrumpe la prescripción, siendo indiferente que, la «notitia criminis», es decir, el conocimiento de hechos delictivos que se atribuyen a personas o grupos perfectamente identificados, revista la forma de denuncia o de querella ya que lo relevante es la existencia de una resolución judicial que reviste la forma de Auto, en cuanto que tiene antecedentes de hecho, Fundamentos jurídicos y parte dispositiva y contra el mismo cabe el Recurso de Reforma. Este auto contiene la decisión judicial de investigar el hecho y perfilar la participación del denunciado o querellado”.

Así pues, debe tenerse en cuenta –incluso para los asuntos pendientes- que no cualquier acto tiene eficacia interruptiva sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente al buen fin de la represión de las conductas.

Por último, procede hacer una mención a la auténtica novedad que incorpora la regla 2ª del artículo 132.2 del Código Penal porque crea una categoría inexistente en nuestro Derecho: la suspensión de un plazo de prescripción. Lo jurídicamente correcto sería hablar de interrupción de la prescripción y suspensión de los plazos de caducidad. Cuestión distinta sería la introducción de una causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, aspecto éste al que seguramente tenderá la interpretación del precepto por la doctrina y los tribunales.

19 La línea jurisprudencial minoritaria señala –STS de 15 de octubre de 1994- que el procedimiento se dirige contra el culpable en el momento de abrirse el juicio oral –en el procedimiento abreviado- ya que el auto de apertura equivale al auto de procesamiento en el juicio ordinario. Frente a esta postura minoritaria, la línea jurisprudencial preponderante en los últimos tiempos es la que señala que el procedimiento se dirige contra el culpable cuando se interpone la denuncia o querella –SSTS de 30 de septiembre de 1997, 3 de octubre de 1997 y 11 de noviembre de 1997 (ponente Conde-Pumpido)-. La tercera línea jurisprudencial, que es la que viene a asumir el Tribunal Constitucional, - representada por las SSTs de 16 de diciembre de 1997, de 7 de junio de 1997, de 19 de diciembre de 1996, de 6 de julio de 1995, entre otras - señala que la interrupción de la prescripción se produce con la admisión a trámite de la querella o, incluso, con la incoación de diligencias previas.

Pues bien, la citada regla establece que “la presentación de querella o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querella o de formulación de la denuncia”.

Pese a la aparente inocuidad de este precepto, ello puede dar lugar a situaciones en las que, en el último día del plazo de prescripción, se presente la denuncia sin haber realizado actuaciones sustantivas de investigación y confiando en que sea el órgano judicial el que, en dicho plazo dilatorio, realice investigaciones que puedan finalizar con la imputación del sujeto. En estos casos, debe tenerse presente la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en el sentido de establecer que no es válido el establecimiento de una ampliación extralegal del plazo de prescripción y que sólo las actuaciones que realmente pretenden determinar la incriminación de un sujeto interrumpen la prescripción.

El precepto establece que si, dentro de dicho plazo, se dicta contra el querellado o denunciado una resolución judicial motivada por la que se le imputa la comisión de un delito, se entiende producida la interrupción de la prescripción por la interposición de la denuncia o querella. Por el contrario, el cómputo del plazo de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querella o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querella o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones.

2.5. El principio de irretroactividad de las disposiciones no favorables.

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables prohíbe la aplicación a situaciones pasadas²⁰. Sin embargo, este principio general presenta un matiz especial en el Derecho sancionador ya que la retroactividad de las disposiciones sancionadoras está vedada en cuanto contengan disposiciones no favorables al infractor pero no en la medida en que resulten más beneficiosas²¹.

Podemos decir, por tanto, que nos encontramos ante un fenómeno que presenta dos caras. El anverso vendría constituido por la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras y el reverso sería la retroactividad de las disposiciones favorables para el infractor. En efecto, en el ámbito punitivo, la exigencia de *lex previa* ha llevado siempre consigo la peculiar configuración del juego de la retroactividad de modo distinto a otros sectores del ordenamiento²². Así, mientras que la regla general es que las leyes se dictan para regular la realidad presente y futura, salvo que expresamente prevean su aplicación hacia el pasado, en el Derecho sancionador no ocurre lo mismo ya que no es posible la retroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables. Por el contrario, sí resulta obligada la aplicación de las disposiciones más favorables.

20 Vid. art. 4.2 del Código Civil.

21 Vid. PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, RTT, núm. 43, 1998, pág. “la prohibición de retroactividad, que para el conjunto del ordenamiento jurídico tiene un valor simplemente relativo (...) asume, en cambio, en el ámbito del derecho sancionador un valor absoluto”.

22 Vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Legislación penal socio-económica y retroactividad de las disposiciones favorables: el caso de las leyes en blanco” en VV.AA., Hacia un Derecho Penal económico europeo, Madrid, BOE, 1995.

La Disposición Transitoria Primera de la Ley Orgánica 5/2010 contiene el desarrollo positivo del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras pues, por una parte, se establece que *“los delitos y faltas cometidos hasta el día de la entrada en vigor de esta Ley se juzgarán conforme a la legislación penal vigente en el momento de su comisión”* y, por otra, se reconoce el reverso de este principio: la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables para el reo. Para ello, se contempla expresamente la revisión de las sentencias firmes dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, aunque ello se limita a los casos en los que el penado esté cumpliendo efectivamente la pena. Del mismo modo, se aplicará la legislación más favorable en los procesos iniciados después de la entrada en vigor pero cuyos hechos se hayan cometido antes de dicho momento.

Este cambio normativo plantea dos problemas concretos. Por un lado, determinar qué se entiende por más favorable. Por otro, concretar las condenas susceptibles de revisión. Este segundo aspecto trata de ser resuelto por la Disposición Transitoria Segunda pues limita las sentencias que pueden ser objeto de revisión a las sentencias firmes y a las que el penado esté cumpliendo efectivamente la pena, aplicando la disposición más favorable considerada taxativamente y no por el ejercicio del arbitrio judicial. Igualmente, no se revisarán las sentencias en que el cumplimiento de la pena esté suspendido, sin perjuicio de hacerlo en caso de que se revoque la suspensión y antes de proceder al cumplimiento efectivo de la pena suspendida. Tampoco serán revisadas las sentencias en que la pena esté ejecutada o suspendida, aunque se encuentren pendientes de ejecutar otros pronunciamientos del fallo, así como las ya totalmente ejecutadas.

3. La tutela penal de la Hacienda Pública

3.1. El marco penal de protección del crédito tributario.

El bien jurídico protegido por los delitos del Título XIV del Código Penal es la Hacienda Pública en su vertiente objetiva, esto es, el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado. En efecto, la tesis que puede considerarse mayoritaria en la doctrina es la llamada patrimonialista, en cuanto que se entiende que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado, si se prefiere esta adición, en la recaudación tributaria o en el dinero público²³.

El delito fiscal es una de las instituciones en las que confluyen necesariamente el Derecho Tributario y el Derecho Penal. El entendimiento del delito depende, en buena medida, del de la obligación tributaria. Los presupuestos del mismo están anclados en la técnica tributaria ya que el hecho de que se presuponga la existencia de obligaciones o deberes tributarios lleva aparejada la necesidad de considerar los casos en los que se debe el impuesto, las personas obligadas al pago, el importe de la deuda tributaria y sus componentes así como los procedimientos tributarios en los que se puede apreciar la comisión de una infracción.

Con ello, en última instancia, se protege el tributo como obligación de dar una cierta cantidad de dinero al Estado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este es, pues, el bien jurídico

23 FERREIRO LAPATZA, J.J., “Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública” en VV.AA., El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo, AEDAF, Madrid, 2000, pág. 59

protegido y éste es, por tanto, el bien que ha de resultar lesionado por la conducta dolosa del autor. Nos encontramos, por consiguiente, ante el fundamento de la represión penal y ante el criterio principal que ha de guiar la interpretación del tipo penal, de modo que para que exista un delito contra la Hacienda Pública es necesario que exista un perjuicio económico, bien porque se reduzca la recaudación bien porque se perciban cantidades a las que no se tiene derecho, y ese perjuicio ha de ser, además, actual y vigente.

Las verdaderas novedades son la de la admisión de la responsabilidad de las personas jurídicas y la posibilidad de apreciar el delito en los casos en los que ya está prescrita la deuda tributaria.

Se trata de tipos que tratan de garantizar la recaudación tributaria, sancionando comportamientos que causan un resultado dañoso como es la falta de ingreso de las deudas tributarias debidas. Ahora bien, este mismo resultado también se puede producir cuando el sujeto trata de eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, intentando ocultar los bienes para evitar el embargo en la vía de apremio. En estos casos, no puede hablarse de la comisión de un delito de los regulados en el artículo 305 o siguientes del Código sino que debe acudirse al artículo 257 que regula el alzamiento de bienes.

Así, sólo cuando el erario público es el sujeto pasivo del delito –no de la obligación tributaria– puede decirse que también se protege el mismo bien jurídico protegido. La novedad en este último delito se centra en el apartado 3 que señala que “en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses”. Por lo tanto, se agrava la sanción cuando la acción típica implica eludir la responsabilidad patrimonial por una deuda tributaria.

De nuevo, nos encontramos con otro de los ámbitos limítrofes del Derecho Tributario y del Derecho Penal pues, el artículo 42.2 de la LGT regula supuestos de responsabilidad tributaria²⁴ y el artículo 257 del Código Penal regula el delito de alzamiento de bienes²⁵.

3.2. El delito fiscal.

Las modificaciones en el tipo básico del delito fiscal se centran en la modificación del apartado 1 y en la introducción de un nuevo apartado 5.

Como es sabido, el artículo 305 del Código Penal castiga con pena de prisión a “el que por acción u omisión defraudare a la Hacienda Pública ... eludiendo el pago de tributos ..., obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”. La conducta típica estaría constituida por una actuación del sujeto tendente a incumplir sus obligaciones a través de, principalmente, dos series

24 Un estudio de estos supuestos puede verse en RUIZ HIDALGO, C., La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, 2009.

25 La anteriormente citada STC 63/2005, de 14 de marzo tenía su origen en un delito de alzamiento de bienes.

de actuaciones. En primer lugar, puede suceder que el contribuyente realice una serie de maniobras con la finalidad de inducir a error al titular del crédito tributario. En segundo lugar, la actuación del contribuyente puede consistir, sencillamente, en ocultar ciertos datos que, de ser conocidos por la Administración, darían lugar a una liquidación tributaria o, por lo menos, a una deuda de cuantía superior a la ya existente. En concreto, la STS de 25 de noviembre de 2005²⁶ señala que *“no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina”*.

La reforma del Código Penal mantiene la definición de delito pero ha venido a elevar la pena de prisión máxima, que pasa de cuatro a cinco años, lo cual supone incrementar la penalidad máxima en un año. Así, si concurre alguna de las circunstancias del párrafo segundo –personas interpuestas o la gravedad de la defraudación, la pena se impondrá en la mitad superior, lo cual supone una privación de libertad desde dos años y medio hasta cinco años. Con todo, la verdadera agravación dependerá de la aplicación que realicen los Tribunales pues, hasta ahora, se solía imponer la pena mínima –salvo que concurriese con otros delitos- y la conformidad prestada por el imputado hace que no se ingrese en prisión si se carece de antecedentes penales. No obstante, no debe olvidarse el posible concurso con otros delitos, como el de blanqueo, que también supondrá un aumento de la sanción a imponer por la acumulación de ambas condenas.

Se mantiene el importe de la pena de multa que puede ser “del tanto al séxtuplo” de la cuantía defraudada. Por lo tanto, si también se impone el importe mínimo, puede resultar una sanción pecuniaria inferior, como regla general, a la que correspondería a las infracciones previstas en la Ley General Tributaria.

Por ello, las verdaderas novedades son la de la admisión de la responsabilidad de las personas jurídicas y la posibilidad de apreciar el delito en los casos en los que ya está prescrita la deuda tributaria. Además, se convierte en responsabilidad civil derivada del delito el importe de la deuda tributaria defraudada cuando su verdadero origen es el de la realización de un hecho imponible y no la comisión de un delito.

Como ya señalamos al tratar la cuestión de la prescripción, no parece coherente con la unidad del ordenamiento jurídico que unos mismos hechos puedan no existir para los órganos de la Administración tributaria y sí para los órganos jurisdiccionales cuando nos encontramos ante un tipo penal en blanco en el que el papel del Derecho penal es secundario. En cualquier caso, la reforma del Código Penal ha consagrado esa dualidad de órdenes y lleva al absurdo de la introducción de una nueva causa de (re) nacimiento de las obligaciones tributarias: la sentencia condenatoria por delito fiscal.

La consideración de la cantidad debida a la Hacienda Pública como responsabilidad civil derivada del delito implica que su régimen jurídico es distinto del de la deuda tributaria y ello influye, entre otros supuestos, en el plazo de prescripción, en las situaciones de concurso de acreedores o en los órganos competentes para su exigencia. No obstante, se añade otra situación *sui generis* en nuestro Derecho, pues establece que los órganos de la Administración tributaria prestarán el debido auxilio para exigir las deudas por el procedimiento administrativo de apremio. Esta colaboración entre órganos del Estado ya estaba prevista por la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, por lo que no puede calificarse como una novedad.

26 RJ 2006/320.

Entre otros aspectos, ello va a necesitar una buena coordinación entre los órganos del Estado para recaudar estas cantidades y para evitar ciertas situaciones absurdas. Piénsese que si la deuda tributaria está prescrita, el sujeto puede solicitar y obtener un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias pues nada debe a la Hacienda Pública. Sin embargo, puede ser condenado por delito fiscal cuando la deuda ya está prescrita.

3.3. Las modificaciones en los restantes delitos contra la Hacienda Pública.

La reforma del Código Penal también eleva a cinco años la pena privativa de libertad para el resto de delitos del Título XIV –defraudación a los Presupuestos de la Unión Europea, a la Seguridad Social, fraude de subvenciones- De este modo, la pena de prisión tiene un margen de entre uno y cinco años para todos los delitos e implica la elevación de la pena si concurren circunstancias que modifican la responsabilidad penal.

Igualmente, hay que destacar la elevación del umbral previsto para fraude de subvenciones, desgravaciones o ayudas de las Administraciones públicas que pasa de 80.000 a 120.000 €.

De este modo, a partir de la entrada en vigor de la reforma, se eleva la cuantía del resultado típico para el delito de fraude de subvenciones del artículo 308 del Código Penal. Por ello, sólo serán considerados delitos los comportamientos que ocasionen un perjuicio económico a la Hacienda Pública superior a dicha cuantía.

Esta elevación de la cantidad defraudada plantea el problema de la aplicación de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables. La Disposición Transitoria Primera señala que se aplicará la legislación vigente en el momento de la comisión de los hechos pero “no obstante lo anterior, se aplicará esta Ley, una vez que entre en vigor, si las disposiciones de la misma son más favorables para el reo, aunque los hechos hubieran sido cometidos con anterioridad a su entrada en vigor”. Por lo tanto, puede producirse una atipicidad sobrevenida de los hechos o una revisión de las sentencias recaídas, de acuerdo con la Disposición Transitoria Segunda.

4. La protección indirecta de la Hacienda Pública: el delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales. Las repercusiones para los profesionales del asesoramiento.

4.1. La reforma silenciosa realizada mediante la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales.

Una cuestión importante, aunque no ha despertado la debida atención, para los profesionales del asesoramiento es la relativa al blanqueo de capitales. En efecto, el endurecimiento de las obligaciones antiblanqueo y la ambivalencia de los datos obtenidos tienen también su reflejo en el orden penal.

Por una parte, la detallada regulación de la diligencia debida que deben tener determinados profesionales hace que resulte posible integrar el tipo del delito de blanqueo de capitales en su modalidad imprudente,

Las obligaciones de colaboración no sólo tienen trascendencia para la prevención del blanqueo de capitales sino que el uso de esta información permitirá conocer quién es el beneficiario efectivo de determinadas rentas y levantar el velo de determinadas estructuras

con la regulación preventiva contenida en la Ley 10/2010, de 28 de abril. La importancia de la cuestión se encuentra en que la nueva normativa pretende colocar al asesor fiscal en la posición de colaborador de los órganos de la Administración encargados de la lucha contra el blanqueo de capitales. Atentados terroristas o crisis financieras internacionales han propiciado que se haya hecho hincapié en la necesidad de que determinados sujetos comuniquen los movimientos sospechosos de blanqueo de capitales²⁷.

Por otra, la pretendida inclusión del delito de defraudación tributaria entre los delitos subyacentes al de blanqueo de capitales, hace que pueda incrementarse la penalidad para estas conductas por la aplicación de las penas previstas para ambos delitos.

A continuación, analizaremos las principales cuestiones que plantean los elementos esenciales del delito en relación con el ordenamiento tributario y con los sujetos que se dedican al asesoramiento en la materia.

4.2. Las conductas típicas del delito. La integración del tipo penal en blanco por la normativa preventiva y su relevancia.

El tipo del artículo 301 del Código Penal viene a sancionar como delito de blanqueo de capitales la adquisición, conversión, transmisión, ocultación o encubrimiento de los bienes o de su origen delictivo.

Todas estas conductas tienen el mismo hilo conductor, que es lo característico del blanqueo de capitales, puesto que consisten en la intención de encubrir el origen ilícito de los bienes y, adicionalmente, en dar apariencia de licitud al producto del delito²⁸. En el primer grupo se sitúan las conductas de ocultación y encubrimiento previstas en el tipo y que, normalmente, consistirán en actos físicos sobre los bienes objeto del delito pero no debe descartarse la realización de negocios jurídicos que tengan la misma finalidad²⁹.

En cuanto a las conductas que pretenden crear una imagen de legalidad en los bienes, se encuentran

27 CALDERÓN CARRERO, J.M., "Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario", Noticias de la UE, n. 299, 2009, p. 20 habla de la eliminación de la llamada "tax excuse".

28 En un sentido similar, cfr. CALDERÓN CERESO, A., "Análisis sustantivo del delito (I): prevención y represión del blanqueo de capitales" en VV.AA., Prevención y represión del blanqueo de capitales, Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 2000, p. 267

29 Vid. ORTUÑO, C., "Las tipologías en el ámbito internacional" en VV.AA., Prevención y represión Prevención y represión del blanqueo de capitales. Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid. núm. 28, pág. 147 a 153.

las acciones típicas de adquirir, convertir o transmitir³⁰. Entre las primeras se incluyen una serie de comportamientos como la creación de sociedades pantalla, el asesoramiento en determinadas actividades económicas utilizadas para lavar los bienes procedentes del delito, la compraventa de determinadas propiedades o activos y, también, se plantea la posibilidad de incluir el cobro de honorarios por parte de un profesional, como puede ser un asesor fiscal³¹.

En todos estos casos, los profesionales del asesoramiento –entre otros sujetos– pueden resultar imputados por un delito de blanqueo. En los supuestos en los que se induzca, participe, asesore o simplemente se encubra al sujeto se podrá realizar el tipo doloso del delito. El problema se encuentra en determinar cuándo se puede cometer el tipo imprudente por realizar actos de asesoramiento que no pretenden diseñar el proceso de blanqueo. Si se aplica la doctrina de los actos neutrales³², parece que podría llegarse a excluir la participación en actividades de blanqueo y, también, la tipicidad de la conducta. Esta doctrina significa que quedan al margen del Derecho sancionador los comportamientos cotidianos que no representan por sí solos peligro alguno para los bienes jurídicos protegidos por el ordenamiento³³.

El problema puede derivarse de que los conocimientos del profesional permitirán, en muchos casos, poseer indicios o la certeza sobre el origen ilícito de los bienes³⁴. Ello debe ponerse en cuenta con las obligaciones impuestas a determinados sujetos, los del artículo 2 de la Ley 10/2010, que pretenden identificar al cliente y conocer su actividad para abstenerse de mantener relaciones de negocios, en la medida en que se establece, por ejemplo, no sólo la obligación de identificación del cliente sino la de conocer al titular real de los depósitos, de las acciones o del negocio que se quiere realizar.

La pregunta clave es si los abogados tienen que cumplir también con las obligaciones de la Ley. La Ley contempla a los abogados como sujetos obligados. Esta cuestión fue objeto de un recurso ante el Tribunal de Justicia de la UE que, en sentencia de 26 de junio de 2007 (asunto C-305/05) analizó la compatibilidad de esta obligación con el derecho a un proceso justo que garantizan los artículos 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta Europea de los Derechos Fundamentales.

Para el Tribunal, los abogados tan sólo están sometidos a las obligaciones en la medida en que participen en determinadas transacciones. La Ley española concreta los supuestos en los que los abogados están sujetos a colaborar cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión

30 Sobre las diversas tipologías, vid. LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., *Blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2009, p. 49 a 63; PINILLA RODRÍGUEZ, A., “Las tipologías de blanqueo en España” en VV.AA. *Prevención y represión ... ob. cit.*, p. 75 y ss.

31 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Blanqueo de capitales y retribución del abogado. El pago de honorarios con cargo al patrimonio presuntamente criminal”, *La Ley Penal*, n. 53, 2008. Igualmente, esta cuestión ha sido tratada por GÓMEZ-JARA, C., “El criterio de los honorarios bona fides como barrera del abogado defensor frente al delito de blanqueo de capitales: un apunte introductorio”, en VV.AA., (BAJO FERNÁNDEZ, M y BACIGALUPO SAGGESE, S), *Política Criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

32 Vid. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Blanqueo de capitales y abogacía”, *InDret*, n. 1, 2008, p. 24 y ss.

33 Sobre esta cuestión, vid. PÉREZ MANZANO, M., “Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales”, *La Ley Penal*, n. 53, 2008.

34 La STS (Sala 2ª) de 1 de febrero de 2007 ha considerado que un acto deja de ser neutral para convertirse en participación delictiva cuando se han superado los límites del papel social profesional, cuando la acción no es profesionalmente adecuada.

de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.

También debe tenerse en cuenta que el asesoramiento jurídico “sigue estando sujeto a la obligación de secreto profesional, salvo en caso de que el abogado o bien esté implicado en actividades de blanqueo de capitales, o bien facilite asesoramiento jurídico con fines de blanqueo de capitales, o bien sea consciente del hecho de que el cliente busca asesoramiento jurídico con tales fines”. Así, el artículo 22 de la Ley reconoce el deber de secreto de los abogados y la exclusión de la obligación de comunicar las operaciones sospechosas en los casos en que se trata de determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos.

Actividades como asesorar en la compraventa de inmuebles, constituir sociedades, colocar fondos situados en el extranjero u otras más cotidianas como asesorar a una sociedad por la que interviene un representante o asesorar en una operación en la que el cliente insiste en realizarla de un determinado modo poco usual, se convierten en operaciones sospechosas de blanqueo en las que el asesor tendrá que realizar un examen especial.

Como puede comprenderse, las obligaciones de colaboración no sólo tienen trascendencia para la prevención del blanqueo de capitales sino que el uso de esta información, desde el punto de vista tributario, permitirá conocer quién es el beneficiario efectivo de determinadas rentas y levantar el velo de determinadas estructuras, con el consiguiente sometimiento a tributación. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 94 de la Ley General Tributaria (LGT) contempla la posibilidad del intercambio de información entre los órganos de la Administración tributaria y el Servicio Ejecutivo de la Comisión para la Prevención del Blanqueo de Capitales. Esta es una de las reformas silenciosas en materia de lucha contra el fraude fiscal pero es, a la vez, una reforma de mayor calado para la actividad cotidiana de los profesionales del asesoramiento jurídico y tributario, en particular.

Las conductas de convertir o transmitir pueden darse en la segunda fase de la operativa del blanqueo de capitales en la que se pretende, precisamente, la transformación de las rentas obtenidas y ya introducidas en los circuitos legales. Es en este momento temporal donde se intenta ocultar el origen de las rentas o de los bienes obtenidos. Para ello se realizan una serie de transacciones que tienen como objetivo dificultar el conocimiento de la fuente de riqueza que aflora y también su titularidad. Es aquí donde pueden requerirse los servicios de asesoramiento profesional para, por ejemplo, constituir sociedades interpuestas con las que dificultar el seguimiento del dinero de origen ilícito o realizar negocios que pretenden conseguir un cambio de titularidad de los bienes³⁵. En la medida en que se colabore en la actuación de ocultación de los bienes, conociendo su origen ilícito, se estará incurriendo en el delito.

Una última conducta típica, no exenta de problemas si la analizamos desde el prisma de la tipicidad, es la de realizar «cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito». En ella podría entrar cualquier

35 VIDAL RIVERA, E., “La prevención del blanqueo de capitales y los servicios profesionales de asesoramiento fiscal”, *Temas Tributarios de Actualidad*, n. 30, 2006, p 45 a 49 contiene algunos indicadores de riesgo.

otro comportamiento dirigido a encubrir el origen ilícito de los bienes o a simular su carácter lícito. No obstante, la existencia de tipos penales tan abiertos e incondicionados contraría el principio de tipicidad de toda norma sancionadora que recoge el artículo 25 de la Constitución y, por ello, cualquier condena que se imponga al amparo de este comportamiento corre el riesgo de ser inconstitucional. La tipicidad constituye una manifestación de la seguridad jurídica, que como sabemos es una exigencia básica de todo Estado de Derecho, en la medida en que todo ciudadano tiene derecho a saber lo que no puede hacer y qué le sucederá en el supuesto de que realice una conducta prohibida³⁶.

La caracterización legal
del blanqueo de capitales
está marcada porque la
actuación del sujeto debe
ir dirigida a la ocultación
de los bienes

Desde la reforma del Código Penal de 2010, también se incluyen otras dos conductas típicas: la posesión y la utilización de los bienes procedentes de una actividad ilícita³⁷. Se trataba de dos modalidades que no estaban expresamente previstas en nuestro Código y sí en las normas internacionales que se tienen que aplicar en España. De este modo, además de la adquisición, conversión, transmisión, ocultación o encubrimiento de los bienes o de su origen delictivo, se añaden las conductas de mera posesión y de utilización³⁸. El motivo de su inclusión puede encontrarse en el intento de adaptarse a lo señalado por las Directivas 2001/97/CE y 2005/60/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo³⁹.

36 Señala GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 21 que “el Derecho, como instrumento de organización social por excelencia, es imprescindible para la seguridad”. Sobre la cuestión de la seguridad de las normas sancionadoras, vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 85; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 85; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 110; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 270. La jurisprudencia constitucional se ha referido a la seguridad jurídica que “permite que los ciudadanos, a partir del texto de la Ley, puedan programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados legalmente ...” (Vid. SSTC 142/1999; 120/1996; 93/1992; 101/1988, 133/1987, 25/2002, 50/2003, 52/2003 y 111/2004).

37 CASTRO MORENO, A., “Reflexiones críticas sobre las nuevas conductas de posesión y utilización en el delito de blanqueo de capitales en la reforma del Anteproyecto de 2008”, *Diario La Ley*, n. 7277, 2009.

38 El Informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de modificación del Código Penal de 2008 señalaba ya que el problema de las modalidades de posesión y utilización parece derivar de una aplicación extensiva de la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas -Convención de Viena- y del Convenio de Estrasburgo de 8 de noviembre de 1990 sobre blanqueo, detección, embargo y confiscación de los productos de un delito, y por la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Conforme a la primera, el art. 3, relativo a «Delitos y sanciones» —recuérdese, de tráfico de drogas—, cada una de las Partes firmantes se obliga a adoptar las medidas legislativas necesarias para incriminar en su Derecho penal interno una serie de conductas que el precepto clasifica en tres grupos, bajo las letras a), b) y c).

39 Los artículos 1 C) y 1.2 c), respectivamente, reproducen el contenido del art. 3.1 c) Convención de Viena y del art. 1 de la anterior Directiva 91/308/CEE, en cuanto a la consideración como blanqueo de capitales de las conductas de adquisición, tenencia y utilización de bienes procedentes de «actividades delictivas».

El Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de 2008 ya señalaba que con las conductas de posesión o utilización no está incriminando conductas que resulten propiamente de «blanqueo», ya que poseer o utilizar no suponen necesariamente actos de disimulo del origen de los bienes al no comportar, siquiera, un cambio de titularidad real ni aparente.

Una interpretación que puede darse a esta novedad es que se pretende tipificar expresamente una de esas conductas que se podrían incluir en esa categoría genérica de “cualquier otro acto” de carácter encubridor pero que no tenían un anclaje legal claro. El problema se encuentra en que dentro de la mención relativa a la adquisición no tienen cabida las conductas de mera posesión, por no suponer ésta un incremento efectivo del patrimonio del sujeto derivado de la obtención del dominio sobre los bienes. Si tenemos en cuenta que en el ámbito penal no pueden aplicarse extensivamente los conceptos, la incorporación al tipo de las nuevas conductas posesorias no puede tener otra finalidad que eliminar una laguna existente y tipificar hechos que no pueden ser sancionados de otro modo.

El problema que se plantea es si esta utilización o posesión se puede predicar de cualquier bien o sólo de algunos. La primera interpretación conllevaría, por ejemplo, que la mera detentación de una cantidad de dinero con la que realizar el desembolso del capital social de una entidad de nueva creación implicaría delito si dicha cantidad tuviese un origen ilícito. Entendemos que no puede ser así y un criterio para defender nuestra posición se encuentra en lo señalado en la Convención de Viena. En efecto, el artículo 3.1 contempla tres apartados en los que reúne a las conductas ilícitas y es precisamente en la letra c) en la que se incluyen las conductas de posesión y utilización pero refiriéndose al tráfico de estupefacientes⁴⁰.

Por lo tanto, creemos que estas conductas deben ser objeto de una interpretación correctora. Con ello se eliminaría cualquier duda interpretativa y se dejaría a salvo la necesaria seguridad jurídica que debe exigirse a los tipos penales.

4.3. El tipo subjetivo del delito.

La modalidad típica del artículo 301.1 del Código es de carácter doloso y requerirá la prueba del conocimiento y voluntad de la persona que colabora o asesora⁴¹. En todo caso, la sanción prevista, además de la privación de libertad de seis meses a seis años, comprende la inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria y la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local.

Además, debe tenerse en cuenta el tipo imprudente de blanqueo de capitales. En efecto, el apartado tercero del artículo 301 sanciona el blanqueo de capitales cometido por imprudencia grave y, en esta materia, cobra toda su importancia el nuevo régimen preventivo que ha incorporado para, entre otros,

40 El artículo 1 de la Directiva 91/308/CEE incluía entre las conductas de blanqueo los mismos supuestos de las letras a), b) y c) de la Convención de Viena y, en particular, «la tenencia o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de una participación en ese tipo de actividad». No obstante, pese a que la Directiva se remitía a las conductas referidas en el art. 3.1 a) Convención de Viena, relativas al tráfico de drogas, permitía a los Estados incluir otros delitos.

41 ZARAGOZA AGUADO, J.A., “Análisis sustantivo del delito (II): cuestiones de interés sobre el delito de blanqueo de origen criminal” en VV.AA. Prevención y represión ...ob. cit., p. 291 y ss. en las que se refiere a cuestiones de prueba del carácter doloso.

los profesionales del asesoramiento legal y tributario. Es esta la verdadera importancia de la cuestión o, dicho de otra manera, la reforma silenciosa del tipo imprudente del blanqueo de capitales pues las obligaciones que impone la norma administrativa vienen a integrar el tipo penal en blanco.

La citada norma coloca a los sujetos obligados en la posición de colaboradores de la Administración en las actividades preventivas de lucha contra el blanqueo de capitales y, a tal fin, impone determinadas obligaciones que, en el plano práctico, se traducen en el seguimiento de determinados protocolos de actuación. Éstos pretenden identificar a los sujetos que intervienen en la relación comercial y analizar las operaciones para realizar aquellas en las que no exista riesgo de intervenir en las fases de colocación, transformación o integración de los bienes procedentes de actividades ilícitas. Es así que los sujetos deben proceder al análisis de las operaciones y de los clientes, teniendo en cuenta ciertos criterios objetivos previstos en la Ley y, sobre todo, en los protocolos internos de prevención del blanqueo de capitales. Por lo tanto, se impone a los sujetos obligados por la Ley 10/2010, de 28 de abril un determinado comportamiento que consiste en valorar los perfiles de riesgo entre sus clientes e informarse cuidadosamente sobre ellos y sobre las operaciones que realizan.

No es punible la
realización de una
actividad profesional
lícita aunque suponga
una contribución fáctica
a la realización de un
determinado delito

Las obligaciones que se imponen a los asesores fiscales comprenden no sólo la identificación del cliente sino la averiguación del carácter de su negocio, el verdadero titular de la actividad y el análisis pormenorizado de las operaciones en las que se aprecien indicios de riesgo de blanqueo de acuerdo con el manual interno de prevención con el que deben de contar los auditores, asesores, abogados, notarios y otros profesionales. De este modo, estos sujetos deben realizar unas actuaciones previas, otras simultáneas y también otras posteriores al establecimiento de la relación de negocios que la Ley denomina, precisamente, medidas de diligencia debida. Entre las obligaciones que se establecen se incluyen tanto la comunicación al SEPBLAC de las operaciones sospechosas de blanqueo como la abstención de mantener cualquier relación de servicios en la que se presuma o se tenga la certeza de que existe blanqueo de capitales.

Así pues, tanto en los casos en los que el asesor conoce la procedencia ilícita de los bienes o fondos, como en el caso en el que la actuación debió de haber sido otra, puede producirse una imputación por delito de blanqueo, que en el caso de la modalidad imprudente se sanciona con prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triple, además del decomiso de las ganancias. La relevancia de la modificación es, por ello, mucho mayor de lo que pudiera pensarse en la medida que no resultará posible hacer excepcional una eventual falta de cumplimiento de las obligaciones impuestas a los sujetos.

También debe tenerse en cuenta que cuando se facturan al cliente cantidades excesivas para contribuir a blanquear los bienes procedentes de actividades ilícitas, parece claro que la actuación del profesional es la de formar parte de la cadena de la actividad ilícita y podría ser responsable por colaborar en estas actuaciones. En los supuestos en los que no se sabe con certeza cuál es el origen de los fondos y no se trata de cantidades que pretenden simular servicios o que incrementan considerablemente el importe

de los mismos, parece que puede descartarse toda participación en el blanqueo y, aún más, la posible tipicidad de la conducta. En cambio, en los casos en los que el profesional conoce, tiene indicios o incluso la certeza de que sus honorarios son retribuidos con dinero que procede de la actividad delictiva, la situación es distinta. Es aquí donde cobran toda su importancia las obligaciones que impone la Ley 10/2010, de 28 de abril de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo pues el profesional puede estar sujeto a abstenerse de actuar, en aplicación de lo dispuesto por la norma y por su propia política de aceptación de clientes. En cualquier caso, parece difícil entender que el mero cobro de honorarios, cuando el servicio no consiste precisamente en asesorar sobre el lavado, pueda entenderse como una actividad de blanqueo. En efecto, la caracterización legal del blanqueo de capitales está marcada porque la actuación del sujeto debe ir dirigida a la ocultación de los bienes.

Por ello, no puede considerarse como blanqueo, la entrega del dinero a cambio de servicios profesionales, de modo que el cobro de honorarios no debe ser punible cuando se limita a retribuir los servicios prestados, y sólo es punible cuando la adquisición a sabiendas constituye un acto de encubrimiento o de favorecimiento. Se trataría de supuestos en los que la finalidad del asesoramiento es el blanqueo de capitales o en los que el profesional sabe que el cliente solicita el asesoramiento con esa finalidad. Por tanto, no puede considerarse que el cobro de honorarios es, sin más, una actividad de blanqueo de capitales.

4.4. La imputación del delito de blanqueo de capitales y la asesoría fiscal.

Como señala CALDERÓN, recientemente se observa la tendencia a instrumentalizar los mecanismos antiblanqueo al servicio del interés fiscal de los Estados y así se ha constatado que esta interrelación ha sido útil para, entre otros, detectar supuestos de fraude carrusel en el IVA. Además, esta instrumentalización está “provocando efectos tan llamativos como convertir los problemas de los clientes (fraude fiscal) en los problemas de los asesores fiscales (blanqueo de capitales)”⁴². Por esta razón queremos destacar la relevancia para el ámbito tributario, en este caso pensando en los aplicadores de este sector del ordenamiento, que tiene la reforma penal y su coetánea de la normativa preventiva.

Desde el punto de vista de la autoría, debe tenerse en cuenta que tanto la actuación dolosa o la imprudente en el asesoramiento o la participación en el diseño, planificación o ejecución de determinadas operaciones puede concluir en una imputación penal por este delito. Desde esta perspectiva, podrá verse imputado quien conoce que el dinero procede de un delito anterior o realiza actuaciones que contribuyen a consolidar el disfrute de la situación ilícita. En cambio, no cometerá el delito quien presta un servicio de asesoramiento si no está destinado a la ocultación o, dicho con otras palabras, a la consolidación del proceso de blanqueo de capitales.

En la inmensa mayoría de los casos, la actividad de asesoramiento y consejo se realiza con sujetos que actúan legalmente en el mercado y que únicamente pretenden obtener un mejor tratamiento fiscal. No obstante, también existen casos en los que se tienen contactos profesionales con clientes que pueden haber actuado irregularmente y ello puede derivar en una responsabilidad para letrados, notarios, entidades bancarias y otros sujetos aunque, también hay que afirmarlo, no se trata de una equivalencia

⁴² Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., “Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario”, Noticias de la Unión Europea, n. 299, 2009, p. 19.

necesaria. Es decir, no todo asesoramiento o defensa implica una responsabilidad de los profesionales.

Como señala BLANCO CORDERO, “este problema es igualmente intenso respecto de los asesores financieros y fiscales, pues si conocen el origen delictivo de los bienes de su cliente, y le ayudan a ocultarlos o a revestirlos de apariencia de legalidad para que pueda eludir sus responsabilidades penales, actúan típicamente conforme al art. 301 núm. 1 CP”⁴³.

Sólo cuando el delincuente realizase actividades delictivas previas que, además, fuesen constitutivas de delito fiscal, podría argumentarse a favor de su consideración como delito previo

Pensemos en que una persona física o una sociedad contacta con un abogado o un asesor fiscal para articular el plan de expansión de negocio en nuestro país. En este caso se llevarán a cabo actividades de asesoramiento en materia mercantil y tributaria. Además, estas tareas pueden llevarse a la práctica mediante la creación de sociedades o la adquisición de bienes que finalmente se utilizan para el blanqueo de capitales. En ocasiones, nos encontramos con una mayor implicación del profesional pues puede ser la persona que controla la estructura societaria y ejerce, incluso, de administrador de las sociedades.

Los posibles problemas se pueden plantear cuando el profesional conoce que una determinada estructura societaria, que él ha diseñado o puesto en práctica, puede ser utilizada por su cliente para el blanqueo de capitales. De iniciarse una investigación puede ser imputado por ser conocedor de la ilicitud de las operaciones que realizan las sociedades y por su voluntad de colaborar con ellas. El juicio de inferencia que puede realizarse es que para realizar actividades económicas no se realiza un entramado societario complejo destinado a ocultar las titularidades de los bienes o de las rentas.

Del mismo modo, el asesoramiento fiscal que utilice, por ejemplo, paraísos fiscales para canalizar determinados activos o para realizar determinadas operaciones puede conducir a una imputación por delito de blanqueo de capitales.

Igualmente, la imputación por delito de blanqueo de capitales puede tener lugar en otros supuestos en los que no hay intención de colaborar en estas operaciones pero en las que resulta exigible al asesor o al abogado que conociesen el origen ilícito de los bienes⁴⁴. La tipificación de este delito, en su modalidad de imprudencia grave, nos pone en contacto, de nuevo, con las obligaciones impuestas por la legislación antiblanqueo de capitales.

43 El delito de Blanqueo de Capitales, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 332.

44 Sobre este supuesto señala SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J, “Blanqueo de capitales y abogacía”, In Dret, n. 1, 2008, p.5 que si no hay prueba de tal conocimiento, pero debió haberlo conocido, el abogado también responde por el delito de blanqueo de capitales, siquiera sea en su modalidad imprudente; y aquí, de nuevo, la imputación de ese “deber conocer”, se realiza, a su vez, de una forma más bien intuitiva: el abogado debió tomar ciertas precauciones de conocimiento en vista de que el asesoramiento que prestaba, en abstracto, era susceptible de ser utilizado para lavar dinero.

Existen dos posiciones dogmáticas sobre la imputación del delito. Son la teoría de la causa y la llamada imputación objetiva. La primera de ellas, también denominada teoría de la *conditio sine qua non*, permite la imputación penal de las relaciones causales. De este modo, podría deducirse una responsabilidad para el profesional que ha participado en las tareas de asesoramiento basándose en el principio de que *“la causa de la causa es causa de lo causado”*. La *conditio* consistiría en que la actividad del profesional sería una condición del resultado pues, suprimida mentalmente su actuación, desaparecería también la operación realizada.

Por lo tanto, y siguiendo el razonamiento de esta teoría, como el asesor ha planificado o ejecutado una determinada operación, sería la causa del blanqueo y, por tanto, habría responsabilidad. Si a ello le unimos que tuvo conocimiento directo de los hechos o que, al menos, tuvo sospechas o que siquiera debió tenerlas, se configurarían los elementos subjetivos del tipo.

Por el contrario, para la segunda de las teorías apuntadas, la de la imputación objetiva, sólo se atribuye responsabilidad penal por un resultado prohibido si, por una parte, ha sido creado un *“riesgo jurídicamente desaprobado”* y, por otra, si *“ese riesgo jurídicamente desaprobado se ha concretado en el resultado prohibido por el Derecho Penal”*. Es esta la concepción que nos parece más adecuada para analizar la posible responsabilidad en la que puede incurrir un profesional del asesoramiento pues la teoría de la causa conduciría a una cadena de responsabilidades que no tiene por qué adecuarse a la realidad de los hechos.

Así pues, la primera cuestión a tener en cuenta es si la actuación del profesional se enmarca en la esfera del riesgo permitido. Ello significa que una actividad puede producir determinados resultados dañinos pero, en la medida en que se sitúen dentro de esa barrera permitida, no implicarán responsabilidad. Es en este ámbito donde cobran importancia tanto el respeto al ordenamiento jurídico como el cumplimiento de las obligaciones especialmente impuestas a determinados sujetos, como son las que pretenden luchar contra el blanqueo de capitales.

Trasladando este básico razonamiento al ámbito que nos ocupa, quiere decirse que el asesoramiento puede ser utilizado para finalidades perfectamente lícitas pero que nada impide que el cliente lo utilice para realizar actividades que pretenden eludir lo dispuesto por el ordenamiento jurídico. Por ejemplo, se puede desaconsejar realizar determinadas actividades económicas a través de sociedades residentes en paraísos fiscales y el cliente puede optar por todo lo contrario porque busca, precisamente, beneficiarse de la baja tributación o de la ausencia de intercambio de información. También puede suceder que las operaciones se realicen a través de un territorio que no se encuentra entre los formalmente considerados como paraíso fiscal aunque presenta alguno de sus rasgos. Del mismo modo, puede suceder que se haya procedido a la identificación del cliente y al examen de sus operaciones pero que no se haya podido descubrir actividad alguna de blanqueo y se continúe el asesoramiento.

El profesional podrá ampararse en el riesgo permitido que conlleva el ejercicio de su profesión siempre que cumpla con las obligaciones que le impone el ordenamiento pues nadie está libre de crear condiciones que pueden generar resultados prohibidos. Ello no implica que se haya sobrepasado el umbral del riesgo permitido.

De igual modo, la teoría de la imputación objetiva del resultado excluye la responsabilidad cuando el sujeto actúa amparado en el principio de confianza. Este principio supone que, de acuerdo con el ordenamiento,

se puede presumir que el actuar de los demás va a mantenerse dentro de los límites permitidos por el Derecho. De nuevo aquí, el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la legislación antilavado va a ser determinante para excluir la posible autoría de un delito de blanqueo de capitales.

El conocimiento de la identidad del cliente y de su operativa de negocios vuelve a ser importante para excluir la responsabilidad penal, de tal modo que sólo cuando no comunica al SEPBLAC la operativa sospechosa de la que tiene indicios fundados, incumple con sus obligaciones.

La confianza también puede venir del hecho de que el sujeto y las operaciones ya han pasado otros filtros antilavado. Puede ser el caso de una sociedad de capital íntegramente extranjero, que ya está inscrita en el Registro Mercantil y que ya ha realizado algunas adquisiciones ante Notario y que solicita el asesoramiento fiscal de un profesional. En estos casos, el asesor fiscal es el último de la cadena de sujetos obligados a verificar la identidad y las operaciones de la sociedad, por lo que podría ampararse en la confianza que le supone que tanto funcionarios públicos –Notarios, Registradores o los encargados del control de las transacciones exteriores- como otros empresarios –Bancos- hayan realizado operaciones con anterioridad o, incluso, con carácter simultáneo. Por ello, podría ampararse en que, en las fases anteriores, se hayan superado los filtros antilavado puesto que, en muchos casos, no será el sujeto con mayores facilidades para conocer el origen de los bienes o de las rentas.

Por último, tampoco cabe la imputación objetiva de un resultado cuando el sujeto pueda alegar encontrarse en un supuesto de prohibición de regreso. Este principio supone que la responsabilidad penal no alcanza más allá de un determinado punto en la cadena de responsabilidades pues, en muchos casos, habría que exigir responsabilidad ad infinitum a abogados, notarios, bancos, órganos administrativos de control y a los demás sujetos implicados.

Para determinar ese punto en que se frenan las responsabilidades se utiliza la doctrina de los actos neutrales, que son aquellos que consisten en un comportamiento cotidiano que tiene en cuenta el papel profesional y social de cada uno de los intervinientes. La STS de 1 de febrero de 2007 señala que los actos neutrales *“son comportamientos cotidianos socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución”*.

Así, no es punible la realización de una actividad profesional lícita aunque suponga una contribución fáctica a la realización de un determinado delito. El ejercicio de una actividad económica, como la prestación de servicios o la venta de mercancías de lícito comercio, no dan lugar al delito de blanqueo de capitales. En estos casos no existe tipicidad, al faltar el riesgo y al no actuarse en un sentido objetivamente delictivo.

Por el contrario, el acto dejará de ser neutral cuando, como señala la sentencia, tiene lugar la *“realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional de cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo”*.

En conclusión, si el profesional se mantuvo dentro del riesgo permitido, no habrá responsabilidad penal y ante una posible imputación se podrá alegar el error invencible de tipo que se recoge en el artículo 14.1 del Código Penal. Por ello, si se respetan las obligaciones previstas por la normativa antiblanqueo no habrá lugar a la imputación ni en el delito doloso ni en el imprudente.

La importancia de este razonamiento es que se concluye la atipicidad de los hechos. Es decir, no son una causa de justificación, que existe en quien obra en el ejercicio de un derecho u oficio según el artículo 20.7 del Código Penal⁴⁵, sino una cuestión que afecta a la tipicidad del comportamiento puesto que se actúa dentro del riesgo permitido. La consecuencia de todo ello es que nos movemos en el ámbito en el que se puede argumentar la existencia de un error de tipo. Además, impide que la tentativa entre en consideración. En fin, también supone que no es necesario llegar al acto de juicio para constatar tal atipicidad pues debe ser apreciada durante la instrucción de la causa y, una vez constatada, implicaría el sobreseimiento.

Para finalizar la cuestión de los sujetos, también hay que señalar cambios importantes pues se tipifica tanto el llamado “autoblanqueo” como el ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. Estas conductas pueden consistir tanto en actos físicos como en la interposición de sociedades que dificulten el conocimiento del verdadero origen de los bienes o de los fondos empleados y, en este sentido, debe tenerse en cuenta la progresiva ampliación de los delitos base –también llamados subyacentes o predicado– del delito de blanqueo.

Por lo tanto, la novedad es la aplicación del delito de blanqueo de capitales a los responsables del delito base del que proceden aquéllos. El delito de blanqueo de capitales resultaría aplicable a todo autor de un delito de contenido patrimonial en el que, precisamente, la posesión es consustancial a la conducta típica. La posesión del bien por el autor del delito no sería un acto de agotamiento de los efectos del delito sino que formaría parte del comportamiento típico. La posesión de los efectos del delito ya está penada por otros delitos y podría resultar contrario al principio non bis in idem. Además, resultaría desproporcionada su inclusión general en el tipo, máxime si se tiene en cuenta que se podría estar realizando el tipo por imprudencia grave de acuerdo con el apartado tercero del artículo 301. El hecho de poseer bienes de origen delictivo y en los que se desconoce por imprudencia grave ese hecho podría conducir, con el nuevo texto legal, a la consideración como delito de blanqueo.

5. La cuestión del delito fiscal como delito previo.

Las conductas típicas del artículo 301 del Código Penal tienen como presupuesto que los bienes proceden de un delito previo. En efecto, el blanqueo de capitales consiste en una serie de conductas que pretenden

45 En otro sentido se pronuncia PALMA HERRERA, J.M., *Los delitos de blanqueo de capitales*, Edersa, Madrid, 2000, pp. 531 y ss. En cambio, favorable a una solución en el ámbito del tipo objetivo se pronuncian PÉREZ MANZANO, “Los Derechos fundamentales al ejercicio de la profesión de abogado, a la libre elección de abogado y a la defensa y las ‘conductas neutrales’”, Libro Homenaje a Gonzalo Rodríguez Mourullo, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pp. 815 y ss.; RAGUÉS Y VALLÈS, “Blanqueo de capitales y negocios *standard*”. *Con especial mención a los abogados como potenciales autores de un delito de blanqueo, ¿Libertad económica o fraudes punibles?: riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 145 y ss

introducir cantidades de origen delictivo en los circuitos legales. Por lo tanto, resulta importante conocer cuáles son los delitos base del delito de blanqueo de capitales.

Tres son los aspectos principales que plantea el delito subyacente: determinar si estamos ante un elemento normativo del tipo, si es necesaria una condena previa o es suficiente la mera actividad delictiva y, por último, la relación de delitos que pueden ser la base de la actividad de lavado.

La reforma penal derivada de la Ley Orgánica 5/2010 se ha traducido en un reforzamiento de los instrumentos preventivos y represivos propios de las sanciones y de las penas

Nos centraremos en las dos últimas por ser las que mayor trascendencia tributaria presentan. Así, debe determinarse si nos encontramos ante una accesoriedad plena o limitada, en la medida en que se requiera o no una previa condena por el delito subyacente. Hay que destacar que, en las conductas típicas, se ha sustituido la referencia a bienes procedentes del “delito” por la de “actividad delictiva”, cuestión ésta que tiende a favorecer la incriminación por este tipo delictivo al eliminar la discusión doctrinal y jurisprudencial sobre si estamos ante un elemento normativo del tipo o, dicho de otro modo, si nos encontramos ante una accesoriedad máxima o limitada. En definitiva, se trata de determinar si es necesaria la previa condena por un delito o si basta con que el sujeto sepa que los bienes proceden de un delito.

Pues bien, aquí se encuentra una de las novedades de la modificación del Código Penal pues, de acuerdo con la nueva redacción, basta con que el sujeto sepa que los bienes o las ganancias procedan de una actividad que puede consistir en un delito. La excepción sería, en su caso, la cuota defraudada en el delito fiscal si integramos el tipo penal con la legislación preventiva. La razón de ello es que el importe de la cuota se determina en el propio juicio y se detalla en la sentencia. Por lo tanto, podría defenderse que no es suficiente la mera sospecha de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública sino que se necesitaría la existencia de una resolución judicial condenatoria. No obstante, reconocemos la difícil de sostener esta interpretación si tenemos en cuenta que el concepto legal de blanqueo de capitales incluye no sólo la ocultación sino también la tentativa.

Este tema nos introduce en la tercera cuestión que planteábamos al inicio de este apartado pues el verdadero problema se encuentra en el hecho de determinar qué clase de delitos previos pueden implicar la realización de un delito de blanqueo de capitales. Tradicionalmente estos comportamientos han estado ligados a actividades como el narcotráfico pero en los últimos años se ha ido ampliando su ámbito. Es aquí donde se plantea el interrogante de si el delito fiscal es o puede ser uno de los delitos subyacentes.

Los sistemas jurídicos pueden utilizar distintas alternativas para solucionar esta cuestión. Así, pueden establecer una relación de delitos previos o dejar esta cuestión a la imposición de una determinada pena. La legislación vigente en España ha optado por esta segunda modalidad pues el artículo 301 exige, únicamente, que los bienes tengan su origen en una actividad delictiva sin establecer relación alguna con los delitos previos. Solamente se establece este matiz para imponer las penas agravadas cuando el delito subyacente está en incluido en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI.

La no previsión de una relación de delitos se encuentra en la línea de lo señalado por los artículos 1 E) de la Directiva 2001/97/CE y 3.4 de la Directiva 2005/60/CE, que al definir el concepto de «actividad delictiva», se refieren a cualquier tipo de participación en un delito grave⁴⁶. No obstante, ambas Directivas contienen un catálogo de supuestos que incluyen comportamientos típicos como el de tráfico de drogas o la corrupción pero cuentan con una cláusula de cierre amplia. Así, la Directiva 2001/97/CE se remite a lo considerado grave por la legislación penal de cada Estado miembro y el artículo 3.5 f) de la Directiva 2005/60/CE refiere el concepto de delito grave a cualquier delito que tenga aparejada una pena privativa de libertad máxima superior a un año o, en aquellos Estados en que exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad mínima superior a seis meses⁴⁷. De este modo, el concepto de «delito grave» abarcaría la práctica totalidad de los delitos.

La ampliación del ámbito típico del artículo 301.1 del Código Penal a los bienes procedentes de cualquier delito, realizada mediante la Ley Orgánica 15/2003, planteó problemas de proporcionalidad en la medida en que no existen restricciones sobre los delitos previos. En este sentido, resulta aconsejable la inclusión de una relación de aquellas conductas típicas que se quieren sancionar. De este modo se respetarían adecuadamente las exigencias de seguridad jurídica y de proporcionalidad que deben presidir el establecimiento de tipos penales.

La Ley 10/2010, de 28 de abril contiene una definición de lo que debe entenderse por bienes procedentes del delito e incluye a “todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

Ello plantea otra cuestión que nos interesa a los efectos de este trabajo y es, precisamente, la relativa a si el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal puede ser uno de esos delitos previos. La respuesta a la cuestión es importante puesto que se trata de dilucidar si, en una situación de concurso de delitos, es posible acumular las penas impuestas por el delito de blanqueo de capitales y del delito fiscal o si se trata de penas excluyentes.

La Directiva 2005/60/CE se refiere expresamente, en su artículo 3, al “fraude según se define en el artículo 1, apartado 1, y el artículo 2 del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas”, lo cual nos permitiría circunscribir su aplicación a alguno de los tipos incluidos en el Código Penal –la protección de los intereses financieros comunitarios– y no al del artículo 305. Se incluirían la utilización o a la presentación de declaraciones o documentos falsos, inexactos o incompletos que pretendan la percepción o la retención indebida de fondos procedentes, así como la disminución de los recursos comunitarios del presupuesto europeo o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta.

46 La Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, anima a los Estados a que apliquen el blanqueo de capitales a la gama más amplia posible de delitos determinantes (art. 6.2 a), pero el legislador español se ha excedido al extender el delito a la totalidad de los delitos. La propia Convención señala en el art. 6.2 b) que cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes todos los delitos graves (penas de prisión superior a los cuatro años) y los delitos tipificados con arreglo a los arts. 5 (participación en un grupo delictivo organizado), 8 (corrupción de funcionarios públicos) y 23 (obstrucción de la justicia).

47 Ello va en la línea establecida por el art. 1.1 b) Acción Común 98/699/JAI y en el art. 1 b) Decisión Marco 2001/500/JAI.

A ellos habría que añadir aquellos delitos fiscales relacionados con el comercio internacional, es decir, los que afectan a los tributos aduaneros y a la importación. El Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, sobre la definición el concepto de blanqueo de capitales⁴⁸ se refiere a las disposiciones legales en materia aduanera sobre la circulación transfronteriza de mercancías sujetas a medidas de prohibición, restricción o control; los impuestos especiales no armonizados; la normativa comunitaria relativa a la importación, la exportación, el tránsito y la permanencia de mercancías que sean objeto de intercambios entre los Estados miembros y terceros países, así como entre los Estados miembros por lo que respecta a las mercancías que no tengan estatuto comunitario; el conjunto de disposiciones adoptadas en el nivel comunitario para los impuestos especiales armonizados y para el impuesto sobre el valor añadido sobre la importación.

A la vista de estas disposiciones, podría interpretarse que el ámbito material de los tributos incluidos en el ámbito del blanqueo de capitales queda limitado a los tributos aduaneros, los impuestos especiales y el IVA a la importación.

La redacción de las normas españolas es, en cambio, más amplia y ello ha permitido a algunos defender que el delito fiscal es un delito base del delito de blanqueo de capitales. Las posiciones a favor de su admisibilidad tienen como punto de partida el hecho de que la cuota defraudada se considera producto del delito cometido. Esta premisa puede ser negada en aquellos casos en los que el sujeto ejerce una actividad perfectamente lícita y su conducta se limita a no ingresar como tributo aquellas cantidades a las que está obligado o a ingresar una cantidad menor. En estos casos, el dinero equivalente a la cuota defraudada ya se encuentra en el patrimonio del sujeto y no procede de la comisión de delitos previos. De este modo, los actos de adquisición, conversión, transmisión u ocultamiento de tales fondos nunca podría constituir un delito de blanqueo de capitales al faltar uno de los elementos normativos del delito –la procedencia delictiva de los bienes-. Por lo tanto, sólo cuando el delincuente realizase actividades delictivas previas que, además, fuesen constitutivas de delito fiscal, podría argumentarse a favor de su consideración como delito previo.

La otra interpretación que puede hacerse es que la cuota defraudada constituye bien objeto del delito. Las normas internacionales contemplan un concepto amplio de bienes delictivos⁴⁹ y parece querer admitirse que la cuota defraudada podría ser objeto de conversión y, por tanto, constituir la base de un delito de blanqueo de capitales. El problema puede trasladarse al plano práctico pues, en muchas ocasiones, será

48 El BOE de 11 de junio de 2010 publica el Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, sobre la definición del concepto de blanqueo de capitales y sobre la inclusión de información sobre matrículas de vehículos en la lista de datos del Convenio relativo a la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros, hecho en Bruselas el 12 de marzo de 1999. Debe tenerse en cuenta, también, el Acto del Consejo de la Unión Europea de 12 de marzo de 1999 y el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros (Diario Oficial C 316 de 27 de noviembre de 1995).

49 El artículo 1 p) de la Convención de Viena de 20 de diciembre de 1988 incluyó entre el «producto» del delito, los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente de la comisión de un delito tipificado de conformidad con el párrafo 1 del art. 3; El Convenio de Nueva York de 15 de noviembre de 2000 define, en su artículo 2 e), el «producto del delito» como los bienes de cualquier índole derivados u obtenidos directa o indirectamente de la comisión de un delito. Tanto en uno como en otro caso se admite que tales bienes hayan sido obtenidos tanto directa como indirectamente del delito y, en todo caso, el concepto de bienes es sumamente amplio, incluyendo activos de cualquier tipo, corporales o incorporeales, muebles o raíces, tangibles o intangibles. El Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito establece que por «producto» se entenderá todo provecho económico derivado de un delito.

difícil localizar los bienes en los que se ha transformado ese dinero y probar tanto los elementos objetivos como subjetivos del tipo⁵⁰.

Por otra parte, su consideración como delito subyacente implicaría que podría condenarse al sujeto pasivo del tributo puesto que estaría realizando un autoblanqueo e, igualmente, se admitiría la cooperación necesaria para quien colabora en la realización de alguna de las conductas típicas.

Las posiciones en contra de su admisión señalan que su admisibilidad equivaldría a afirmar que todo lo que no está expresamente prohibido es admisible en la interpretación de un tipo penal. En esta materia rige el principio de legalidad y el de tipicidad. Además, tanto el bien jurídico protegido como las conductas típicas son distintas y no deben confundirse. El delito de blanqueo se encuentra entre los delitos socioeconómicos, mientras que el delito de defraudación tributaria tiene como bien jurídico el dinero público. Las acciones u omisiones típicas de la defraudación tributaria como el falseamiento de las autoliquidaciones o las anomalías sustanciales en la contabilidad que sirven de base para conseguir el resultado típico de dejar de ingresar una cuota tributaria superior a 120.000 € son totalmente distintas de las de adquirir, convertir, transmitir u ocultar bienes procedentes de actividades delictivas. En este sentido, como ya hemos señalado, cuando no se realizan actividades delictivas previas, la cuota defraudada no es un fruto del delito puesto que ya pertenecía al patrimonio del sujeto.

Desde nuestro punto de vista, el delito de defraudación tributaria ya contiene en su pena todo el desvalor de la acción y protege adecuadamente el bien jurídico. Sólo en un sentido indirecto se puede decir que la cuota defraudada proviene de una actividad delictiva, lo cual exigiría además la previa condena por delito fiscal. Únicamente podrían entenderse incluidos los delitos fiscales que afectan a los recursos comunitarios y los impuestos indirectos que afectan al comercio internacional.

Por último, debe hacerse mención a la posición jurisprudencial, con anterioridad a la reforma del Código Penal, por la que se considera que existe un concurso de normas y que el delito del que proceden los ingresos absorbe el delito fiscal. De acuerdo con la jurisprudencia⁵¹, para la aplicación del concurso de normas, en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos.

En primer lugar, que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no existe concurso normativo.

En segundo lugar, el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente⁵².

50 CAMPOS NAVAS, D., "Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo", *Diario La Ley*, n. 6383, 2005.

51 SSTs de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008/7129) y antes la de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001/751)

52 STS de 7 de diciembre de 1996 (RJ 1996/8925)

Finalmente, y en tercer lugar, se requiere que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

6. Conclusiones

La reforma penal derivada de la Ley Orgánica 5/2010 se ha traducido en un reforzamiento de los instrumentos preventivos y represivos propios de las sanciones y de las penas. Ello se traduce en una más intensa protección del crédito tributario tanto de forma directa como indirecta pero también en una serie de cuestiones abiertas.

Una primera lectura de la citada Ley puede inducir a concluir que la única novedad relevante es el incremento de la penalidad para el delito fiscal pero nada más lejos de ello, pues el conjunto de la reforma avanza en la mayor represión de los comportamientos que tratan de evadir las obligaciones tributarias. Ese reforzamiento indirecto se produce, principalmente, por la vía del delito de blanqueo de capitales y por la integración de la normativa preventiva aprobada por la Ley 10/2010, de 28 de abril. Ésta norma incluye como bien procedente del delito, y por lo tanto susceptible de blanqueo de capitales, a la cuota defraudada en el delito fiscal.

Si se integran ambas normas, nos encontraremos con que los supuestos de delito fiscal darán lugar, además, a delito de blanqueo de capitales. Esta es la pretensión de las disposiciones internacionales y, sobre todo, del *soft law* sobre la materia: ampliar la base del blanqueo de capitales incluyendo a los delitos fiscales pues existen supuestos comunes. Una de las cuestiones abiertas que se desprenden de esta situación es la determinar si todos los delitos fiscales serán subsumibles en el delito de blanqueo o, por el contrario, se realizará una interpretación más acorde con la Directiva.

La relevancia de esa cuestión es aún mayor si tenemos en cuenta que la normativa de prevención del blanqueo de capitales impone un comportamiento diligente para determinados sujetos y que el Código Penal regula un tipo imprudente de delito que puede integrarse por el incumplimiento de dicha normativa. En los últimos tiempos se percibe un avance en los organismos internacionales por adoptar el modelo americano de prevención del blanqueo de capitales que trata de trasladar el papel de activos informadores a sujetos que tienen contacto con las actividades de lavado o que planifican o encubren estos hechos. Por lo tanto, determinados sujetos como los asesores fiscales deberán tener protocolos de actuación para detectar, prevenir y, en su caso, comunicar hechos fraudulentos o constitutivos de este delito.

Algo similar sucederá en el ámbito de las empresas pues las sociedades y otras entidades jurídicas pasarán a ser responsables de los delitos cometidos en su provecho o por sus empleados. También los delitos fiscales podrán ser imputados a las personas jurídicas y ello, desde el punto de vista tributario, reabre el debate sobre la aplicación del derecho a no autoincriminarse en materia tributaria que fue reconocido por jurisprudencia consolidada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En cambio, nuestro Tribunal Constitucional se escudó, en los casos sometidos a su jurisdicción, en el distinto sujeto imputado –el administrador- e inspeccionado –la sociedad-. Eliminada esa situación jurídica, resta por ver cómo se aplicará este derecho y cuál será la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Otro aspecto que pretende incrementar la protección del crédito tributario es la conversión de la deuda

tributaria en responsabilidad civil derivada del delito y, en consecuencia, en crédito con independencia de la prescripción tributaria. Ello generará algunas importantes disfunciones en el ámbito tributario a cambio de lograr la recaudación de las deudas tributarias. A ello debe unirse la situación que se genera con el artículo 131.5 del Código Penal que puede suponer, de facto, ampliar el plazo de prescripción del delito fiscal de cinco a diez años.



Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE

Rafael J. Sanz Gómez

Investigador FPU

Universidad de Sevilla¹

Resumen

El modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes está siendo objeto de un importante desarrollo en España. Recientemente, el Foro de Grandes Empresas ha aprobado un Código de Buenas Prácticas Tributarias, con el objetivo de fomentar la transparencia y la colaboración activa. España se ha convertido así en el primer Estado que crea un instrumento legal de este tipo con la participación de las empresas. El presente artículo analiza la naturaleza no vinculante del Código, los motivos de elección de un instrumento de este tipo y las consecuencias que se derivan. Valora también su contenido, a la luz de los estudios de la OCDE y algunas experiencias de Derecho comparado, así como su imbricación en el ordenamiento tributario español.

Abstract

he enhanced relationship model between tax administration and large corporate taxpayers is being significantly developed in Spain. Recently, the Large Corporates Forum has passed a code of conduct containing tax good practices, aiming to boost transparency and active cooperation. Thus Spain has become the first State to create such an instrument. This article analyses the not legally binding nature of the code, the reasons for choosing this kind of instrument and the consequences that derive from this. It also weighs up its content on the light of OECD reports and some compared Law experiences, as well as its imbrication in the Spanish legal tax system.

1 El presente trabajo ha sido desarrollado en el Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCAL-IPL) en Lisboa, al amparo de una ayuda para estancias breves del Programa FPU del Ministerio de Educación (septiembre-octubre 2010) y se complementa con las reflexiones del Seminario "Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional", coorganizado por la OCDE y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, el 25 de noviembre de 2010. Asimismo, se inscribe parcialmente en el Proyecto de Investigación DER2008-04900/JURI. "La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria". Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011. El autor quiere agradecer al Profesor Dr. Vasco Branco Guimarães (ISCAL-IPL) sus valiosas sugerencias. Los comentarios enviados a rsanz@us.es serán bienvenidos.

Palabras clave

Relación cooperativa, grandes contribuyentes, riesgo fiscal, *soft-law*, procedimiento de inspección, derechos del contribuyente.

Key words:

Enhanced relationship, large taxpayers, tax risk, soft-law, inspection procedure, rights of taxpayers.

1. La relación cooperativa y el Foro de Grandes Empresas

En España se están implantando progresivamente las bases de una colaboración activa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes, basada en la transparencia y la confianza recíproca y que va más allá de las meras obligaciones establecidas por el ordenamiento jurídico. Este tipo de relación se conoce como “relación cooperativa” (en adelante, RC).

La RC no es un fin en sí misma, sino un medio para alcanzar una serie de intereses u objetivos compartidos, a los que se apela para superar la relación de confrontación que ha existido tradicionalmente entre Administración y contribuyentes. Aunque existen intereses enfrentados, no es menos cierto que la reducción de la litigiosidad puede redundar en beneficio de ambas partes (y de la sociedad en su conjunto) al disminuir los costes de cumplimiento tributario.

La RC está recibiendo un fuerte impulso por la influencia de los trabajos de la OCDE², que alimentan el debate y la acción normativa (o *quasi*-normativa, mediante normas de *soft-law*) en sus Estados miembros. Para las empresas, la RC se integra en un concepto también en auge, el de responsabilidad social corporativa, que implica un compromiso de las empresas con la sociedad más allá del marco jurídico que regula su actividad³.

El primer paso dado en España para la implementación de esta RC fue la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en 2006. Dos años más tarde, se pidió a estos grandes contribuyentes que valoraran su relación con las autoridades fiscales. Si bien la opinión fue positiva en términos generales, se identificaron determinados puntos débiles, todos relativos a la función administrativa de control: la disparidad de criterios administrativos, la duración de los procedimientos y el excesivo volumen de información requerido (debe destacarse que son las mismas problemáticas que se han puesto de

2 Cabe destacar el Study into the Role of Tax Intermediaries, publicado en 2008; y, en concreto, el documento de trabajo núm. 6 (“The Enhanced Relationship”) de entre los que llevaron a su creación. “Enhanced relationship” es el término que se ha extendido en inglés; el equivalente en español es el de “relación cooperativa”.

3 Véase el Libro verde “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”- COM(2001) 366 final, de 18 de julio de 2001.

manifiesto en otros Estados europeos). Al mismo tiempo, estas empresas se consideraban colaboradoras en la actividad de la Administración y pedían un tratamiento específico.

Un nuevo paso, que podemos calificar de central, fue la actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, donde se introdujo expresamente el concepto de RC y se previó la creación de un foro de diálogo: el Foro de Grandes Empresas (en adelante, FGE). Este FGE, constituido oficialmente el 10 de julio de 2009, funciona mediante un Pleno, que identifica las problemáticas concretas que interesan a la relación entre estos grandes contribuyentes y la Administración y adopta las decisiones definitivas, siempre por consenso; y grupos de trabajo, que analizan los temas señalados por el Pleno y proponen soluciones. En la reunión fundacional del Foro se constituyeron tres grupos: a uno de ellos⁴ se le encomendó la redacción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBP) que ha sido aprobado en la tercera reunión del FGE, el 20 de julio de 2010. El Código se convierte así en el primer producto concreto de la actividad del Foro (y debe señalarse que ha sido valorado positivamente tanto por parte de la Administración como –tras cierto escepticismo inicial– por parte las empresas⁵).

El CBP está llamado a crear las condiciones necesarias para el desarrollo de la RC en España. El objetivo del presente trabajo es analizar los preceptos que contiene desde una doble perspectiva: su imbricación en el ordenamiento jurídico español y su valoración a la luz de las experiencias de otros Estados –Reino Unido y Portugal– y, particularmente, del estudio de la OCDE sobre intermediarios fiscales, que establece los que considera requisitos mínimos para la adecuada implantación de la relación cooperativa.

2. Aspectos generales del Código de Buenas Prácticas Tributarias: naturaleza jurídica, principios inspiradores y ámbito subjetivo

El CBP contiene una serie de compromisos que la Administración ha asumido voluntariamente y recomendaciones que las empresas pueden suscribir, o no hacerlo. El Código es un instrumento de *soft-law*, y ello es coherente con la naturaleza del concepto de responsabilidad social corporativa. Es además reflejo de una técnica relativamente extendida, en parte por el impulso de organizaciones internacionales como la OCDE o la Unión Europea: la identificación de “buenas prácticas”, en este caso fiscales.

Los términos empleados tal vez precisan un poco de aclaración. Cuando se hace referencia a compromisos u obligaciones “voluntarias” (es la palabra que usa el CBP) no se hace referencia al modo en que se suscriben, sino a que no son exigibles o vinculantes *jurídicamente*, aunque sí sean vinculantes en un sentido amplio. En este sentido, aunque el Código prevé la constitución de una Comisión de Seguimiento, ésta no podrá conocer sobre situaciones particulares ni intervenir en procedimientos tributarios en curso. Ahora bien, alguna doctrina considera que el *soft-law* puede interaccionar con los principios generales de

4 Este grupo de trabajo estaba formado por ocho representantes del mundo empresarial (Acerinox, ACS, El Corte Inglés, Endesa, Mapfre, Repsol YPF, Santander y Telefónica) y, por parte de la Administración tributaria, representantes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, Servicio Jurídico, Servicio de Auditoría Interna, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales y Dirección General de Tributos.

5 Así lo afirmaron representantes de la Agencia Tributaria y de diversas empresas –Mapfre, Santander y Banesto– participantes en el Seminario “Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional”, citado supra.

Derecho de un ordenamiento y crear normas jurídicamente vinculantes⁶. Analizaremos más adelante si sucede así en el Código.

SHAFFER y POLLACK han afirmado que el *soft-law* y el *hard-law* sólo se complementan bajo determinadas circunstancias. Aunque su estudio versa sobre Derecho internacional, ofrece un modelo aplicable al supuesto que nos ocupa. Según estos autores, para evitar que se produzcan contradicciones entre ambos sistemas es necesario que exista un acuerdo en los objetivos y términos de la colaboración entre las partes⁷ (en este caso, Administración y contribuyentes). Éste es precisamente uno de los objetivos de la RC, de forma que el Código estaría creando las condiciones necesarias para su propia eficacia.

También dentro de la interacción entre ambos tipos de normas, debe tenerse en cuenta que, en nuestro ordenamiento jurídico, el ámbito del principio de legalidad (concretado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria) incluye los elementos esenciales del tributo y de la relación tributaria, pero que quedan –principalmente– dos ámbitos donde el *soft-law* puede actuar: uno de ellos es el Derecho tributario formal⁸. Otro, la organización de la Administración Tributaria: tal y como ha puesto de manifiesto GONZÁLEZ DE FRUTOS, el artículo 83.4 LGT (“Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos”) otorga un importante margen de discrecionalidad a la Administración en este ámbito⁹.

Una última característica derivada de la naturaleza *soft-law* del Código es que no ha sido objeto de publicación por los cauces oficiales. No debe olvidarse que el modo de introducción de normas en el ordenamiento influye poderosamente en el grado de seguridad jurídica que se garantiza¹⁰. Pues bien, el CBP está disponible en la página web del Foro, accesible a través del portal de la Agencia Tributaria¹¹, y se acompaña por una traducción (no oficial) al inglés, para facilitar su conocimiento por las empresas transnacionales que, normalmente, usan esta lengua como idioma de trabajo¹². La publicación en Internet debe entenderse en un contexto caracterizado por la publicidad (mediante la misma vía) de las actividades del Foro. Asimismo, la aprobación del CBP fue anunciada mediante una nota de prensa, de 20 de julio

6 Ingelse, C.; «Soft Law?», Polish Yearbook of International Law, núm. 20, 1993, págs. 84-85. Véase también Alarcón García, G.; «El soft law y nuestro sistema de fuentes», en Martínez Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Aranzadi. Navarra, 2010, págs. 271-298; en concreto, las páginas 293 a 295 hacen referencia a la “producción doméstica de soft law en nuestro Ordenamiento jurídico”.

7 Shaffer, G. C., y Pollack, M. A.; «Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance». University of Minnesota Law School - Legal Studies Research Paper Series. Documento núm. 09-23, 2010, pág. 744. También es preciso que no existan contradicciones de fondo entre las normas de derecho blando y derecho duro, aunque este problema es más propio del Derecho internacional.

8 Alarcón García, G.; op. cit., pág. 296.

9 González de Frutos, U.; op. cit., pág. 69.

10 Cubero Truyo, A.; «Identificación y derogación expresa de las normas tributarias», en Martínez Pisón, J. A., y otros (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria..., op. cit., págs. 331-332.

11 Concretamente, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas.

12 En las conclusiones de otro grupo de trabajo del Foro (dedicado al examen de la normativa en materia de precios de transferencia) se constata esta realidad y se propone que las autoridades administrativas “acepten en la medida de lo posible la documentación en una lengua extranjera de general uso y comprensión [...] normalmente el inglés” (el documento también está disponible en la página web del FGE).

de 2010, que se divulgó a través de los medios de comunicación¹³. No puede considerarse, en suma, que el Código sea un instrumento opaco. Aunque podría haberse acordado su publicación en el BOE (el Consejo de Ministros está habilitado para acordar excepcionalmente la publicación de documentos de interés general, distintos del contenido normal del Boletín Oficial), la nota de excepcionalidad presente en la normativa reguladora disuade de ello, puesto que es de esperar que el Foro de Grandes Empresas produzca con carácter habitual acuerdos o resoluciones de esta naturaleza¹⁴.

Pasando ahora de los elementos formales a los materiales, debe comenzar por señalarse que la introducción (equivalente a una exposición de motivos) que acompaña al Código expone que su objetivo último es mejorar la aplicación del sistema fiscal a través de tres elementos básicos. Estos tres pilares están estrechamente imbricados entre sí, y a su vez se relacionan con la RC.

El primero de los pilares es el incremento de la seguridad jurídica. La Administración Tributaria se compromete a “velar por la máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación” y a reforzar la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente yendo “más allá” de las garantías del pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, tal y como se reconocen en la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) y el vigente Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁵ (en adelante, RAT). Veremos cómo se concreta.

El segundo pilar es el compromiso de las empresas que suscriban el CBP de aplicar políticas fiscales responsables en las empresas y desarrollarlas siempre con conocimiento del Consejo de Administración. El desarrollo de esta idea básica también será objeto del presente estudio.

El tercer pilar, que a nuestro juicio es consecuencia de los dos anteriores, es “la colaboración recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas”. Lo que hace aquí el CBP no es, ni más ni menos, que definir la relación cooperativa, objetivo –expreso por tanto– del Código, a cuyo servicio se encuentran los otros dos compromisos, tendentes a la creación de un clima de confianza.

El estudio de la OCDE de 2008 identifica, en abstracto, tres formas de implementar la RC. La primera sería una declaración unilateral de la Administración, que es el modelo que se viene adoptando en Reino Unido y hacia el que se podría estar avanzando en Portugal; la segunda, un acuerdo global entre las empresas y la Administración, como en España; la tercera, una batería de acuerdos concretos entre las autoridades tributarias y cada una de las sociedades interesadas, que sería el caso del régimen del operador económico autorizado en el Derecho aduanero de la Unión Europea.

13 Y disponible, de nuevo, en la página web de la AEAT, en Inicio > La Agencia Tributaria > Sala de prensa > Notas de prensa.

14 Véase el artículo 6 del Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial “Boletín Oficial del Estado” (BOE núm. 37, de 12 de febrero); el apartado primero establece el contenido normal del Boletín y el apartado segundo, la habilitación al Consejo de Ministros.

15 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE núm. 213, de 5 de septiembre).

El Código se convierte así en el primer producto concreto de la actividad del Foro (y debe señalarse que ha sido valorado positivamente tanto por parte de la Administración como –tras cierto escepticismo inicial– por parte las empresas

Reino Unido y Portugal han establecido medidas que pueden favorecer la RC, pero los pasos son mucho más explícitos en el primero de estos países: es fundamental el “Informe Varney”, cuyo contenido se desarrolla *infra*. En Portugal, fue la clarificación de los criterios de responsabilidad civil de la Administración Pública¹⁶ lo que produjo una revisión de los criterios de funcionamiento de los órganos tributarios para mejorar la calidad del servicio. Se consiguió así erradicar prácticas poco respetuosas con los derechos de los contribuyentes: en este contexto se enmarcan las *Normas e Boas Práticas da Inspeção Geral das Finanças* aprobadas en 2008¹⁷. El *Relatório*

do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, de 3 de octubre de 2009, parece apostar decididamente por la RC cuando propone “*uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa fé e na prevenção de litígios*”¹⁸ mediante una batería de medidas de muy diverso tipo (entre ellas, la divulgación de códigos de conducta por los distintos servicios de la Administración tributaria).

Volviendo al modelo español, las empresas asumirán los compromisos contenidos en el Código y accederán a sus ventajas por un procedimiento que se recoge en el Anexo. Desde el principio, la Secretaría Técnica responsable de dar cuenta de las adhesiones ha optado por revestir este trámite del menor formalismo posible¹⁹: simplemente deberá remitirse el documento de acuerdo de adhesión del Consejo de Administración, sea por vía telemática o mediante el registro de la Delegación Especial a que esté adscrita la empresa o el de la Dirección General de Grandes Contribuyentes²⁰.

16 Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que aprova o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas (Diário da República, 1.ª série — N.º 251 — 31 de Dezembro de 2007, pág. 9117)

17 Desde un punto de partida algo distinto a los principios inspiradores de la RC (la modernización y mejora de la calidad del servicio; y el reforzamiento de la ética inherente a la prestación de un servicio público) se han adoptado medidas muy similares a las del CBP en algunos ámbitos, especialmente el procedimental.

18 El Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal fue constituido por Despacho del Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de enero de 2009 y estuvo coordinado por António Carlos dos Santos y António M. Ferreira Martins. El fragmento citado se encuentra en el apartado 6.1.; en general, todo el apartado 6 “Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes: medidas legislativas e de gestão” es del mayor interés desde el punto de vista de la RC. El documento completo se encuentra disponible en <http://www.governo.gov.pt/pt/Documentos/Governo/MF/Rel_Compet_Efic_Justic_Fiscal.pdf>

19 Así lo afirmó Elena Guerrero Martínez, Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, en su ponencia «El caso de España: El Foro de Grandes Empresas» durante el Seminario “Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional”, cit. supra.

20 Según el documento “Procedimiento de adhesión de las entidades al Código de Buenas Prácticas Tributarias”, de 14 de octubre de 2010, publicado en la página web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Si el alta será expresa en todo caso, la baja podrá ser expresa (a través de comunicación a la Agencia Tributaria) o implícita: se considerará que una empresa ha renunciado al CBP si su informe anual de gobierno corporativo no refleja explícitamente el cumplimiento de las reglas del Código.

Por otra parte, la adhesión deberá ser a la totalidad del Código; no son admisibles la adhesión o baja parciales. Ya la redacción del Código –lo afirma su introducción– es voluntariamente flexible, para permitir que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus características y necesidades.

En principio, el CBP parece estar abierto a cualquier empresa, puesto que se hace referencia a “las empresas que lo suscriban”, de manera genérica (y, de hecho, ya hay empresas adheridas que están fuera del Foro²¹). Ahora bien, sólo las personas jurídicas (nunca las personas físicas) podrán adherirse al CBP; y también parece exigirse la obligación de presentar declaración en el Impuesto sobre Sociedades (el Código hace referencia expresa a este tributo). La exigencia de que la adhesión al Código se formalice mediante un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente parece circunscribirnos a las sociedades de capital, que actualmente están reguladas por el Real Decreto-Legislativo 1/2010. Por otra parte, aunque la referencia al “informe anual de gobierno corporativo”²² parece circunscribirnos a las sociedades cotizadas (que son las obligadas a presentarlo), existen empresas adherentes que no lo están, entendiéndose en este caso que la referencia es al informe de gestión anual.

Al mismo tiempo, el Código parece situarse en el escenario de empresas transnacionales (la introducción afirma que respecto de “aquellas con un componente internacional” parece demandarse “una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria”) o grupos de empresas (establece una disposición específica para las inspecciones de grupos). El hecho de que el Código haya sido aprobado en el seno del Foro de Grandes Empresas, inscrito a su vez en la Dirección General de Grandes Contribuyentes, es un dato a favor de considerar que el CBP está abierto sólo a éstos últimos²³.

En otro orden de cosas, se establece que la AEAT podrá informar al público de cuáles son las entidades adheridas al Código (salvo manifestación expresa en contra, a través de la Secretaría Técnica del Foro), tal y como se ha hecho a través de la web. La adhesión a este CBP tendrá consecuencias positivas para la imagen de la empresa ante la sociedad, por lo que este precepto puede considerarse una nueva manifestación de la conexión del CBP con el concepto de responsabilidad social corporativa.

Las buenas prácticas recogidas en el Código se organizan en tres bloques. Hacen referencia a aspectos de organización de las empresas y de la Administración; y también introducen elementos novedosos (siempre con la naturaleza de *soft-law*) en el procedimiento de inspección. Veamos cómo se desarrolla cada uno de estos aspectos en el cuerpo (lo que llamaríamos articulado de ser un texto legal al uso) del Código español.

21 La lista de empresas adheridas se encuentra disponible también en la página web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

22 Según el artículo 526 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE núm. 161, de 3 de julio).

23 Otros Estados, como es el caso de Holanda, han creado instrumentos para implantar la relación cooperativa en relación a pequeñas y medianas empresas. Los mecanismos operan de manera diferente en uno y otro caso, puesto que las necesidades y las posibilidades de establecer vías de comunicación varían también.

3. Compromisos relativos a la organización de las partes

3.1. Compromisos de las empresas

Las buenas prácticas que pondrán en práctica las empresas que se adhieran al Código giran en torno al concepto de “riesgos fiscales”, en la medida en que se comprometen a reducirlos y a prevenir aquellas conductas susceptibles de generarlos. En este sentido, el CBP sigue el modelo vigente en el Reino Unido. Allí, la relación con las grandes empresas tiene el riesgo como piedra angular; especialmente desde que la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias –previa autorización judicial– a declarar de manera pública que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real²⁴. El Informe Varney de 2006²⁵ busca una relación con los contribuyentes basada en la confianza mutua. Uno de sus instrumentos básicos es el llamado “*risk rate approach*”, que clasifica a las empresas en función del riesgo fiscal que presentan y permite a la Administración concentrar sus recursos de control en aquellas calificadas de alto riesgo.

El concepto de riesgo fiscal es equívoco. Su definición difiere si se considera desde el punto de vista de las empresas o de la Administración aunque, en último término, se trata de las dos caras de una misma moneda. Para las autoridades, el riesgo fiscal es la probabilidad de que un contribuyente no pague la cantidad debida en concepto de impuestos o no lo haga en el momento debido²⁶; desde el punto de vista de las empresas, puede calificarse como la incertidumbre en la cuantificación de su deuda tributaria.

La adecuada gestión del riesgo fiscal es –sólo hasta cierto punto– un objetivo compartido por parte de Administración y empresas. La primera procura evitar que los contribuyentes no adopten conductas que produzcan una disminución de los ingresos tributarios y una falta de transparencia. Por su parte, muchas corporaciones quieren asegurarse de que su planificación fiscal es legal, eficaz y adecuada, que no lesiona su reputación y da estabilidad a sus resultados económicos, protegiéndolos de los efectos de una posterior regularización administrativa. Aunque existe una coincidencia básica, también existen diferencias, como pone de manifiesto la doctrina²⁷: la Administración tiene una percepción diferente a la de las empresas de lo que es una planificación fiscal admisible y cuándo es agresiva; al mismo tiempo, diferentes empresas tienen –comparadas entre sí– una percepción y una tolerancia distinta del riesgo.

En este marco, los compromisos concretos de las empresas son dos. Uno de ellos pretende implicar directamente al Consejo de Administración, u órgano equivalente, en la gestión del riesgo. Para ello, deberá

24 González de Frutos, U.; «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, pág. 89.

25 El llamado “2006 Review of Links with Large Business”, de noviembre de dicho año, disponible en el sitio web de la HMRC: <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>.

26 “A risk that a customer will not pay the right amount of tax or duty at the right time”. Así lo define la británica Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC), tal y como se recoge en Freedman, J., y otros; «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches». *British Tax Review*, núm. 1, 2009, pág. 76.

27 *Ibidem*, págs. 74–75.

garantizarse que dispone de información adecuada sobre el peso de las motivaciones fiscales en las operaciones que realice la sociedad.

Esta norma puede situarse en la órbita de la Ley Sarbanes-Oxley, adoptada en Estados Unidos en 2002 en respuesta a una serie de escándalos financieros sucedidos en dicho país, entre ellos el escándalo Enron. Dichos escándalos se originaron, en gran medida, por el abstencionismo de los Consejos de Administración, que favoreció la adopción de conductas fraudulentas por parte de los directivos²⁸. Los acontecimientos pusieron de manifiesto la necesidad de clarificar quiénes son los responsables de la formulación de la política de riesgo tributario de las empresas. El CBP implicaría directamente al Consejo de Administración en dicha tarea, también con el objetivo de potenciar dicho órgano como interlocutor de las autoridades tributarias en las cuestiones de mayor importancia²⁹. Cabe señalar que la necesidad de que el Consejo se comprometa directamente con el CBP da una cierta lentitud al trámite y está retrasando la adopción del Código por parte de algunas multinacionales: pero esto no es más que un inconveniente menor.

No puede considerarse, en suma, que el Código sea un instrumento opaco. Aunque podría haberse acordado su publicación en el BOE la nota de excepcionalidad presente en la normativa reguladora disuade de ello

¿Cuáles son los exactos términos de la implicación del Consejo de Administración? Con carácter general, se establece que antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración en el Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la empresa deberá presentar al Consejo las políticas de gestión del riesgo fiscal que se hayan seguido durante el ejercicio, se haga esto directamente o a través de la Comisión de Auditoría. A esto se añade que cuando las consecuencias fiscales de una operación constituyan un factor relevante para su adopción deberá informarse expresamente al Consejo de tal circunstancia, en los casos en que dichas operaciones precisen de la aprobación del máximo órgano de la empresa³⁰.

El otro compromiso que contiene el CBP va dirigido contra el uso de “estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias”. Se definen como tales aquellas en las que intervengan sociedades interpuestas localizadas en territorios considerados paraísos fiscales, o en territorios que no cooperan con la Administración, con el objetivo de ocultar a la AEAT el responsable final de una actividad o el titular de un bien o derecho (apartado 1.2). Las empresas no sólo se comprometen a evitar su uso, sino también

28 González de Frutos, U.; op. cit., pág. 79.

29 También en Portugal se observa esta tendencia: en el contradictorio formal institucional que se incluye en el marco del procedimiento de inspección, el interlocutor es el máximo responsable de la entidad auditada (Normas e Boas práticas da IGF, pág. 125.2).

30 Existe ya una disposición similar en el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, dictado por la CNMV en 2007: cuando una empresa cree filiales radicadas en paraísos fiscales o con finalidad meramente instrumental, la decisión tendrá que ser adoptada o ratificada por el Consejo, informada a tales efectos por el Comité de Auditoría.

La exigencia de que la adhesión al Código se formalice mediante un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente parece circunscribirnos a las sociedades de capital

—por el apartado 1.3— a detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas ya existentes en los mercados. Es sabido que ante la continua creación de esquemas prefabricados de planificación fiscal, la Administración tiene que hacer un gran esfuerzo para su detección y prevención. Este mecanismo parece prever un diálogo donde el conocimiento directo que poseen las empresas de estos extremos se pondrá al servicio de las autoridades tributarias.

Otros Estados han enfrentado la misma necesidad. Portugal —en la línea de Gran Bretaña o Estados Unidos— ha establecido en 2008 un deber de comunicar a la Administración determinados esquemas de planificación fiscal³¹. Este deber recae sobre el promotor de dicho esquema, definido en términos muy amplios (cualquier entidad que realice una actividad de asesoría; así como determinados profesionales, siempre y cuando participen activamente en la configuración del esquema). La norma establece con gran claridad qué esquemas deberán comunicarse (el Código español, por el contrario, adolece de una patente falta de concreción) y sanciona el incumplimiento, mediante multa o pena accesoria³².

Junto con los datos del promotor (que no deberá comunicar dato alguno de sus clientes) deberá incluirse una descripción pormenorizada del esquema y la indicación de las normas en que se basa. A partir de esta información, la norma portuguesa prevé la creación de una base nacional de datos, accesible a los órganos de inspección. Establece asimismo que la *Direcção-Geral dos Impostos* divulgará públicamente, a través de internet, los esquemas —descritos en términos generales y abstractos— que se consideren abusivos y, consecuentemente, susceptibles de recalificación administrativa.

Es destacable que la Ley se declara expresamente prevalente sobre cualquier cláusula contractual que establezca un deber de secreto. Además, excluye todo tipo de responsabilidad por violación cualquier deber de confidencialidad que pueda recaer sobre el promotor. Por otra parte, la Administración estará sujeta a un deber de tal naturaleza en el tratamiento de los datos obtenidos³³.

31 Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro (Diário da República, 1.ª série — N.º 39 — 25 de Fevereiro de 2008, pág. 1205). El modelo de declaración fue aprobado por la Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio (Diário da República, 1.ª série — N.º 93 — 14 de Maio de 2008, pág. 2642-(2)). Finalmente, son muy interesantes las Orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamiento fiscal para prevenção e combate a actuações abusivas e evasivas, contenidas en el Despacho n.º 14592/2008 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Diário da República, 2.ª série — N.º 101 — 27 de Maio de 2008, pág. 23440).

32 Artículos 17 a 20 del Decreto-Lei n.º 29/2008, cit.; vid. también los artículos 28 Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho; y el 21-A Decreto-Lei n.º. 433/1982, de 27 de Outubro.

33 De acuerdo con los artículos 11 y 12 (los aplicables a los particulares) y el artículo 16 (que se refiere a la Administración), ambos del Decreto-Lei n.º 29/2008. Éste último se remite al artículo 64 de la Lei Geral Tributária, que es la que regula el deber administrativo de confidencialidad.

El modelo español es mucho más limitado, aunque el objetivo es el mismo: mejorar el conocimiento administrativo de los esquemas de planificación fiscal –en abstracto– que se suelen aplicar. La primera limitación consiste en que el CBP apenas concreta a qué actividades se refiere, simplemente hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas”, término que entendemos equivalente a prácticas abusivas o en fraude de Ley³⁴. Sin embargo, sería necesario un desarrollo ulterior, que podría inspirarse precisamente en la normativa portuguesa.

Una limitación puede derivarse de la inexistencia de obligaciones jurídicas para las empresas; pero esto se englobaría en la apuesta realizada en favor de los instrumentos de *soft-law*, cuyo grado de eficacia se comprobará con el tiempo. Lo cierto es que la norma portuguesa tuvo efectos no deseados –como la deslocalización de empresas– que tal vez evite el sistema español. Del mismo modo, la cooperación voluntaria de las empresas que cumplen sus obligaciones fiscales puede ser instrumento eficaz para conseguir cierto conocimiento de los esquemas usuales de planificación fiscal. Recuérdese que cuando un agente económico realiza una operación evasiva o elusiva distorsiona la neutralidad en el mercado, en la medida en que obtiene, improcedentemente, una ventaja sobre sus competidores³⁵. Esto es especialmente relevante: pone de manifiesto uno de los principales incentivos a la colaboración de las empresas, y constituye uno de los intereses comunes más fuertes que puede unir a los contribuyentes (cumplidores) y a la Administración tributaria.

La Administración tiene una percepción diferente a la de las empresas de lo que es una planificación fiscal admisible y cuándo es agresiva; al mismo tiempo, diferentes empresas tienen –comparadas entre sí– una percepción y una tolerancia distinta del riesgo

3.2. Compromisos de la Administración

La Administración adquiere también, en virtud del Código, una serie de compromisos. A primera vista, podría afirmarse que estos compromisos no son tales; que, por el contrario, lo que hace el Código es recordar los deberes que ésta ya tiene, por imposición legal, para con los contribuyentes. Y tal vez sea así en algunos casos (por ejemplo: “La Agencia Tributaria, en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes”). Sin embargo, otra interpretación posible (y más coherente con los principios de la relación cooperativa) es que los compromisos adquiridos se materializarán en un reforzamiento de los medios con que opera la AEAT y, concretamente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para reforzar la eficacia de estos derechos.

En gran medida, el Código va orientado a garantizar que las empresas tienen certeza de los criterios aplicados por la Administración. En ausencia de doctrina de la Dirección General de Tributos o de un

34 Aunque no puede descartarse una interpretación estricta, relativa a actos de defraudación fiscal.

35 La realización de una operación abusiva tiene efectos “[...] to the benefit of the dishonest traders”, según Terra, B. y Wattel, P.; *European Tax Law*. Kluwer Law International, 2008, pág. 89.

pronunciamiento de los Tribunales Económico-Administrativos o los Tribunales de Justicia, ¿qué hará la Administración Tributaria?

En su apartado 2.1, el Código establece dos mecanismos. Uno, los Directores de Departamento de la AEAT deberán informar al Comité Permanente de Dirección de la Agencia cuando apliquen un criterio interpretativo en áreas de gran trascendencia o potencialmente generadoras de controversia. Dos, la “Agencia Tributaria” –sin mayor precisión en el CBP– deberá solicitar informe a la Dirección General de Tributos cuando tenga dudas sobre el criterio que deba aplicarse.

Pues bien, atendiendo a la regulación del Comité Permanente de Dirección, correspondería a éste decidir si el criterio elevado por los Directores de Departamento es dudoso al punto de precisar una aclaración de la DGT. El Comité es un órgano con carácter estable (desde 1997) que se reúne semanalmente y donde se ha venido deliberando sobre una buena parte de las decisiones de mayor trascendencia.

El engarce entre los dos compromisos encuentra una base jurídica en el artículo 1, párrafo 2º, de la Resolución de 19 de febrero de 1997 de la AEAT, que regula el funcionamiento de dicho Comité y donde se afirma que “[s]e someterán a la deliberación y asesoramiento del Comité Permanente de Dirección todos los proyectos y decisiones que considere oportuno el Presidente o el Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bien a iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Directores de Departamento o Servicio”. Atendiendo a esta disposición, cuando un Departamento desarrolle un criterio interpretativo relevante en el sentido del CBP, su Director (que forma parte del Comité) podrá proponer al Presidente de la AEAT que, en calidad de presidente también del Comité, someta tal criterio a la aprobación de dicho órgano.

Si las decisiones de gestión del riesgo fiscal deberán tomarse, en el seno de las empresas, al más alto nivel posible (en el Consejo de Administración), este apartado está orientado a garantizar que los criterios de interpretación se decidan también a un alto nivel y –asimismo– coordinadamente, para que exista una coherencia entre los criterios aplicados en cada área.

Por su parte, el apartado 2.2 del CBP prevé que la Agencia Tributaria publique los criterios que aplique en los casos concretos, cuando sean susceptibles de aplicación general. La falta de publicidad de las soluciones concretas que da la Administración contrasta con la publicación de las medidas generales³⁶; el Código diluirá las diferencias entre uno y otro supuesto.

Esta publicación se realizará “sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias”. El artículo 12.3 LGT atribuye la competencia de interpretación de las normas fiscales al Ministerio de Hacienda. Además, es habitual que la Dirección General de Tributos publique resoluciones donde haga públicos los criterios que informan las respuestas a las consultas tributarias vinculantes más frecuentes. Obviamente, la AEAT no puede mantener un criterio interpretativo contrario a una resolución del Ministro o de la DGT; es más, éstas generan en el ciudadano una expectativa

36 Calvo Vérguez, R.; «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?». Quincena Fiscal, núm. 3, 2006.

razonable sobre el comportamiento de la Administración³⁷. Por eso es positivo, desde el punto de vista de la certeza del Derecho, que se prevea la consulta al más alto nivel posible desde un primer momento, para evitar un cambio en los criterios de interpretación cuando ya las empresas hayan planificado su actividad de acuerdo con un determinado criterio.

Asimismo, el apartado 2.2 no obstará a “la labor de información y asistencia a los obligados tributarios”, lo que abre camino al apartado 2.3 del CBP. No sólo la publicación de criterios generales no excluye la comunicación de los criterios aplicables en el caso concreto, sino que este apartado 2.3 refuerza dicho mecanismo. Concretamente, la AEAT deberá establecer procedimientos que permitan a los contribuyentes conocer “con la rapidez requerida por el caso”, los criterios que la Administración aplicaría en una operación u operativa determinada, con carácter previo a éstas. En Gran Bretaña, el informe Varney va más allá y fija un plazo máximo: 28 días³⁸. Tal vez es una posibilidad que podría plantearse con el tiempo, en función de la acogida que tenga el Código (el artículo 2.3 será objeto de desarrollo progresivo, “teniendo en cuenta el número de empresas adheridas”).

Los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

¿En qué tipo de mecanismo pensaban los redactores del CBP? Existe un instrumento muy similar –y, este sí, jurídicamente vinculante–, que son las consultas tributarias escritas (artículos 88 y 89 LGT). Surge la duda de si el apartado debe interpretarse como un mero compromiso de la Administración en reforzar la efectividad del mecanismo.

Pues bien, ya la interpretación literal del Código lleva a pensar, más bien, que se trata de establecer procedimientos distintos, paralelos a los de la LGT. Es la única forma de dotar de sentido a las palabras empleadas: “la Agencia Tributaria *establecerá* procedimientos adecuados” (el énfasis es propio).

Y, en efecto, el mecanismo en que se está pensando es diferente. Mientras que las consultas tributarias permiten al contribuyente conocer la interpretación que la Administración daría a un determinado precepto normativo, este procedimiento se referiría a la aplicación, a cómo se resolverían supuestos concretos de hecho. Por otra parte, la respuesta provendría de la AEAT, no de la Dirección General de Tributos. Las consultas tributarias escritas ofrecen un régimen muy garantista (la respuesta vincula expresamente a los órganos encargados de la aplicación de los tributos) pero tienen además el hándicap de su lentitud. La Dirección General de Tributos dispone de un plazo de 6 meses que, además, culmina con silencio negativo. Es obvio que un instrumento como el que se prevé deberá ser mucho más ágil. GONZÁLEZ DE FRUTOS considera que la Agencia dispone de medios materiales suficientes para, incluso, resolver consultas en tiempo real (en este sentido, es de destacar el programa INFORMA, una importante y eficaz herramienta

37 García Berro, F.; «El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda», en Martínez Pisón, J. A., y otros (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria..., op. cit., pág. 439.

38 Apartado 4.7 del Informe.

El CBP apenas concreta a qué actividades se refiere, simplemente hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas”, término que entendemos equivalente a prácticas abusivas o en fraude de Ley

para la divulgación de criterios interpretativos y aclaraciones en materia tributaria).

Tal y como sucede en el Reino Unido³⁹, los cauces de consulta formal e informal podrían coexistir y complementarse. Advierte el autor citado que, para que esta segunda vía sea atractiva, es necesario garantizar la exención de responsabilidad de los contribuyentes que siguieran las directrices dadas por la Administración (de manera equivalente a lo dispuesto en el artículo 89 LGT).

El artículo 66.3, párrafo 2º, RAT afirma que las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) LGT. Según este artículo, las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. Se considerará diligente la actuación del contribuyente que “haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente” en cualquier actuación de información por parte de las autoridades (hay una remisión a los artículos 86 y 87 LGT); o que se ampare en una “interpretación razonable”⁴⁰.

Pues bien, cabe entender que por ambas vías los contribuyentes que sigan el criterio de la Administración en estas consultas “informales” tendrían la garantía de exclusión de sanciones, en la medida en que las comunicaciones informales son subsumibles en el artículo 87 LGT⁴¹ y que, en todo caso, la interpretación administrativa debe entenderse razonable. Dos argumentos *a fortiori*: en primer lugar, lo que prevé el artículo 179.2.d) son dos supuestos específicos de conductas en las que se ha puesto la “diligencia necesaria”. La actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe considerarse diligente. En segundo lugar, los Tribunales tienden a interpretar el concepto de “interpretación razonable” de manera lata, conectando este concepto con la existencia de buena fe⁴², principio que a su vez informa la RC.

Por lo demás, junto a la exclusión de sanciones, nace cierta garantía de que la Agencia aceptará el criterio que expuso en su respuesta a la consulta informal. He aquí un supuesto –se anticipaba esta posibilidad al inicio del segundo epígrafe– en que el *soft-law* podría convertirse en jurídicamente vinculante. La doctrina de los actos propios –invocable en su caso ante los Tribunales– impediría a la Administración negar un

39 Informe Varney citado, propuesta 9, página 19.

40 A mayor abundamiento, el apartado 2.4 del Código prevé que los contribuyentes presenten un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, donde pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado. Si los hechos son reales y los criterios aplicados están razonablemente fundados, la AEAT lo tendrá en cuenta en la valoración del dolo o culpa en la aplicación de posibles sanciones.

41 “La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria” (artículo 87.1 LGT).

42 Gutiérrez Bengoechea, M. A.; «Causas eximentes de responsabilidad tributaria». Quincena fiscal, núm. 6, 2004, pág 18.

criterio que previamente ha defendido en una consulta informal (salvo que fuera contraria al ordenamiento jurídico).

La doctrina de los actos propios debe entenderse aquí en sus justos términos. GARCÍA DE ENTERRÍA afirmó que su elemento fundamental es precisamente la imposición de una vinculación sin haber mediado consentimiento⁴³. Por tanto, su ámbito de aplicación son las conductas y declaraciones de voluntad (incluso tácitas, según el Tribunal Constitucional⁴⁴).

El principio, en suma, encuentra cómoda aplicación a las respuestas a las consultas informales que se implementen en aplicación del Código. Aunque jurídicamente se trataría de un simple acto de trámite, sería sencillo dejar constancia documental de ello. El encargado de responder a estas consultas, por último, debería ocupar una jerarquía superior a los funcionarios competentes para las actividades de inspección y liquidación: por ejemplo, podría tratarse del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

4. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos

La reducción de la litigiosidad y conflictividad es un propósito (nunca alcanzado) del legislador tributario desde hace ya tiempo. La actual LGT –por no ir más atrás en el tiempo– declaró en 2003 que éste era uno de sus objetivos básicos, y para ello implantó –como principal medida– las actas con acuerdo. Posteriormente, la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal modificó este instrumento “con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración Tributaria”⁴⁵, reconociendo así que estas actas no habían sido capaces de cumplir el objetivo para el que fueron diseñadas (ni lo han sido, en realidad, pese a las reformas introducidas).

Ahora se trata de enfocar el problema desde un punto de vista distinto. No se busca cómo modificar los instrumentos ofrecidos por el ordenamiento jurídico tributario, sino el modo de crear un clima de cooperación que permita hacer verdaderamente eficaces los mecanismos ya existentes. Se trata, en suma, de potenciar –como forma de resolución de conflictos– una contradicción inspirada por principios de lealtad y buena fe.

Incluso cabe ir más allá en estas reflexiones. Los principios de buena fe y de confianza legítima están presentes en los ordenamientos tributarios europeos desde hace años; también lo está la idea de participación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios (en España, la encontramos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1988). Tal vez puedan calificarse como base de la RC, pero no como su elemento diferenciador.

43 García de Enterría, E.; «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad». *Revista de administración pública*, núm. 20, 1956, pág. 72.

44 Sentencia del Tribunal Constitucional 73/1988, de 21 de abril, FJ 5º.

45 Apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

El profesor LEITE DE CAMPOS ha realizado unas muy interesantes reflexiones sobre la crisis del principio de democracia representativa que, a nuestro juicio, son totalmente pertinentes para explicar el modelo de relación cooperativa. En la época llamada posmoderna, las ciencias sociales y la propia experiencia práctica han puesto de manifiesto que es falsa la idea de que el Parlamento sea fiel representación de la ciudadanía. Ello hace necesario reconstruir el principio de autoimposición desde nuevas perspectivas, donde los ciudadanos sean partícipes en la creación de tributos, en su aplicación y en la resolución de conflictos⁴⁶. La RC, por tanto, puede inscribirse en un fenómeno mucho más amplio: la crisis del Estado actual y, especialmente, del instituto de la Ley (por eso opera a través de mecanismos de *soft-law*, como el CBP) y del concepto de legislador que hemos heredado de la filosofía iluminista.

Volvamos del marco global al detalle. La RC, de acuerdo con el estudio de la OCDE sobre el papel de los intermediarios fiscales (estudio que realmente va mucho más allá de ese ámbito), exige cinco compromisos por parte de las autoridades tributarias: cuatro de ellos deberían, en conjunto, garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes –uno, comprensión de las razones comerciales que mueven las entidades (“*commercial awareness*”)⁴⁷; dos, imparcialidad (que se refiere realmente a la exacción de la cantidad debida de tributo); tres, proporcionalidad; cuatro, apertura (“*disclosure*”) y transparencia–. Por otra parte, se exige una receptividad que redunde en la eficacia de la relación entre la Administración y las empresas⁴⁸. La Administración tributaria, en suma, debe ofrecer seguridad jurídica y eficacia. A cambio, podrá esperar de las corporaciones apertura y transparencia.

La configuración legal y, sobre todo, la forma en que se lleven las reglas de procedimiento a la práctica, son decisivas en la garantía de estos principios, básicos para la RC. La última de las tres partes del Código está dedicada a materias procedimentales, a partir del compromiso de hacer uso de “todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector” para crear un diálogo constructivo.

Para maximizar la eficacia de este diálogo, en primer lugar, es importante delimitar su objeto desde el inicio. Pues bien, el apartado 3.2(1) prevé que la Agencia Tributaria pondrá los hechos susceptibles de regularización en conocimiento del contribuyente lo antes que se pueda. El objetivo de esta buena práctica es, según el propio Código, que “se facilite el mayor intercambio de pareceres posible”. Se considera además que los beneficios de esta transparencia (al explicitar qué se pide y por qué) desbordarían el ámbito del procedimiento concreto, porque facilitaría la corrección de las actuaciones de la empresa de cara al futuro.

También puede vincularse con la necesidad de delimitar el objeto de la discusión el apartado 3.2(4), donde la Agencia Tributaria se compromete, en las inspecciones de grupos, a atender de modo efectivo las alegaciones contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas y que sean previas al acta consolidada.

46 Leite de Campos, D.; O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra: Almedina, 2006, pág. 124.

47 Esto, por ejemplo, es en España una fuente de conflictos en la aplicación del concepto “motivos económicos válidos”.

48 Documento de trabajo núm. 6 “The Enhanced Relationship” citado, párrafos 28 a 46; refrendados en el Study into the Role of Tax Intermediaries, págs. 53 y 54.

Por otra parte, es frecuente que la literatura recoja prácticas de la inspección poco transparentes y respetuosas, en las que se exige sucesiva documentación sin aclarar plenamente el motivo⁴⁹. Para reducir la carga fiscal indirecta, la Administración –apartado 3.3– se compromete a aclarar y delimitar lo máximo posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas. Al mismo tiempo, las empresas procurarán garantizar la mayor celeridad y complitud posible en la aportación de la información y documentación que se les solicite, así como proporcionar aquella que, sin haber sido requerida expresamente, pueda ser relevante para el desarrollo de los procedimientos. Y, aunque no se encuentra en esta parte del Código, el apartado 2.4 prevé que los contribuyentes acompañen sus declaraciones tributarias con un anexo explicativo donde se pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado.

Uno de los objetivos principales del Código, en el ámbito procedimental, parece ser convertir el trámite de audiencia previa en un cauce para el contraste de intereses y para “potencia[r] los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector”

En aras de la eficacia (dentro del compromiso general de “receptividad”) se prevé en el apartado 3.2(3) una vía “extraoficial” de comunicación de las empresas a la Administración. De manera simultánea a la presentación de alegaciones y solicitudes de ampliación del plazo en los registros legalmente previstos, las empresas informarán de ello al órgano que tramite el procedimiento de que se trate, indicando el lugar de presentación. Cuando hayan aportado documentación, intentarán facilitar una copia de ésta y, a ser posible, lo harán por medios electrónicos.

Uno de los objetivos principales del Código, en el ámbito procedimental, parece ser convertir el trámite de audiencia previa en un cauce para el contraste de intereses y para “potencia[r] los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector”, cita textual del apartado 3.2(6). El objetivo es, en suma, dotar de bilateralidad al trámite de audiencia, asegurar que se produzca una auténtica interacción entre las partes⁵⁰, para minimizar la *conflictividad* y que, cuando ésta sea inevitable, pueda resolverse en sede administrativa y no se convierta en *litigiosidad*.

49 Una buena recopilación de actuaciones de la Administración lejanas del principio de buena fe se encuentra en Pont Mestre, M.: «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley General Tributaria». Quincena fiscal, núm. 19, 2004, págs. 9-33.

50 Afirma Sanz Clavijo que “la doctrina jurisprudencial dominante [...] se viene decantando por la consideración de la audiencia previa como un trámite funcional al principio de contradicción”. Al mismo tiempo, se hace eco de la “relativización” de dicho trámite, en la medida en que se produzca la garantía de contradicción por otras vías. Véase en general Sanz Clavijo, A.: «El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión (segundo premio de la XVII edición del Premio AEDAF)». Revista técnica tributaria, núm. 89, 2010, págs. 95-158. Consideramos que el CBP debería establecer, en la práctica –siempre desde su carácter no vinculante– un nuevo límite a esta relativización: la contradicción debe producirse en el marco procedimental idóneo y previsto en la Ley a tales efectos (desde la idea de reforzar la confianza legítima también es deseable el respeto de los cauces formales).

Por tanto, corresponde a la Administración velar para que todas las cuestiones de hecho relevantes, así como la correlativa práctica de la prueba, se conozcan y discutan de manera adecuada durante las actuaciones previas a la firma del acta, lo que da una especial relevancia al trámite previo de audiencia previsto por la Ley y, en su caso, a las actuaciones complementarias que el inspector jefe pueda encargar al actuario, a las que se hace referencia expresamente en el apartado 3.2(5). Del mismo modo, se procurará que las cuestiones de hecho relevantes para instruir el expediente sancionador, en su caso, se conozcan y discutan también antes de su resolución.

El acento sigue puesto en lograr un intercambio fluido de información y pareceres. Se ha establecido – apartado 3.2(2)– que en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas de inspección, el inspector actuario comunicará los hechos que influyan en la propuesta de regularización y, a solicitud del contribuyente, los conceptos esenciales que se regularizarán y una cuantificación provisional y orientativa de la liquidación que resultaría de los datos obrantes en el expediente. Del mismo modo, se establece otra buena práctica –apartado 3.2(3)– por la que el actuario deberá valorar expresamente, en la propuesta de regularización, las alegaciones del contribuyente. Todo esto está llamado a dotar al proceso de formación del expediente de la mayor transparencia posible.

Las modificaciones introducidas en el procedimiento de inspección, aunque revistan la forma de *soft-law*, resultan de la mayor importancia a la luz de recientes pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central. En su resolución de 22 de octubre de 2009, el Tribunal ha afirmado que, aunque la inspección tiene la obligación de poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente y vaya a ser tenida en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta (pudiendo el contribuyente obtener copia a su costa), no existe precepto legal o reglamentario alguno que le obligue a presentar un borrador o propuesta de la regulación que se propondrá, ni mucho menos a justificar la misma. Una clara prueba de que el trámite de audiencia sólo está destinado a poner de manifiesto los elementos de hecho en que se basará la regulación, y no ésta como tal, es que se podrá prescindir de dicho trámite cuando las alegaciones y elementos de prueba que se tengan en cuenta sean exclusivamente los presentados por el interesado, *ex art. 96.3 RAT*.

Pues bien, tomando esta doctrina como punto de partida, si bien la comunicación de los hechos relevantes prevista en la “buena práctica” nada añade a las exigencias legales (está prevista en los artículos 183 y 96 RAT⁵¹), el compromiso de presentar una liquidación provisional con carácter orientativo si supone un *plus* respecto de lo que el contribuyente podría exigir jurídicamente.

De acuerdo con la doctrina del TEAC, es el acta (y, en el caso de actas de disconformidad, el informe del actuario que la acompaña, donde constan los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización *ex artículo 157.2 LGT*) la vía por la que se comunican al contribuyente todos los extremos de la liquidación administrativa.

El Tribunal Económico-Administrativo refuerza la conclusión alcanzada en su Resolución haciendo referencia al contenido posible de cada clase de documentos que puede emitir la inspección, para afirmar

51 “Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos” (art. 96.1 RAT).

que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidaciones tributarias (artículo 99.7 LGT). Téngase en cuenta que la cuantificación de la liquidación ofrecida al contribuyente es “a título orientativo”, tal y como afirma el Código: así, no es incompatible con el artículo citado, puesto que jurídicamente no es una propuesta de liquidación. La auténtica propuesta es la contenida en el acta, en la medida en que sólo éstas recogen “el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación”; y pueden incluso convertirse automáticamente en acto de resolución definitivo.

La introducción de esta buena práctica tiene una incidencia relevante sobre el procedimiento, y especialmente sobre la imparcialidad que viene garantizada por la separación entre una fase de instrucción y otra de resolución. El desarrollo de cada una se atribuye a funcionarios diferentes, lo que impide que quien haya sido actuario pueda practicar las liquidaciones resultantes del procedimiento⁵². La separación está dirigida a la garantía de los obligados, con el fin de que sus alegaciones no se juzguen por la misma persona contra cuya actuación se alega. El incumplimiento de este principio producirá, según la doctrina del TEAC, la anulación de los actos de liquidación producidos por el inspector actuario y que se retrotraiga el procedimiento al momento inmediatamente anterior.

De acuerdo con el RAT –dejando aparte lo previsto en el CBP–, la fase de instrucción culmina con la formalización del acta, que es la primera vez en la que el actuario realiza una propuesta de calificación. Esto implica separar de manera muy clara las fases de instrucción y resolución. Las primeras alegaciones que sustancialmente lo serían son aquellas que se presentan contra dicha propuesta y ya ante el inspector jefe. En efecto, ahora, como afirma PÉREZ ROYO, el sentido de la audiencia previa “es más bien el de permitir al obligado tributario deliberar, a la vista del expediente, sobre la conveniencia de firmar de conformidad o en disconformidad”⁵³.

Sin embargo, la introducción del compromiso de poner en conocimiento del contribuyente, durante este trámite de audiencia previa, los extremos provisionales de la propuesta de liquidación (los conceptos esenciales que se regularizarán, los hechos que influyan y la cuantificación estimada según los datos de que se disponga) cambian la razón de ser de las alegaciones que el contribuyente podrá presentar durante esta audiencia previa. Su sustancia no sería la aportación de pareceres para la configuración de la realidad jurídico-económica, sino la contestación a la realidad previamente conformada a lo largo de la fase de instrucción y plasmada por el actuario. Y las alegaciones pueden provocar un cambio en la liquidación última propuesta por el inspector actuario a través del acta.

Éste es el sentido del contradictorio en Portugal, tal y como se refleja en las *Normas e Boas Práticas*: una oportunidad de dar al contribuyente conocimiento previo de las conclusiones y recomendaciones provisionales, permitiendo así que el contribuyente se pronuncie sobre las mismas, aportando nuevas informaciones o elementos de hecho, o esclareciendo lo que considere oportuno. Es de destacar que el ordenamiento jurídico portugués diferencia entre contradictorio formal e informal. El “*projecto de conclusões de relatório*” (equivalente a un borrador del acta en España) se somete a un contradictorio

52 Resolución del TEAC de 18 de enero de 2006 (RG 5135/2002).

53 Pérez Royo, F.; Derecho financiero y tributario. Parte General. Pamplona: Civitas, 2009, pág. 309.

Otro aspecto destacable del Código es que permite que las decisiones fiscales (que después serán relevantes en la relación entre las entidades y la AEAT) se tomen a un alto nivel en ambos casos.

formal mediante audiencia previa⁵⁴ que sólo puede dispensarse en virtud de disposición normativa expresa. Al mismo tiempo, se prevé expresamente el llamado contradictorio informal: el inspector, a lo largo del procedimiento o en una reunión final convocada a tales efectos, someterá a la apreciación de la otra parte sus aserciones, conclusiones y recomendaciones.

La ruptura de la nítida separación entre fase de instrucción y fase de resolución es lógica a la luz del objetivo último del Código de Buenas

Prácticas Tributarias: la cooperación entre Administración y empresas para la determinación de la realidad jurídico-económica que debe ser objeto de gravamen.

La cooperación entre empresas y Administración choca, hasta cierto punto, con la literalidad de las normas que regulan el procedimiento, en la medida en que poco o ningún contacto existe entre la empresa y el órgano competente para liquidar. Podría afirmarse que esta separación es necesaria para garantizar la imparcialidad, uno de los principios que rigen la actuación de la Administración; dentro de que “la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos”⁵⁵. En cualquier caso, la separación ya encontraba excepciones en aras de la cooperación: por ejemplo, al preverse la posibilidad de que las actas de conformidad o con acuerdo se convirtieran en definitivas de manera automática pasado un determinado plazo. Si el Código erosiona este principio, lo hace en un grado mucho menor; y siempre queda la posición garantista del inspector jefe como tercero (entiéndase con todos los matices derivados de su carácter de autoridad administrativa) competente para acordar la liquidación definitiva.

La solución adoptada casa bien con la necesidad de mantener esta garantía de imparcialidad al tiempo que se fortalece la colaboración entre Administración y contribuyentes. Como vemos, consiste en reforzar el contraste de pareceres en el seno de la primera fase del procedimiento administrativo. La propuesta de liquidación contenida en el acta sigue precisando la aprobación –expresa o tácita– del inspector jefe; pero, al mismo tiempo, se establecen varios instrumentos, y se fortalecen otros, para procurar que el contenido del acta haya sido fruto de una colaboración entre las partes.

Un último compromiso de la Administración, de carácter más general, es el de “limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control”. Esto implicaría que los expedientes relativos a las empresas que se adhieran al Código de Buenas Prácticas Fiscales se tramitarían con mayor celeridad, algo admisible dentro del margen de discrecionalidad con que se organiza la actividad de la Administración tributaria⁵⁶. A imagen

54 Artículo 60 del Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprobado por Decreto-Lei 413/98 de 31 de dezembro.

55 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 8º

56 Una discrecionalidad que –por ejemplo– se pone de manifiesto anualmente en el Plan General de Control Tributario, que detecta aquellas áreas con mayor riesgo fiscal que serán objeto de una atención preferente.

del varias veces citado informe Varney, tal vez hubiera sido interesante que la AEAT diera un paso más allá de la mera declaración de intenciones y fijara compromisos concretos en materia de plazos.

5. Conclusiones

Retomando el estudio de la OCDE sobre intermediarios fiscales, podría decirse que tres de los cinco compromisos de las autoridades tributarias que recomienda están expresamente presentes en este Código. La ausencia de los otros dos se debe en gran medida a la materia que abarca este instrumento, muy centrada en los aspectos procedimentales. Así, son los compromisos de proporcionalidad, transparencia y receptividad los que se plasman a través de los diversos instrumentos analizados en este trabajo. Puede esperarse, en todo caso, que la comprensión de las motivaciones económicas de las empresas sea un producto de una interrelación para la que se han sentado las bases; del mismo modo, la exacción de la cantidad justa de impuesto se vería favorecida por la colaboración de empresas y Administración en la cuantificación de la deuda tributaria.

Muchos de los instrumentos aprobados –se ha ido poniendo de manifiesto– tienen algunos años de rodaje en Gran Bretaña, donde se ha conseguido favorecer la adopción de conductas más transparentes por parte de las empresas y mejorar la relación entre éstas y la Administración, permitiendo una resolución más eficaz de los asuntos tributarios. Sin embargo, no se ha logrado alterar la conducta tributaria de las empresas (en términos de agresividad de su planificación fiscal), en gran medida porque no estaban claros los mecanismos para que una empresa fuera calificada como de bajo riesgo, ni las ventajas de ello. En España, el CBP sí deja más claros estos términos, por lo que puede constituir un incentivo en este sentido.

Cabe por otra parte mencionar otro estudio de la OCDE –de 2004, sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias– clasificaba a los contribuyentes en cuatro grupos principales e identificaba un grupo de “descomprometidos” (“*disengaged*”) que tenderían a no cumplir en cualquier caso. A estos contribuyentes sólo queda aplicar las herramientas coactivas de la Administración, siempre dentro del escrupuloso respeto de todos sus derechos y garantías.

Otro aspecto destacable del Código es que permite que las decisiones fiscales (que después serán relevantes en la relación entre las entidades y la AEAT) se tomen a un alto nivel en ambos casos. Esto da estabilidad a los criterios que se sigan y facilita la negociación y el diálogo desde posiciones de partida relativamente claras. Y esto es muy importante porque, como decíamos al principio, el Código es el primer resultado concreto de la actividad del Foro de Grandes Empresas; pero no es el único. Tampoco el CBP es un producto acabado; es más, prevé la creación una Comisión de Seguimiento, en el seno del Foro de Grandes Empresas, que supervise la aplicación del Código y proponga materias que puedan incluirse en un futuro (proceso donde las experiencias de Derecho comparado podrían resultar de utilidad).

El CBP, en suma, no es más que un primer paso en la implantación de la relación cooperativa, la cual –tras el escepticismo inicial en las empresas– parece estar arraigando con fuerza. España se ha convertido en el primer país que cuenta con un Código de estas características, elaborado y aceptado expresamente por ambas partes. Este auténtico elemento diferencial debería influir positivamente en la eficacia de un nuevo enfoque ante un fenómeno –la conflictividad tributaria– que es tan antiguo como el pago de impuestos.

Bibliografía

- Calvo Vérguez, R.; «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?». *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2006.
- Da Mota Lopes, C. M.; Quanto costa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento. Almedina, 2008.
- Freedman, J., y otros; «Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches». *British Tax Review*, núm. 1, 2009, págs. 74-116.
- García de Enterría, E.; «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad». *Revista de administración pública*, núm. 20, 1956, págs. 69-77.
- González de Frutos, U.; «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 65-95.
- Guimarães, V. B.; A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal. Vislis Editores, 2007.
- Gutiérrez Bengoechea, M. A.; «Causas eximentes de responsabilidad tributaria». *Quincena fiscal*, núm. 6, 2004, págs. 9-19.
- Ingelse, C.; «Soft Law?», *Polish Yearbook of International Law*, núm. 20, 1993, págs. 75-90.
- Leite de Campos, D.; O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Almedina, 2006
- Martínez Pisón, J. A., Collado Yurrita, M. A., y Zornoza Pérez, J. (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Aranzadi. Navarra, 2010.
- OCDE, Study into the Role of Tax Intermediaries. 2008.
- OCDE, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, 2004.
- Pérez Royo, F.; Derecho financiero y tributario. Parte General. Civitas, 2009
- Pont Mestres, M.; «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*, núm. 19, 2004, págs. 9-33
- Shaffer, G. C., y Pollack, M. A.; «Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance». *University of Minnesota Law School - Legal Studies Research Paper Series*. Documento núm. 09-23, 2010, págs. 706-799.
- Terra, B. y Wattel, P.; *European Tax Law*. Kluwer Law International, 2008.



Las reducciones objetivas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las Libertades Comunitarias

J. Félix García de Pablos

Doctor en Derecho.

Funcionario del Ministerio de Economía y Hacienda

Resumen

El Dictamen de la Comisión Europea dirigido a España, a fin que nuestro país proceda a la modificación de la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha puesto a la luz las discrepancias de dicha regulación con las libertades económicas comunitarias. Fundamentalmente, derivadas de la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y activos radicados en el extranjero. Ya que en el ordenamiento español existen tres normativas que regulan la tributación de las adquisiciones gratuitas, la estatal, la foral y la existente en las Comunidades de territorio común. Lo que puede dar lugar a que una misma transmisión soporte una carga tributaria diferente según la normativa que sea de aplicación.

Abstract

The recent opinion of the European Commission aimed at Spain, to the modification of the current regulation of inheritance and gift tax, has brought to light the discrepancies of those provisions with Community economic freedoms. Essentially derived from the discrimination against non-residents and foreign-based assets. As in the Spanish system there are three rules governing the taxation of free purchases, the state's existing statutory and common territory Communities. What gives rise to a same transmission medium a different tax burden under the rules applicable.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Discriminación hacia los ciudadanos no residentes; Libertad de circulación de las personas; Libertad de circulación de capitales; Libertad de establecimiento.

Keywords

Inheritance and Gift Tax; Discrimination against non-resident citizens, freedom of movement of persons, freedom of movement of capital, freedom of establishment.

Sumario

I. Introducción

II. Reducciones estatales en las transmisiones “inter vivos”

III. Reducciones Autonómicas

IV. Conclusiones

I. Introducción

Es suficientemente conocido que la Comisión Europea dirigió a España el pasado 5 de mayo de 2010 un dictamen motivado¹, solicitando formalmente la modificación del régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones en nuestro país, por la *discriminación* hacia los ciudadanos no residentes y respecto a los activos radicados en el extranjero. La cual infringiría la libre circulación de capitales y la libre circulación de trabajadores², ya que las Comunidades Autónomas de régimen común han establecido una serie de beneficios fiscales que no son aplicables a los ciudadanos no residentes, al igual que en determinados supuestos en las Comunidades forales para este tipo de ciudadanos. Por lo que, la carga tributaria sería superior para estos contribuyentes que deben conformarse con la aplicación de la normativa estatal. Por otra parte, también la normativa autonómica limita la aplicación de determinados beneficios a los activos radicados en su territorio.

En efecto, cuando el sujeto pasivo es un ciudadano no residente debe conformarse con las reducciones estatales previstas en el apartado 2 del artículo 20 de la Ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre³, tanto personales y objetivas, relativas a las transmisiones “mortis causa”, al igual que en el supuesto de que el causante sea no residente en España, de acuerdo con el apartado 4 del señalado artículo 20 de la Ley 29/1987⁴.

Por otra parte, los sujetos pasivos “no residentes” no pueden disfrutar de las reducciones (estatales) por adquisición “inter vivos” de la empresa familiar o de bienes culturales, ni de las autonómicas, al haberse cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del impuesto producido en su territorio⁵ (es decir,

1 IP/10/513. Bruselas, 5 de mayo de 2010. Ver información detallada en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/factsheet/2010/05/2010-05-513-es--tax-personal en pdf.

2 MORENO GONZÁLEZ, S.: “El tratamiento fiscal de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad 4/2010, págs. 11 a 17.

3 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE número 303 de 19/12/1987, páginas 37402 a 37408.

4 “4. caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español”.

5 RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 88-Enero-marzo 2009, pág. 94.

respecto a los ciudadanos residentes en el mismo).

No obstante, la Comisión Europea se ha centrado en analizar la actual normativa española sobre este gravamen con relación a la libre circulación de capitales y la libre circulación de trabajadores, sin entrar a valorar la posible infracción de otras libertades en las reducciones objetivas autonómicas, motivo de este trabajo.

En relación con la libre circulación de capitales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha señalado que constituyen restricciones de capitales las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición gratuita:

- Aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en otro Estado miembro o a los residentes de dicho Estado de hacerlas en otros Estados, caso *Van Hileten-van Heiden* [(STJUE de 23 de febrero de 2006, (C-513-08, Rec. p. I-1957, apartado 44)]⁶.
- Y, asimismo, las que puedan provocar la disminución del valor de la herencia o donación de un residente distinto de aquel en que se encuentren tales bienes y que somete a gravamen la adquisición gratuita, en función de la residencia del causante (donante) o de la situación de los bienes, asunto *Eckelkamp* y otros [(STJUE de 11 de septiembre de 2008, (C-11/07, Rec. p. I-8203)]⁷.

II. Reducciones estatales en las transmisiones “inter vivos”

Los sujetos pasivos no residentes no pueden beneficiarse de las reducciones previstas en los apartados 6 y 7 de la Ley 29/1987, relativas a la adquisición de la empresa familiar y de bienes culturales. Esta discriminación hacia los ciudadanos no residentes podría infringir las citadas libertades comunitarias.

2.1. Reducción por la adquisición de bienes culturales

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean estas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capital, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un Estado miembro, como señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto *Perche* [(STJUE de 27 de enero de 2009, (C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 27)]⁸. Por lo que cuando el donante o el donatario sean no residentes en España, o el bien está situado en otro Estado miembro distinto del de residencia de los anteriores, la

6 Sometimiento a la ley holandesa del causante, durante los diez años siguientes al óbito.

7 Normativa nacional relativa al cálculo del impuesto de transmisiones patrimoniales sobre los bienes inmuebles que no permite deducir del valor de un inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado, debido a que, en el momento de su fallecimiento, el causante residía en otro Estado miembro.

8 No deducción en el IRPF en Alemania de la cantidad donada a una entidad asistencial residente en Portugal, motivo de discriminación.

cuestión no sería puramente interna, caso Schröder [(STJUE de 31 de marzo de 2011, (C-450/09, Rec. p. I-0000, apartado 26)]⁹, y entraría en juego la normativa sobre la libre circulación de capitales.

Sin embargo, con anterioridad, es necesario realizar una serie de puntualizaciones:

- a. En primer lugar, la Ley sujeta en España las adquisiciones lucrativas del donatario residente en España, cualquiera que sea el lugar donde estén situados los bienes donados. Donatario residente que puede aplicar la normativa autonómica de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre¹⁰, por lo que no existe posibilidad de discriminación por este motivo.
- b. En segundo lugar, el donatario no residente estará sujeto en España por obligación real, respecto a los bienes donados y situados en España. Por tanto, la donación de un bien en el extranjero hacia un ciudadano no residente no está sujeta en España, de conformidad con el artículo 7 de la Ley 29/1987.
- c. En tercer lugar, cuando el donante resida en el país en que se encuentran los bienes donados, no puede considerarse que exista restricción de capitales. Ya que para que exista restricción de capitales debe referirse a la disminución del valor de una herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentran situados los bienes, asunto Barbier¹¹, [STJUE de 11 de diciembre de 2003 (C-364/01, Rec. p.I-15013, apartado 62), apartado 58]¹². En el mismo sentido, como señala la sentencia del caso *Mattner*¹³ [STJUE de 22 de abril de 2010, (C-510/08, Rec. p.I-0000), apartado 26], constituyen movimientos de capital “las medidas que provocan una disminución del valor de la donación realizada por un residente de un Estado miembro *distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran* los bienes afectados y que sujeta a tributación la donación de éstos”¹⁴.
- d. Por tanto, la donación por parte de un donante residente en España de un bien situado en nuestro país a un ciudadano no residente, no le es de aplicación la normativa sobre la libre circulación de capitales por el motivo indicado en el apartado anterior, aunque el donatario no puede disfrutar de la normativa autonómica; por otra parte, dicha donación *no disuadiría al citado donante de hacer inversiones en otros Estados*, aunque afecta al valor de la herencia. Ya que si el donatario es residente en España, a la donación de un bien en otro Estado miembro se aplicará la normativa autonómica y, si es un ciudadano no residente no estará dicha transmisión sujeta en España respecto de un bien adquirido en el extranjero.

9 Donación de inmueble en Alemania a un residente en Bélgica, donde se plantea la discriminación efectuada por la no deducción de la renta pagada por el usufructuario no residente.

10 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.**

11 Deducción de una obligación en el valor de la herencia según la residencia del causante.

12 HERRERA MOLINA, P.M.: “STJCE 11.12.2003. Herederos del Sr. Barbier.As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente”, en García Carretero, B (Coord.): *Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Año 2003*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2004.

13 Don de la reducción para calcular el impuesto de donaciones es inferior, si el donante o donatario residen en otro Estado miembro.

14 PIÑA GARRIDO, M.D.: Comentario a la STJCE de 22 de abril de 2010. Asunto C-510/08, V. Mattner; *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* 5/2010, págs.17 a 20.

Sin embargo, dicha medida afecta al valor de la donación realizada de un bien situado en España a un ciudadano no residente, ya que no podrá beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos.

Otra cuestión distinta es si la no aplicación de la normativa autonómica puede disuadir al donatario residente en España a establecer su residencia en otro Estado miembro. Ya que en dicho caso no podrá beneficiarse de las disposiciones normativas dictadas por las Comunidades Autónomas, lo que podría disuadir al sujeto pasivo residente en España a su libre circulación.

Por tanto, la única posibilidad de considerar una *restricción de capitales* sería, la donación por un ciudadano no residente de un bien en España a un donatario no residente, en cuyo caso no se aplicaría la normativa autonómica. Por lo que, el valor de la donación varía en función de la residencia del donatario, ya que cuando el donatario es un no residente en España la adquisición lucrativa sufrirá una mayor carga fiscal, al no aplicarse la normativa autonómica, frente al sujeto pasivo residente que puede beneficiarse de la normativa autonómica.

En el mismo sentido, se ha contestar a la cuestión relativa a la no aplicación a los ciudadanos no residentes de la reducción prevista en el apartado 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, por la *adquisición de bienes culturales*. Si el donatario es un no residente, la donación de un bien en España a un ciudadano no residente no estará sometida a la normativa autonómica sino a la estatal, lo que podría disuadir al donante de realizar inversiones en España al no aplicarse la normativa autonómica.

Por otra parte, si interpretamos que los bienes que pueden beneficiarse de la reducción son los bienes culturales situados en España, la medida establecería una diferenciación en función de dicha situación, con lo que se discriminaría a *los bienes en otros Estados*, y se disuadiría su adquisición¹⁵. En ese sentido, el T.J.U.E. en el asunto *Jäger*¹⁶ [STJUE de 11 de marzo de 2008, (C-5420/06, Rec. p.I-1315), apartados 31 y 32], ha señalado claramente que constituye restricción de capitales sujetar los bienes situados en otro Estado miembro a un impuesto superior al que se devengaría si los bienes estuvieran situados exclusivamente en el Estado que les somete a gravamen.

Si interpretamos que los bienes que pueden beneficiarse de la reducción son los bienes culturales situados en España, la medida establecería una diferenciación en función de dicha situación, con lo que se discriminaría a los bienes en otros Estados, y se disuadiría su adquisición

15 GARCÍA DE PABLOS, J.F.: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemática de la actual normativa", *CEF. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm 322, Enero de 2010, pag. 41.

16 No aplicación de los beneficios fiscales en Alemania a bienes situados en Francia.

La Ley 29/1987 se remite a los bienes integrantes del *Patrimonio Histórico Español*, así como del *Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas*¹⁷, calificados e inscritos en los Registros correspondientes. Lo que implícitamente limita la aplicación de la citada reducción a los bienes situados en España.

Con lo que se discriminaría a los bienes situados en otros Estados y que tengan un interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, semejante a los existentes en España y que se integren en el citado patrimonio histórico. Por lo que dicha medida constituiría una restricción de capitales al disuadir la adquisición de bienes con las citadas características situados en el exterior, al mismo tiempo que se reduce el valor de una donación integrada por bienes de las citadas características.

Medida que ha sido también asumida por las Comunidades Autónomas¹⁸.

2.2. Reducción por la adquisición de la empresa familiar

El apartado 6 del citado artículo 20 establece una reducción por la adquisición “inter vivos” de la empresa familiar y de la que tampoco pueden disfrutar los ciudadanos no residentes. Dicha discriminación podría disuadir al donante no residente de establecerse en España, ya que la donación de la citada empresa no gozará de reducción si es adquirida por un ciudadano no residente.

Por otra parte, el donante no residente es objeto de discriminación para poder aplicar la citada reducción. Así, en el supuesto de *transmisión de una empresa individual*, el donante, al igual que el causante, debe tener unos rendimientos que constituyan la principal fuente de renta, que será aquella en que la menos el 50% del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas proceda de actividades económicas¹⁹, circunstancia que sólo puede cumplir el donante residente en España. Con lo que se priva a éste del disfrute de un trato nacional en España y se infringe su libertad de establecimiento, asunto Baars [STJUE de 13 de abril de 2010, (C-251/98, Rec. p.I-2787), apartados 28 y 29].

En el caso de transmisión de participaciones en entidades, se ha interpretado que las entidades que dan derecho a la aplicación de la reducción son aquellas que tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, por tanto residentes en España, con lo que se discrimina a las sociedades no residentes. Una clara discriminación por razón de la nacionalidad de las entidades implicadas, lo que infringiría la libertad de establecimiento y, en su defecto, la libre circulación de capitales²⁰, asunto *Kraus* [STJUE de 31 de marzo de 1993 (C-19/92, Rec. p.I-1663), apartado 32].

De igual modo, para la aplicación de esta reducción por adquisición de participación en entidades, es necesario que el sujeto pasivo que ejerza las funciones de dirección, perciba una remuneración que

17 Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de bienes muebles

18 *Mortis causa*: Baleares: art. 9 y 10 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre; Castilla y León: art. 18 del Real Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre; Cataluña: art. 25 de la Ley 19/2010, de 7 de junio. *Inter vivos*: Baleares: arts. 25 y 26 de la Ley 22/2006.

19 Art. 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

20 Cuando no se tenga una participación que conceda a su titular una influencia efectiva en la sociedad.

represente más del 50% de la totalidad de rendimientos, se entiende sujetos al I.R.P.F. y, por tanto, percibidos por ciudadanos residentes en España²¹. Una discriminación semejante a la existente en el supuesto de la empresa individual que entra en claro conflicto con la libertad de establecimiento de los ciudadanos no residentes en España, asunto *Geurts Vogen* [STJUE de 25 de febrero de 2007, (C-464/05, Rec. p.I-2057), apartado 21]²².

Finalmente, el donatario debe cumplir con los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante un plazo, con los que los rendimientos de sus actividades deben estar sujetos de nuevo al I.R.P.F., y con ello se condiciona a dicho donatario a residir y permanecer en España. Un *gravamen de salida* que entra en contradicción con la libertad de establecimiento y de circulación de los ciudadanos de la Unión.

Dicha discriminación podría disuadir al donante no residente de establecerse en España, ya que la donación de la citada empresa no gozará de reducción si es adquirida por un ciudadano no residente

III. Reducciones Autonómicas

Las Comunidades Autónomas han ejercitado las competencias normativas cedidas por el Estado sobre este gravamen, estableciendo una legislación dispersa y en algunos casos deficiente técnicamente.

3.1 Adquisición de la vivienda habitual del causante o donación de vivienda

Si para aplicar la legislación de una Comunidad Autónoma se exige que el causante tenga allí su residencia habitual, dicha circunstancia lleva implícita que allí deba situarse su vivienda habitual en dicha Comunidad. Sin embargo, el artículo 28.1.b) de la Ley 22/2009 señala que el causante tendrá la residencia habitual en la Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días, correspondiente al período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. En base a lo cual, puede ocurrir que un causante detente su vivienda habitual en una Comunidad y tenga todavía la residencia habitual en otra de cara al Impuesto sobre Sucesiones²³. Por lo que, algunas Comunidades exigen explícitamente que dicha vivienda se encuentre en su territorio para aplicar la medida autonómica²⁴. Lo cual infringiría la libertad de circulación de capitales, si se discrimina las viviendas radicadas en otros Estados, asunto *Jäger*, antes citado.

21 Art. 4.8. Dos.c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

22 Aplicación del beneficio fiscal a las entidades radicadas en la región de Flandes.

23 Un contribuyente adquiere su vivienda habitual en una C.A., estableciendo allí su residencia, pero en la fecha de fallecimiento todavía ha permanecido un mayor número de días en otra Comunidad Autónoma.

24 Canarias: art. 21 del D. Legislativo 1/2009.

Las Comunidades que limitan la aplicación del citado beneficio fiscal a las empresas familiares situadas o que ejerzan su actividad en su territorio, vulnerarían la libertad de establecimiento del causante

Sin embargo, es mayor el número de Comunidades²⁵ que exigen, para la aplicación de la *reducción por la donación de la vivienda o de dinero para su adquisición*, el requisito de que dicha vivienda se encuentre situada en la propia Comunidad. Lo que claramente infringe la libertad de circulación de capitales, ya que el valor de la donación será diferente en función de la situación de la vivienda, discriminándose los inmuebles situados en otros Estados; ya que el valor de la donación de una vivienda en otro Estado será inferior, por la mayor carga fiscal, disuadiendo la adquisición por parte del

donante o donatario de viviendas fuera de España (o en otra Comunidad). Así como, se contravendría la libre circulación del donatario, ya que se disuade su establecimiento en otro Estado de la Unión, al no poder aplicar en este caso la normativa autonómica, así como en el caso de que adquiriera una vivienda en otro Estado miembro.

3.2 Explotaciones Agrícolas y forestales

Existe otro grupo de Comunidades²⁶ que limitan la aplicación de la normativa autonómica a las explotaciones agrarias o ganaderas *situadas en su territorio*. Con lo que el valor de una herencia difiere según la situación de los bienes que la integran, con lo que se disuade al causante de establecerse, de hacer inversiones en otros Estados miembros. Lo que entra en claro conflicto con la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (T.F.U.E.)²⁷.

Podría alegarse, la necesidad de reservar el beneficio fiscal a las explotaciones agrícolas o forestales radicadas en una Comunidad Autónoma con la finalidad de conservar la población agrícola, mantener una distribución de la propiedad de la tierra que permita el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y de los paisajes y favorecer un uso razonable de las tierras disponibles, que constituyen objetivos sociales integrados dentro la Política Agraria Común de la Unión Europea, en este sentido la sentencia del asunto *Analir y otros* [STJUE de 20 de febrero de 2001 (C-205/99, Rec. p.I-1271), apartado 38].

Sin embargo, como señaló el T.J.U.E. en el asunto *Jäger*, apartado 50, las medidas dictadas con el objetivo de impulsar la prosecución de la actividad de explotaciones agrícolas y forestales, pueden tener en determinadas condiciones y circunstancias, carácter de interés general y justificar la libre circulación

25 Andalucía (art. 22 RD. Legislativo 1/2009; Asturias (art. 7 de la Ley 15/2002; Baleares (arts. 27 y 29 de la Ley 22/2006); Extremadura (art. 15.bis y ter de la D. Legislativo 1/2006); Galicia (art. 16 de La Ley 9/2008); Murcia (art. 2 de la Ley 12/2006; La Rioja (art. 12 de la Ley 10/2010).

26 Galicia (art. 14 de la Ley 9/2008) y La Rioja (art. 5 de la Ley 10/2010).

27 Diario de la Unión Europea C 115/07, 9/05/2008.

de capitales²⁸. Pero ello no puede dar lugar, como señala el apartado 51 de la sentencia recaída en el citado asunto, a que se limite la medida fiscal a las explotaciones situadas en un determinado territorio. En el mismo sentido, caso *Laboratoires Fournier*²⁹[STJUE de 10 de marzo de 2005 (C-39/04, Rec. p.I-2057), apartado 23].

3.3. Adquisición de la Empresa Familiar

La normativa autonómica es prolija en el establecimiento de beneficios fiscales con el objetivo de promover la supervivencia de la empresa familiar, tanto en las transmisiones “inter vivos” como “mortis causa”, en algunos casos limitando su disfrute al cumplimiento de determinados requisitos suplementarios, como los siguientes.

A) Ejercicio de la actividad económica en el territorio de una Comunidad

Las Comunidades que limitan la aplicación del citado beneficio fiscal a las empresas familiares situadas³⁰ o que ejerzan su actividad en su territorio³¹, vulnerarían la libertad de establecimiento del causante, al disuadir su establecimiento en otros Estados miembros. Una restricción de salida que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de ejercitar su libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 del T.F.U.E. Como señala el T.J.U.E. en el asunto *Geurts Vogen*³², apartado 27, dicha medida no está justificada por el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa no puede quedar limitada a las empresas que ejerzan su actividad en una Comunidad Autónoma, sino que dicho objetivo es aplicable a dichas empresas familiares, con independencia del lugar en que ejerzan su actividad o donde estén situadas.

En efecto, el grupo de Comunidades que limita el ámbito de aplicación del beneficio fiscal a las empresas situadas en su territorio³³, entra claramente en conflicto con dicha libertad de establecimiento, al disuadir al causante y, con ello a los herederos, de establecerse en otros Estados miembros, con la creación de empresas radicadas en dichos Estados.

28 LÓPEZ DÍAZ, A.: “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Quincena Fiscal*, nº- 9, mayo 2009.

29 Limitación del beneficio fiscal a las actividades realizadas en el territorio del estado miembro.

30 *Asturias*: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la Ley 6/2008; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006, empresa individual o negocio profesional situado en la Comunidad; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006, empresa, negocio o entidad situados en la Comunidad; y *La Rioja*: 5 de la Ley 10/2010, empresa o negocio situados en la Comunidad.

31 *Asturias*: empresa individual, negocio profesional o entidades situados en Asturias, que ejerzan allí su actividad, art. 4 de la Ley 6/2008; *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica, la dirección y control radique en territorio de la Comunidad; *Extremadura*: art. 15 D. Legislativo 1/2006, ejercicio de la actividad de la empresa, negocio o entidad en su territorio. Por otra parte, *las Comunidades de Castilla y León, Murcia y La Rioja*, al limitar el beneficio fiscal a la empresa situada en su Comunidad, se entiende implícitamente que exigen el ejercicio de la actividad en su territorio.

32 Limitación del beneficio fiscal a las entidades radicadas en Bélgica.

33 *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006; *La Rioja*: 5 de la Ley 10/2010.

Han de arbitrase
soluciones para solventar
esta problemática, como
la modificación de los
puntos de conexión
indicados en la Ley
22/2009

Finalmente, aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad de la empresa o sociedad durante un determinado plazo en su territorio³⁴, también infringirían la libertad de establecimiento al constituir una restricción de salida, asunto *Baars* [STJUE de 13 de abril de 2000 (C-251/98, Rec. p.I-2787), apartados 28 y 29]. Ya que la libertad de establecimiento comprende que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado

miembro, con el propósito de asegurarles un trato nacional en el Estado de acogida, y se opone asimismo a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales.

B) Entidades domiciliadas en la Comunidad Autónoma

Existe un grupo de Comunidades que limita la aplicación del beneficio fiscal por la transmisión de la empresa familiar individual a que ésta tenga su domicilio fiscal en su territorio³⁵. Esta medida disuadiría al causante en su deseo de establecerse en otros Estados miembros, mediante la creación de empresas domiciliadas en dichos Estados.

Igualmente, las Comunidades³⁶ que restringen la aplicación de las medidas autonómicas a la transmisión lucrativa de participación de entidades con domicilio fiscal y/o social en su territorio. Con ello se discrimina a las entidades no residentes, una discriminación directa en función del domicilio de las sociedades implicadas, de su nacionalidad, caso *Baars*, apartados 30 y 31. Ya que el domicilio sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, la sujeción de las sociedades al ordenamiento de un Estado, asunto *Metallgesellschaft y otros* [STJUE de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p.I-1727)]. Con lo que se infringía la libertad de establecimiento del causante, ya que la transmisión de participaciones en entidades no residentes no gozará del beneficio fiscal, con lo que se disuade su adquisición. Cuando dicho causante tiene una influencia efectiva en una sociedad, asunto *N* [STJUE

34 *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008, mantenimiento en su patrimonio de la empresa, negocios o entidades que ejercían allí su actividad; *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo. 1/2009, de 23 de abril, que la actividad económica, dirección y control de la empresa, negocio o entidad se mantenga en su territorio; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2008, mantenimiento en su patrimonio de la empresa o negocio allí situado; *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006, mantenimiento de la adquisición en su patrimonio de la empresa, negocio o entidad que ejercía allí su actividad; *Murcia*: art. 2 de la Ley 12/2006, mantenimiento de la inversión de las empresas y negocios allí situados. *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010, mantenimiento de la empresa en su patrimonio.

35 *Andalucía*: art. 21 D. Legislativo 1/2009; *Asturias*: art. 4 de la Ley 6/2008; *Canarias*: art. 21 del D.L. 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica; *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006; *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; *Galicia*: art. 5 de la Ley 9/2008; *Murcia* art. 2 de la Ley 15/2002; *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010.

36 Las Comunidades de *Andalucía*: Art. 4 de art. 21 D. Legislativo 1/2009 (domicilio social y fiscal de la entidad); *Canarias*: art. 21 del D. Legislativo 1/2009, de 23 de abril (dirección y control de la empresa, negocio o entidad); *Castilla y León*: art. 21 D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal y social, de la entidad); *Extremadura*: art. 15 del D. Legislativo 1/2006 (domicilio fiscal de la empresa o negocio, o del domicilio fiscal y social de la entidad); *Galicia*: art. 5 de la Ley 9/2008 (centro de gestión de empresa o domicilio fiscal de la entidad); *Murcia* art. 2 de la Ley 15/2002 (domicilio fiscal y social de la entidad); *La Rioja*: art. 5 de la Ley 10/2010 (domicilio fiscal y social de la entidad).

de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, Rec. p.I-7409), apartado 28]. En otro caso, se infringiría la libre circulación de capitales.

C) Mantenimiento del domicilio en la Comunidad durante un plazo

Finalmente, un grupo de Comunidades de las señaladas anteriormente³⁷, condiciona la aplicación definitiva del beneficio fiscal por la transmisión al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social de la empresa familiar en la propia Comunidad durante un plazo.

Un auténtico *impuesto de salida*³⁸ (*exit tax*), que podría ser tenido en cuenta por el causante a la hora de planificar sus inversiones. Con lo que se disuadiría al mismo de establecerse en otros Estados miembros. Al mismo tiempo que, injustificadamente, se condiciona al adquirente a mantener el domicilio de la empresa o entidad en la Comunidad Autónoma que aprueba la norma.

Además, la medida entraría en contradicción con el objetivo pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, ya que en determinados casos para dicha supervivencia es necesario establecerse fuera de la Comunidad que ha establecido el beneficio fiscal.

Podría no obstante apuntarse, que dicha medida estaría justificada en orden a cumplir un objetivo de interés general como el principio de territorialidad, evitar la evasión fiscal o el reparto del poder tributario entre los Estados, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, [STJUE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 64].

Así la medida autonómica podría justificarse en evitar el abuso del derecho comunitario a través del ejercicio de la libertad de establecimiento, realizado mediante el simple cambio del domicilio fiscal con el objetivo de no cumplir los requisitos establecidos para el disfrute del beneficio fiscal, en contra de las potestades tributarias de los Estados miembros. Sin embargo, por el mero cambio de domicilio no puede afirmarse que se ponga en peligro la competencia tributaria de los Estados miembros³⁹.

Además, el cambio de domicilio fiscal no puede considerarse fraude con carácter general sino que, como señala el T.J.U.E., la medida ha de estar justificada en base a un análisis sustantivo de la operación, así como se permita al contribuyente su contestación; asunto *Elisa* [STJUE de 11 de octubre de 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 98]. Por lo que la medida autonómica, con una presunción absoluta de fraude, va más allá de lo necesario, en base a lo cual podría concluirse que ni es una medida proporcionada con el objetivo pretendido ni está justificada.

37 Andalucía: art. 21 D. Legislativo 1/2009; Asturias: art. 4 de la Ley 6/2008; Canarias: art. 21 del D.L. 1/2009, de 23 de abril, la actividad económica; Castilla y León: art. 21 D. Legislativo 1/2006; Extremadura: art. 15 del D. Legislativo 1/2006; Galicia: art. 5 de la Ley 9/2008; Murcia art. 2 de la Ley 15/2002; La Rioja: art. 5 de la Ley 10/2010.

38 RUIZ DE ALMENDRAL, V.: "Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario". *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 307, octubre 2008, pág. 55.

39 DE JUAN CASADEVALL, J.: "El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria", *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Nº 11, año XXVI, Junio, 2010, pg. 11

Podría no obstante apuntarse, que dicha medida estaría justificada en orden a cumplir un objetivo de interés general como el principio de territorialidad, evitar la evasión fiscal o el reparto del poder tributario entre los Estados

No obstante, podría considerarse la medida autonómica como un mero control fiscal y no como una medida antiabuso, aunque respecto a la necesidad de *controles fiscales*, el T.J.U.E. los admite de forma muy restrictiva, negando su validez cuando su función puede realizarse con medios alternativos, como el intercambio de información o la colaboración del contribuyente.

En ese sentido, aunque la Directiva 77/799/CEE del Consejo⁴⁰ no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones, sin embargo el T.J.U.E. en el asunto *Geurts Vogen*, apartado 28, señaló que la necesidad de garantizar la eficacia de controles fiscales no justifica la denegación absoluta de un beneficio fiscal, como en este caso. Ya que la

Administración tributaria puede solicitar a los propios sujetos pasivos afectados la documentación que justifique la ventaja concedida. Por lo que la normativa autonómica controvertida tiene el claro peligro de que el T.J.U.E. la considere contraria a la libertad comunitaria de establecimiento⁴¹.

IV. Conclusiones

La normativa actual sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones discrimina a los ciudadanos no residentes y a los activos radicados en el extranjero. Ello debería dar lugar a la modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009 para permitir la aplicación a los ciudadanos no residentes de la normativa autonómica. Al mismo tiempo que, las propias Comunidades deberían plantearse la modificación de la actual regulación para evitar la discriminación hacia los activos no situados en su territorio, o a empresas o sociedades no domiciliadas en la propia Comunidad Autónoma, en definitiva a los no residentes en su territorio.

Por otra parte, frente al Dictamen de la Comisión dirigido a España, no parece que pueda alegarse ninguna causa de justificación válida, ya que las razones de interés general que el T.J.U.E. ha indicado en su jurisprudencia no parece que puedan aplicarse a los supuestos de discriminación antes indicados. Por lo que, han de arbitrase soluciones para solventar esta problemática, como la modificación de los puntos de conexión indicados en la Ley 22/2009, el establecimiento de un régimen opcional a los comunitarios no residentes que se encuentren en una situación análoga que los ciudadanos residentes en España para

40 Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L.336, p.15; EE 09/101, pag 94).

41 GARCÍA DE PABLOS, J.F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, pág. 296.

permitirles la aplicación de la normativa autonómica⁴², o bien la aplicación a los ciudadanos no residentes de unas deducciones estatales para equipar la carga tributaria entre ambos tipos de ciudadanos.

Bibliografía

- DE JUAN CASADEVALL, J.: “El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria”, Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Nº 11, año XXVI, Junio, 2010.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: Problemas constitucionales y comunitarios, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemática de la actual normativa”, CEF. Revista de Contabilidad y Tributación, núm 322, Enero de 2010.
- HERRERA MOLINA, P.M.: “STJCE 11.12.2003. Herederos del Sr. Barbier.As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente”, en García Carretero, B (Coor.): Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Año 2003”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2004.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: “La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, Quincena Fiscal, nº- 9, mayo 2009.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “El tratamiento fiscal de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: una reforma necesaria a la luz del derecho de la Unión Europea”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010.
- PIÑA GARRIDO, M.D.: Comentario a la STJCE de 22 de abril de 2010. Asunto C-510/08, V. Mattner; Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 5/2010.
- RIBES RIBES, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, Revista Técnica Tributaria, nº 88-Enero-marzo 2009.
- RIBES RIBES, A.: “La necesidad de reformar el impuesto sobre sucesiones t Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los no residentes”, Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010.
- RUIZ DE ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”. CEF-Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 307, octubre 2008.

42 RIBES RIBES, A.: “La necesidad de reformar el impuesto sobre sucesiones t Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los no residentes”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 4/2010*, pág. 27.

Notificaciones Electrónicas Obligatorias en el ámbito de la AEAT y derechos y garantías de los obligados tributarios^{1*}

Saturnina Moreno González

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

Resumen

El objeto de este trabajo es el análisis del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para, a partir del mismo, poner de manifiesto algunas de las dificultades y dudas que este texto plantea desde la perspectiva de los derechos y garantías del obligado tributario.

Abstract

The aim of this study is to analyze the recent tax legislation on mandatory electronic tax notifications and to demonstrate the problems and questions that it raises from the perspective of the rights and interest of the taxpayer.

Palabras clave

Notificaciones electrónicas obligatorias, comunicaciones, derechos, garantías, contribuyentes

Keywords

Notifications mandatory electronic, communications, rights and guarantees, contributors

Índice:

1. Introducción: marco normativo de las notificaciones electrónicas.
2. Singularidades, ventajas e inconvenientes de las notificaciones electrónicas.
3. Análisis del real decreto 1363/2010, de 29 de octubre, sobre notificaciones y comunicaciones

1 * Trabajo concluido el 15 de febrero de 2011.

administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la aeat

3.1. Consideraciones sobre su rango normativo.

3.2. Ámbito objetivo de aplicación.

3.2.1. Posibilidad de utilización de medios no electrónicos en la práctica de notificaciones.

3.2.2. Imposibilidad de utilización de medios electrónicos en la práctica de notificaciones.

3.2.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación.

3.3.1. Procedimiento de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica y forma de acceso

3.3.2. Exclusión del sistema de dirección electrónica.

4. Otras cuestiones problemáticas relacionadas con las notificaciones electrónicas

4.1. *El lugar de la práctica de la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada.*

4.2. *El momento en que se entiende practicada la notificación electrónica: distinción entre puesta a disposición de la notificación y acceso al contenido del acto notificado.*

4.3. *El rechazo de la notificación electrónica.*

4.4. *Imposibilidad técnica o material de acceso.*

5. Conclusiones.

6. Bibliografía.

1. Introducción: marco normativo de las notificaciones electrónicas

El nacimiento y desarrollo de las tecnologías de la información y el conocimiento (en adelante TIC) ha dado lugar a multitud de cambios en los más variados aspectos de nuestra realidad. Las considerables ventajas de su utilización ha hecho de las TIC una herramienta más de nuestro quehacer cotidiano y ello ha encontrado reflejo en el ámbito de la Administración Pública, que ha adaptado su actuación a esta nueva realidad, tanto en sus relaciones internas como externas².

Hasta tal punto es así que desde hace unos años se emplea el término “Administración electrónica” para aludir al “uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones en las administraciones públicas, combinado con cambios organizativos y nuevas aptitudes, con el fin de mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos y reforzar el apoyo a las políticas públicas”³.

Sin perjuicio de los pasos dados por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), para el

2 Definición contenida en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, “El papel de la administración electrónica en el futuro de Europa”, 26 de septiembre de 2003, COM (2003) 567 final, p. 7.

3 BELLO PAREDES, S. A., “La Administración electrónica ya está aquí”, *Actualidad administrativa*, nº 1, 2011, p. 13.

establecimiento de la Administración electrónica⁴, el “salto cuantitativo y cualitativo”⁵ en la implantación de ésta se produjo con la publicación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (desde ahora LAECSP), primera norma legal que regula con carácter básico y de forma sistemática el uso de los medios tecnológicos en el ámbito de las Administraciones Públicas. En dicha Ley, se consideran los medios electrónicos como preferentes en las comunicaciones entre Administraciones y se reconoce un auténtico derecho subjetivo de los ciudadanos a la utilización de la vía electrónica en sus relaciones con la Administración⁶.

La Ley 11/2007 dedica los artículos 27 y 28 a la regulación de las comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos. A los efectos de este trabajo conviene señalar que la notificación electrónica se construye en esta Ley sobre la base de la facultad de elección de los administrados del medio por el cual quieren ser notificados, es decir, con carácter general, la práctica de la notificación electrónica es voluntaria para el ciudadano, que debe señalar dicho medio como preferente o consentir expresamente su utilización. No obstante, la notificación por medios electrónicos también puede imponerse reglamentariamente a los particulares, según se desprende de la lectura conjunta de los artículos 27.6 y 28.1 de la LAECSP, “cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

Esa previsión ha sido objeto de un doble desarrollo normativo:

De un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, dispone en su artículo 32 que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden Ministerial, obligación que puede comprender la práctica de notificaciones electrónicas. Asimismo, el artículo 38 de dicho Real Decreto regula la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de un sistema de dirección electrónica habilitada (desde ahora DEH) para la práctica de tales notificaciones, que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Sistema de DEH que se desarrolla en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril.

De otro lado, en el ámbito tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), subraya, en su artículo 96 la necesidad de que la Administración Tributaria promueva la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, dentro de los límites constitucionales y legales, y establece ciertas garantías a favor de los obligados tributarios⁷. Este mismo texto legal, en su

4 Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005, p. 45.

5 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 133.

6 Énfasis añadido.

7 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 246.

artículo 109, señala que el régimen de las notificaciones en materia tributaria “será el previsto en las normas administrativas generales sin perjuicio de las especialidades establecidas en esta sección”. El desarrollo reglamentario de las notificaciones tributarias se ha concretado esencialmente en los artículos 82 a 86 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI). La lectura de los preceptos citados de la LGT y del RGGI pone de manifiesto la falta de adecuación de la normativa tributaria a las exigencias derivadas de la Ley 11/2007, de 22 de junio, especialmente en sus artículos 27.6 y 28.

Sin embargo, esa falta de adecuación en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas ha sido solventada por medio del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, que introdujo un nuevo artículo 115 bis en el RGGI donde se regulan expresamente las notificaciones en dirección electrónica y se habilita a las Administraciones Tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de forma que, tras la publicación oficial del acuerdo de asignación y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración Tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. Aunque este precepto precisa, en su apartado cuarto, que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración Tributaria estatal se efectuará mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa ha llevado a regular el marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la AEAT mediante Real Decreto.

En efecto, el pasado 29 de octubre de 2010, el Consejo de Ministros aprobó el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre de 2010.

En este sentido, el objeto de este trabajo es efectuar una aproximación a esta reciente normativa en materia de notificaciones tributarias electrónicas obligatorias y analizar someramente algunas de las dificultades y dudas que la misma plantea desde la perspectiva de los derechos y garantías del obligado tributario.

2. Singularidades, ventajas e inconvenientes de las notificaciones electrónicas

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración Pública se encuentra en el principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el artículo 103 de la Constitución Española (CE), según el cual la Administración Pública actuará de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. Los medios electrónicos constituyen, por tanto, potentes herramientas para una actuación más eficaz de la Administración, ya que permiten agilizar los procedimientos, dotarlos de mayor transparencia y simplificar el acceso y conocimiento de aquéllos por parte de los obligados tributarios.

No obstante, el éxito de la implantación efectiva de las TIC, especialmente en las actuaciones *ad extra* de la Administración, esto es, en sus relaciones con los ciudadanos, depende de diversos factores (psicológicos, culturales, formativos, económicos, organizativos, presupuestarios), así como de la materia concreta en la que hayan de emplearse⁸. En este sentido, el desarrollo de las TIC en el ámbito tributario ha sido particularmente intenso y mayor al experimentado en otras

esferas de la actuación administrativa⁹, circunstancia que se justifica en el interés público específico subyacente en la materia tributaria, es decir, “por la finalidad contributiva inherente a los tributos”¹⁰, así como en la complejidad de nuestro sistema tributario actual, caracterizado por emplear un modelo de gestión en masa que desplaza hacia los obligados tributarios –además de su obligación de pagar tributos– un buen número de obligaciones de hacer, en ocasiones complejas y por encima de la capacitación media que cabe presumir a aquéllos¹¹. Ello explica que se hayan realizado fuertes inversiones para implantar los medios tecnológicos en la Administración Tributaria, y que se hayan creado órganos concretamente destinados a supervisar la implantación de tales medios, como el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT.

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración Pública se encuentra en el principio constitucional de eficacia en el servicio a los intereses generales

Entre las muchas posibilidades que ofrecen las TIC debe destacarse la de practicar las notificaciones de los actos y resoluciones tributarios vía electrónica. Este medio de notificación, en comparación con los medios de notificación tradicionales, facilita y agiliza la práctica de notificaciones, lo que redundará en una mayor eficacia del funcionamiento de la Administración Tributaria y en una comunicación más fluida con los obligados tributarios. Además, permite un control administrativo más intenso en la práctica de notificaciones pues, en un sistema de gestión en masa, son muchos los actos a notificar a los obligados tributarios y en un corto espacio de tiempo¹². Téngase en cuenta, a título meramente ilustrativo, tomando como referencia el año 2009 y el conjunto de obligados tributarios, que las comunicaciones y notificaciones practicadas por la AEAT en aquel año superaron los setenta y dos millones¹³. Tras la entrada en vigor y puesta en aplicación del Real Decreto 1363/2010, se espera una reducción de los envíos postales que supondrá aproximadamente un ahorro de catorce millones de euros¹⁴.

8 Apartado I, penúltimo párrafo, de la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010.

9 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 208-209.

10 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 101.

11 Énfasis añadido.

12 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116.

13 Cfr. VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 173-174.

14 Postura defendida por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 223-224. Esta teoría se fundamenta en el carácter voluntario del empleo de la notificación electrónica: “siendo requisito *sine qua non* para el empleo de este medio de notificación el previo consentimiento del destinatario, parece justo que recaiga sobre él toda incidencia relativa a su esfera personal y no al mal funcionamiento del servidor, porque de otro modo la eficacia del acto queda excesivamente condicionada por avatares que no le son imputables a la Administración en modo alguno”.

Consagrado legalmente
el derecho de los
ciudadanos a relacionarse
con las Administraciones
Públicas empleando
medios electrónicos, la
obligatoriedad del recurso
a tales medios tiene
carácter excepcional

Las ventajas anteriormente apuntadas derivan de las particularidades de la notificación por medios electrónicos frente a la efectuada por medios tradicionales o convencionales. En el caso de las notificaciones electrónicas no existe una relación directa y presencial entre el destinatario de la notificación y el agente notificador, es decir, “no existe simultaneidad entre el momento en que se practica la notificación y su recepción”¹⁵. Esta peculiaridad evita muchos de los problemas que, en el caso de las notificaciones personales, plantea la entrega de la notificación al interesado, a su representante, a la persona que se encuentre

en el domicilio de aquél, o al empleado de la comunidad de vecinos o propietarios (ausencia del domicilio, imposibilidad de entrega, rechazo, etc.)¹⁶, lo que puede redundar en la ineficacia de los actos o resoluciones comunicados. Además, la notificación electrónica puede practicarse en cualquier momento, con independencia del día y la hora, logrando una mayor flexibilidad en la comunicación de los actos y resoluciones a los obligados tributarios¹⁷.

Pero las notificaciones electrónicas también presentan algunos inconvenientes. Así, se ha apuntado la escasa familiarización de los ciudadanos con un medio que, además, exige de éstos una especial diligencia a la hora de recibir las, ya que deberán consultar periódicamente su buzón electrónico, diferente al utilizado en sus comunicaciones electrónicas ordinarias, para acceder al contenido de los actos notificados, si no desean que la notificación se entienda rechazada por el simple transcurso del plazo de diez días naturales desde su puesta a disposición sin que se haya accedido al contenido del acto. Igualmente, se han destacado los posibles fallos técnicos o materiales en el acceso al acto notificado por medios electrónicos. Asimismo, se han denunciado los problemas de identificación, integridad, confidencialidad y conservación planteados por las notificaciones electrónicas, inconvenientes que se han ido resolviendo paulatinamente a medida que han surgido nuevas aplicaciones y sistemas informáticos, de modo que hoy es posible afirmar que las notificaciones electrónicas son razonablemente seguras gracias al desarrollo de programas y aplicaciones avanzados y, particularmente, a la firma electrónica¹⁸.

15 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, pp. 113-114.

16 En palabras de BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002, p. 189, la práctica de notificación por medios electrónicos “elimina por completo la posibilidad de que el interesado no se halle presente en el momento de entregarse la notificación, la posibilidad de que nadie en el domicilio del mismo pueda hacerse cargo de la notificación o que el interesado o su representante la rechacen, tres circunstancias que contempla el art. 59 LRJPAC y que dan lugar a constante conflictividad. Como de igual forma se soslaya la problemática de la edad legal para recibir notificaciones en el domicilio del interesado”. En la misma línea ÁLAMO GONZÁLEZ, N., “La utilización de las nuevas tecnologías en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos (en particular, registros telemáticos y notificaciones telemáticas): hacia un cambio de modelo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 133, 2007 (BIB 2007/109), p. 23.

17 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 135; asimismo, MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 56.

18 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 56.

Ahora bien, más allá de las singularidades del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas y de sus ventajas e inconvenientes respecto a las vías convencionales de notificación, unas y otras comparten una misma naturaleza, esto es, constituyen actos de comunicación de actos y resoluciones administrativos¹⁹. Sólo varía el cauce a través del cual se realiza la comunicación. Con independencia del medio empleado, la notificación es condición de eficacia de la resolución o acto notificado y actúa, además, como una garantía para el ejercicio efectivo de los derechos de los administrados, señaladamente del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución²⁰, sin olvidar, asimismo, su estrecha relación con el principio de seguridad jurídica.

Así pues, el sistema de notificaciones (independientemente del medio empleado) ha de ponderar de manera adecuada dos principios en cierta forma contrapuestos: de un lado, el derecho del obligado tributario a ser notificado de los actos y resoluciones tributarios que le afecten sin que se produzca indefensión; de otro, el principio de eficacia administrativa, evitando que se dificulte la actuación de la Administración tributaria por medio de comportamientos de los obligados tributarios tendentes a obstaculizar o impedir la práctica de las notificaciones.

Pues bien, a nuestro juicio, ese ejercicio de ponderación debe ser especialmente delicado en los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos, puesto que tales supuestos tienen carácter excepcional. Recuérdese, en este punto, que la Ley 11/2007 -aplicable a la Administración tributaria²¹- asienta el sistema de las notificaciones electrónicas sobre la base de la voluntariedad en su utilización por parte del ciudadano. Como excepción a esta regla general, se admite que reglamentariamente se establezca la obligatoriedad de comunicarse con las Administraciones Públicas utilizando sólo medios electrónicos “cuando los interesados se correspondan con determinadas personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos” (art. 27.6). Y el artículo 28.1 traslada idéntica prevención a la práctica de notificaciones por medios electrónicos, al disponer que “para que la notificación se practica por algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6”.

En definitiva, consagrado legalmente el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas empleando medios electrónicos, la obligatoriedad del recurso a tales medios tiene carácter

19 GARCÍA CALVENTE, Y., *Las notificaciones en el Derecho tributario*, Edersa, 2002, p. 30, define la notificación como “condición de eficacia de las resoluciones y actos administrativos que afectan a los derechos e intereses de los interesados en el procedimiento administrativo, consistente en su comunicación en el plazo legalmente establecido, siguiendo un procedimiento fijado por la Ley, a través de medios que permitan tener constancia de las condiciones de su recepción”. Sobre el concepto y función jurídica de la notificación, véase, asimismo, GARCÍA NOVOA, C., *Las Notificaciones Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2001, pp. 15-23.

20 La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la relación entre “notificación” y derecho fundamental a la tutela judicial efectiva es muy abundante. En el ámbito tributario merecen destacarse las sentencias 111/2006, de 5 de abril (por la que se declara la inconstitucionalidad del art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y 113/2006, también de 5 de abril (por la que se declara la inconstitucionalidad de los apartados 3º y 4º del art. 56 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

21 Vid. art. 2.1 en relación con disposición adicional cuarta de la LAECSP.

excepcional, por lo que procede abordar en qué medida el régimen jurídico diseñado en relación con las notificaciones tributarias electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT respeta las exigencias legales y garantiza no sólo la efectividad de las comunicaciones y notificaciones en su práctica, sino también las necesarias e irrenunciables garantías de los obligados tributarios, esto es, el derecho de defensa y la seguridad jurídica.

3. Análisis del Real Decreto 1363/2010, DE 29 de octubre, sobre notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito DE LA AEAT

3.1. Consideraciones sobre su rango normativo

Con anterioridad a la publicación de la Ley 11/2007, una de las principales controversias suscitadas en relación con la Administración electrónica se refería al tipo de norma que debía utilizarse para imponer el uso de medios electrónicos a los ciudadanos²². Para un sector de la doctrina especializada, la imposición del empleo de medios telemáticos a los ciudadanos en sus relaciones con la Administración debía establecerse por ley, habida cuenta de que dicha imposición constituye una restricción a las posibilidades de relacionarse con la Administración, suponiendo una ingerencia sobre el ámbito de libertad de los ciudadanos²³. Para otros autores, en cambio, el establecimiento de un deber del ciudadano a la utilización de medios electrónicos para la realización de determinados procedimientos puede configurarse sobre la

22 Aunque, tras la aprobación de la Ley 30/1992, la utilización preceptiva de los medios telemáticos se contenía, en algunos casos, en una disposición reglamentaria, progresivamente se fue dotando de cobertura legal a tal obligación en disposiciones sectoriales, si bien la concreta determinación de los supuestos en que debía emplearse la vía telemática se remitía al desarrollo reglamentario. Así, por ejemplo, la disposición adicional quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, autorizaba al "Ministro de Economía y Hacienda para que determine mediante Orden los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrán de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria". Por su parte, el artículo 29 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, condicionaba las reducciones y bonificaciones en materia de Seguridad Social al suministro "en soporte informático de los datos relativos a la inscripción de empresas, afiliación, altas y bajas de trabajadores, variaciones de datos de unas y otros, así como los referidos a cotización y recaudación en el ámbito de la Seguridad Social, en los términos y condiciones que se establezcan por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales". Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo una nueva disposición adicional, la decimoctava, en la Ley 30/1992, en la que, ya de forma general, se permitía imponer a determinadas empresas (aquellas que agrupen a más de cien trabajadores o tengan la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido) que presentasen sus solicitudes y comunicaciones, así como la documentación complementaria exigida, por medios telemáticos, en los supuestos y condiciones determinados por Orden del titular del departamento competente.

23 Posición mantenida por VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, 1ª edición, 2004, p. 36. Este autor apoya su tesis en la construcción de G. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 247) sobre el principio democrático y la reserva de ley, según la cual, "el Gobierno sólo estaría habilitado para crear derechos e imponer obligaciones cuando la decisión tenga su origen en la Ley, lo que constituye «una garantía frente a las veleidades de intervención autoritaria por parte de cualquier autoridad o poder público», de manera que «sólo el consentimiento de los ciudadanos, que se expresa en la Ley, puede legitimar una intervención en su ámbito de libertad»". Se basa también en la STC 83/1984, de 24 de julio, según la cual el significado último del principio de reserva de ley consiste en "asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que correspondan a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes". En la misma línea GAMERO CASADO, E., *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005, p. 176, para quien la construcción de VALERO es "perfectamente razonable".

base de una norma de rango reglamentario sin necesidad de habilitación legal²⁴.

Hoy el artículo 27.6 de la LAECSP dispone que la obligatoriedad de comunicarse sólo por medios electrónicos con las Administraciones Públicas se establecerá reglamentariamente²⁵. Recuérdese que la habilitación legal al desarrollo reglamentario no tiene carácter general, sino que se limita subjetivamente a las personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos

precisos. Así pues, a nuestro juicio, esa habilitación legal no puede emplearse como fundamento para la articulación de reglamentaciones que amplíen el ámbito subjetivo de aplicación de la norma o que

Lo cierto es que la imprecisión y apertura de los términos empleados por el artículo 3, apartado 2, letra c), deja en manos de la Administración la elección del medio, electrónico o no electrónico, de notificación por razones de eficacia administrativa

24 En esta posición puede situarse a COTINO HUESO, L., "Derechos del ciudadano", en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coords.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009, pp. 160-161, que considera suficiente "que sea una norma reglamentaria la que establezca la imposición de interacción electrónica". Asimismo, FABRA VALLS, M., "La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007, pp. 257-260, entiende que "la exigencia de que se utilicen medios telemáticos para cumplir con una determinada comunicación no está afectada por una reserva de Ley". Este autor basa su afirmación en el artículo 98.4 de la LGT que establece que "en el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria". En uso de esa posibilidad se aprobó la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte que debe presentarse obligatoriamente de forma telemática por todos los ciudadanos a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva en España. En opinión de este autor, en el ámbito tributario, "lo que debe venir fijado por ley según el artículo 8.h) de la LGT es la obligación de presentar la declaración y no el modo en que debe presentarse". No obstante, el propio FABRA VALLS reconoce que "para evitar diferencias entre unas Administraciones y otras y considerando que el desarrollo de la Administración electrónica debe hacerse pensando esencialmente en el ciudadano, resultaría conveniente que una ley estatal básica estableciese el margo general de las condiciones que debieran considerarse para exigir un trámite telemático. Condiciones que no sólo podrían tener en cuenta la utilización habitual de los medios tecnológicos por los interesados, sino otros como la existencia de sistemas de colaboración social para cumplirlo". Especialmente crítico con la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte es ORÓN MORATAL, G. ("Nuevas tecnologías y gestión tributaria", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007, p. 194), que considera "una medida desproporcionada establecer que el adquirente de un vehículo nuevo (o aún no matriculado en España) se provea de un certificado de usuario o acuda necesariamente a un tercero colaborador, que actuará mediante contraprestación, para cumplir el deber de contribuir".

25 A juicio de COTINO HUESO, L., "Derechos del ciudadano", op. cit., pp. 160-161, considera que el artículo 27.6 de la LAECSP debería haber regulado de forma más precisa los presupuestos y garantías para la imposición de esa obligatoriedad. Además de contemplar determinadas garantías en la determinación de los administrados a los que se impone esa obligación, este autor echa en falta algunos de los requisitos recogidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 30/1992, especialmente determinadas exigencias procedimentales en la elaboración de las normas que permitan imponer la relación electrónica.

incluso obliguen a todos los administrados a la utilización de medios electrónicos para relacionarse con la Administración²⁶.

Una última observación respecto a la habilitación legal para que el uso de medios electrónicos pueda realizarse por una norma de inferior rango. Resulta llamativo que el artículo 27.1 de la Ley 11/2007 remita directamente a la ley para imponer la no utilización de medios electrónicos. En efecto, este precepto establece que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, *excepto en los casos en los que por una norma con rango de Ley se establezca o se infiera la utilización de un medio no electrónico*”²⁷. Como ha advertido MARTÍNEZ GUTIERREZ, “[u]na interpretación a *sensu contrario* del precepto indicado determinaría el establecimiento de una exigencia de idéntico calibre para la imposición del uso de medios electrónicos, es decir, la necesaria imposición de la utilización del modelo de e-Administración a través de una norma de rango legal [...]. Si la LAECSP trata de garantizar a lo largo de todo su articulado una equiparación legal del modelo tradicional de administrar y del electrónico, no parece adecuado que la imposición del medio no electrónico deba hacerse por Ley mientras que la obligatoriedad del uso del modelo de e-Administración pueda realizarse conforme a una norma de inferior rango. La garantía formal de igualdad entre ambos modelos de administrar exige que para imponer la necesaria tramitación telemática o tradicional se exija una norma de rango legal”²⁸.

Por otro lado, el artículo 27.6 de la LAECSP no aclara el tipo de norma reglamentaria a emplear para imponer las comunicaciones a través de medios telemáticos. No obstante, el artículo 32 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precisa que dicha obligatoriedad podrá establecerse mediante Orden Ministerial, autorización reiterada, en el ámbito tributario, por el artículo 115 bis, apartado cuarto, del RGGI.

El hecho de que finalmente se haya optado por la aprobación de un Real Decreto para imponer a determinados obligados tributarios las comunicaciones y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT se debe a las consideraciones efectuadas por el Consejo de Estado en su dictamen 215/2010, de 18 de marzo, relativo al Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible. Al hilo de la propuesta de introducir un nuevo apartado 3º en el artículo 110 de la LGT por el que se habilitase al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deben recibir notificaciones por medios electrónicos, el órgano consultivo advirtió que, aunque el artículo 32 del Real Decreto 1671/2009 permitiese su regulación por Orden Ministerial, en el caso de la modificación proyectada del artículo 110 de la LGT, “la trascendencia de la materia tributaria y su cercanía con el derecho a la tutela

26 En el mismo sentido MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica*, Thomson-Civitas, Madrid, 2009, p. 247, recuerda que la LAECSP “no ha realizado habilitación alguna para permitir imponer la obligatoriedad del uso de medios electrónicos a la generalidad de la ciudadanía, y en consecuencia, el establecimiento de procedimientos y trámites exclusivamente telemáticos sin límite subjetivo debería realizarse mediante una norma de rango legal, o al menos, en base a una habilitación legal lo suficientemente precisa (en cuanto al alcance y límites) y en ningún caso en blanco”.

27 Énfasis añadido.

28 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 246.

judicial efectiva –en sentido amplio, el derecho de defensa–” aconsejaban que la remisión se efectuase a un Real Decreto aprobado por Consejo de Ministros²⁹.

La decisión de aprobar la norma sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT con rango de Real Decreto parece acertada desde la perspectiva de la relevancia de la materia afectada. No obstante, sería conveniente modificar o dejar sin efecto el artículo 115 bis, apartado cuarto, del RGGI en este aspecto.

3.2. Ámbito objetivo de aplicación

El artículo 3, apartado 1, del Real Decreto 1363/2010 establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la AEAT a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto, al que se hará referencia más adelante, en las actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

No obstante, en los apartados siguientes, prevé una serie de supuestos en los que se faculta a la AEAT para utilizar otros medios distintos de los electrónicos (apartado 2), o en los que se excluye, en todo caso, la utilización de medios electrónicos (apartado 4). Por último, contempla el supuesto específico del lugar en el que se practicarán las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado o de su representante (apartado 5).

3.2.1. Posibilidad de utilización de medios no electrónicos en la práctica de notificaciones

Como se ha indicado, el apartado 2 del artículo 3 prevé una serie de supuestos en los que la AEAT *podrá* practicar las notificaciones por medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Tales supuestos son:

- a. Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la AEAT y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- b. Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.
- c. Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la AEAT tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

29 Vid. Dictamen del Consejo de Estado 215/2010, de 18 de marzo de 2010, sobre el Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible. Téngase en cuenta, no obstante, que la reforma del artículo 110 de la LGT se elimina en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible que finalmente fue remitido a las Cortes para su tramitación parlamentaria. Dicho Proyecto sí incluye, en cambio, una modificación del artículo 112 de la LGT que regula la notificación por comparecencia, para permitir que las notificaciones para comparecer sean publicadas, además de en los correspondientes boletines oficiales, en la sede electrónica del organismo correspondiente y, en el caso de la AEAT, en su propia sede electrónica.

Las excepciones contempladas en las letras a) y c) parecen lógicas y justificadas. Cuestión distinta, sobre la que se volverá en breve, es que tales excepciones se configuren como una opción en manos de la Administración. En caso de comparecencia espontánea del obligado tributario o de su representante en las oficinas de la AEAT solicitando notificación personal, es coherente con el principio de eficacia administrativa, entendida como celeridad en su actuación, que se efectúe la notificación por medios no electrónicos, sin que se produzca con ello ingerencia alguna en los derechos y garantías del obligado tributario, pues ha sido éste el que ha comparecido y solicitado notificación personal. El supuesto de la letra c) trata de dar respuesta al supuesto en que la AEAT haya puesto el documento a notificar a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales antes de que aquélla tenga conocimiento de la inclusión del obligado en el sistema de dirección electrónica habilitada. De producirse esta circunstancia, es posible que el obligado tributario reciba la notificación tanto por medios electrónicos, como no electrónicos. En tal caso, el apartado 3 del artículo 3 advierte que “se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada”.

Mayores objeciones plantea la excepción regulada en la letra b) del apartado 2. Tal vez por ello, la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010 pone especial empeño en explicar que razones de eficacia administrativa justifican esta excepción a la regla de notificación electrónica. Dicho supuesto está relacionado “con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación. Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia”.

Pese al esfuerzo argumentativo efectuado, y admitiendo que en determinados casos pueda estar justificada la notificación personal e inmediata, lo cierto es que la imprecisión y apertura de los términos empleados por el artículo 3, apartado 2, letra c), deja en manos de la Administración la elección del medio, electrónico o no electrónico, de notificación por razones de eficacia administrativa. En efecto, este precepto se limita a señalar que la notificación por medios no electrónicos será posible cuando la notificación electrónica resulte “incompatible con la inmediatez o celeridad de la actuación administrativa”, sin introducir parámetro alguno que permita concretar qué circunstancias y de qué entidad han de tenerse en cuenta por la AEAT para optar por uno u otro sistema de notificación.

Ello conduce a una de las objeciones más importantes que, desde nuestra perspectiva, pueden plantearse al artículo 3, apartado 2, del Real Decreto: Si se ha creado un sistema de dirección electrónica de aplicación

obligatoria para los sujetos comprendidos en el artículo 4 del Real Decreto, no debería quedar en manos de la AEAT la posibilidad de acudir a un medio de notificación diferente, sin concretar en modo alguno los presupuestos que le permitan acudir a ella. En la medida en que no se introducen requisitos adicionales destinados a limitar la discrecionalidad administrativa se introduce un importante elemento de inseguridad jurídica³⁰.

Por otra parte, la configuración como una “opción” para la AEAT de notificar por medios no electrónicos en los supuestos de las letras a) y c) carece de sentido, ya que, en el caso previsto en la letra a), la opción debiera corresponder al propio obligado tributario o a su representante y, en el supuesto previsto en la letra c) lo más adecuado es aplicar la cautela prevista en el apartado 3 del artículo 3, introducida para dar respuesta a los casos en que se practiquen dos notificaciones, una por vía electrónica y otra por vía no electrónica.

En cualquier caso, una vez aprobado y en vigor el Real Decreto 1363/2010, entendemos que debería argumentarse adecuadamente el motivo o motivos por los que no se efectúa la notificación vía electrónica, siendo ésta en principio obligatoria. La cuestión puede llegar a tener una considerable importancia práctica porque podría cuestionarse si la notificación no electrónica produce efectos, siendo la electrónica la de recepción obligatoria.

3.2.2. Imposibilidad de utilización de medios electrónicos en la práctica de notificaciones

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 3, establece una serie de supuestos en los que en ningún caso se permite efectuar comunicaciones y notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Son los siguientes:

- a. Cuando el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- b. Cuando, con arreglo a la normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto u otra forma no electrónica.
- c. Las comunicaciones y notificaciones que efectúe la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas. Ello es debido, como recuerda la parte expositiva del Real Decreto, a que tales comunicaciones y notificaciones no se realizan en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior, ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes. Dichas comunicaciones y notificaciones se efectuarán de acuerdo con lo establecido en la LGT y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando fuera del ámbito de aplicación del Real Decreto 1363/2010.
- d. Las que tengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e. Las dirigidas a entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- f. Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la AEAT y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- g. Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en

30 En el mismo sentido, dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre.

procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

3.2.3. Notificaciones en procedimientos iniciados a solicitud del interesado

El Real Decreto 1363/2010 no distingue, a efectos de la práctica de comunicaciones y notificaciones, entre procedimientos iniciados de oficio por la AEAT y procedimientos iniciados a solicitud del interesado, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT³¹.

No obstante, el apartado 5 del artículo 3 se refiere al lugar en que deben practicarse las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado. Dicho precepto establece que en el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto a la dirección electrónica habilitada de uno u otro, aquéllas se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. No obstante, si, tras dos intentos, no es posible efectuar la notificación en el lugar indicado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la AEAT podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquel no la tuviere o éste no actuase por medio de representante.

Conviene subrayar que esta regla se refiere exclusivamente a interesados que sean sujetos del sistema de notificación obligatoria por medios electrónicos y que, en el curso de un procedimiento iniciado a instancia suya, opten, tal y como les permite hacerlo el artículo 110 de la LGT, por designar un lugar de notificaciones distinto a la dirección electrónica habilitada.

A la luz de este precepto es posible concluir que el Real Decreto 1363/2010 no extiende la obligatoriedad de la práctica de comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos a todos los procedimientos, con independencia de que se hayan originado de oficio o a instancia de parte. No obstante, hubiera sido más respetuoso y adecuado con el marco legal que el Real Decreto dedicase un artículo específico a regular el lugar de práctica de la notificación, diferenciando entre los procedimientos iniciados de oficio, en los que la notificación se practicará directamente en la dirección electrónica habilitada, y los procedimientos iniciados a instancia del interesado, en los que la notificación se realizará en el lugar señalado por el interesado o su representante (sea la dirección electrónica u otro lugar). En este artículo debería haberse integrado el apartado 5 del artículo 3.

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación

El ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto 1363/2010 se recoge en su artículo 4. No obstante, de forma previa, es aconsejable analizar las razones ofrecidas en la parte expositiva de la disposición reglamentaria para justificar el alcance subjetivo de la imposición de la obligatoriedad de comunicaciones

31 El artículo 110 de la LGT, destinado a regular el lugar de práctica de las notificaciones, establece:

“1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”

y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT.

El tercer apartado de la parte expositiva del Real Decreto se inicia con una afirmación que, como se verá seguidamente, es al menos discutible: “Conforme a los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las concretas personas jurídicas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

Hubiera sido más respetuoso y adecuado con el marco legal que el Real Decreto dedicase un artículo específico a regular el lugar de práctica de la notificación, diferenciando entre los procedimientos iniciados de oficio y los procedimientos iniciados a instancia del interesado

Continúa afirmando que, en el caso de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas, con independencia de su dimensión, disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Se recuerda que tales entidades ya están obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que cuentan con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos. Además, se señala que a todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que impliquen una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pueda exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. A mayor abundamiento, la medida se justifica en la existencia hoy día de un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no deben encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Sobre la base de esos argumentos, el artículo 4 del texto reglamentario obliga a las siguientes personas y entidades a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas:

- Entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A).
- Sociedades de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por letra B).
- Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por letra N).

Se plantea la cuestión del alcance de la responsabilidad del apoderado en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de su obligación de recibir las notificaciones electrónicas obligatorias.

- Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W).
- Uniones temporales de empresas (NIF que empiece por letra U).
- Entidades cuyo NIF empiece por letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: agrupación de interés económico, agrupación de interés económico europea, fondo de pensiones, fondo de capital riesgo, fondo de inversiones, fondo de titulación de activos, fondo de regularización del mercado

hipotecario, fondo de titulación hipotecaria o fondo de garantía de inversiones.

- Con independencia de su personalidad o forma jurídica, las personas o entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que estén inscritas en el Registro de grandes empresas (regulado en el artículo 3.5 del RGGI).
 - Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal (regulado en el capítulo VII del título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
 - Que hayan optado por la tributación en el régimen especial del grupo de entidades (regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA–).
 - Que estén inscritas en el Registro de devolución mensual (regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA).
 - Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

El aspecto más llamativo del ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto es su amplitud, en línea con el artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI, ya que impone la utilización obligatoria de medios electrónicos para la práctica de comunicaciones y notificaciones a todas las sociedades anónimas y a todas las sociedades de responsabilidad limitada, sin introducir excepción alguna por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados. Sin embargo, no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria,

puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, impidiendo la práctica de la notificación³².

Como se ha advertido, el Real Decreto objeto de comentario sigue la senda del artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI³³, pero puede debatirse si éste se adecua a los límites establecidos en el artículo 27.6 de la LAECSP, puesto que la condición “que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional y otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos” se refiere únicamente a los colectivos de personas físicas, dando por supuesto que las personas jurídicas cumplen tales condiciones.

Ciertamente, la redacción del artículo 27.6 de la Ley 11/2007 de la LAECSP es poco clara en cuanto a los obligados a la utilización exclusiva de medios electrónicos, ya que se limita a señalar, sin mayores precisiones, que la obligación podrá imponerse a los interesados que “se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”. Ello ha dado lugar a discrepancias sobre el alcance subjetivo de aplicación de la norma. A juicio de VALERO TORRIJOS, las personas jurídicas se incluyen genéricamente y sin limitación en la habilitación para imponer el uso de medios electrónicos. De esta forma, los condicionamientos establecidos en dicho precepto (capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados) sólo se referirían a los colectivos de personas físicas³⁴. En cambio, para MARTÍNEZ GUTIERREZ, tales condiciones deben cumplirse tanto por las personas jurídicas, como por los colectivos de personas físicas³⁵.

A falta de una redacción más precisa del artículo 27.6 de la Ley 11/2007, entendemos que lo más aconsejable es aplicar las exigencias anteriores tanto a los colectivos de personas físicas, como a las

32 Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero de 2009, había en España 3.346.903 pequeñas y medianas empresas (PYME), esto es, empresas comprendidas entre 0 y 249 asalariados, lo que supone el 99,88 % de las 3.350.972 empresas que conforman el censo, excluida la pesca y la agricultura. En la distribución de las PYME por número de asalariados, el mayor peso porcentual lo soportan las empresas sin asalariados (especialmente trabajadores autónomos), que suponen el 52,7% del total de empresas; seguidas de las micro-empresas (de 0 a 9), con un 41,8 %; las pequeñas empresas (de 10 a 49), con un 4,68 %; y las medianas empresas (de 50 a 249), con un 0,71 %. Aunque la condición jurídica de persona física es la forma predominante en la PYME, seguida de la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima, se observa un incremento en el número de sociedades limitadas (datos extraídos del Informe “Retrato de las PYME 2010”, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato%20PYME%202010.pdf> –última entrada, 3 de febrero de 2011–).

La forma jurídica de Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE), regulada en la Ley 7/2003, de 1 de abril, ha permitido que empresas que se constituían bajo la condición de persona física opten por esta forma que acorta los plazos de constitución y permite la separación del patrimonio personal del profesional. Téngase en cuenta, a nuestros efectos, que sólo pueden ser socios de la SLNE personas físicas. Además, al tiempo de la constitución, el número de socios no puede ser superior a cinco y se admite la SLNE unipersonal. El capital social mínimo exigido para constituir una SLNE es de tres mil doce euros.

33 El párrafo primero del artículo 115 bis, apartado 1º, del RGGI dispone: “Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.”

34 VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, p. 54.

35 MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica*, *op. cit.*, pp. 247-248.

personas jurídicas. Esta postura se fundamenta en el carácter general con el que la LAECSP contempla la voluntariedad en la elección del medio electrónico para la recepción de notificaciones de la Administración y en el consiguiente carácter excepcional de la obligación de recibir notificaciones de ella a través de medios electrónicos³⁶.

Desde esta perspectiva, por tanto, debe criticarse la amplitud que el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010 da al sistema obligatorio de comunicaciones y notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT. Hubiera sido más ajustado a los principios que animan la Ley 11/2007 en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas la introducción de ciertas cautelas que permitieran garantizar la adecuada recepción por los obligados tributarios afectados de las comunicaciones y notificaciones que les afecten. En este mismo sentido, el Consejo de Estado sugirió, sin mucho éxito, la introducción en la norma de algunos criterios objetivos (volumen de negocio, número de empleados u otros similares) que permitiesen excluir del ámbito de aplicación del Real Decreto a aquellos sujetos que, estando incluidos inicialmente en él, careciesen de la necesaria capacidad económica o técnica, dedicación profesional o de otros elementos objetivos que impidiesen garantizar su acceso y su disponibilidad de los medios tecnológicos necesarios³⁷.

Habida cuenta de la estrecha relación que guardan con el ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto, también examinamos dentro de este epígrafe determinadas cuestiones procedimentales, como la comunicación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica, la forma de acceso por parte de los interesados y la alteración posterior de las circunstancias determinantes de la inclusión.

3.3.1. Procedimiento de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica y forma de acceso

En cuanto a la inclusión en el sistema de dirección electrónica, el artículo 5 del Real Decreto 1363/2010 establece que la AEAT deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el mismo. La notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará esas comunicaciones en su sede electrónica³⁸, para que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica, con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre. Si, en aplicación de las reglas anteriores, se efectúa la notificación de inclusión en el sistema por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Por razones de eficacia administrativa, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada podrá realizarse junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal asignado al obligado tributario.

36 Del mismo parecer es el Consejo de Estado, en el dictamen 1858/2009, de 17 de diciembre, sobre el Proyecto de Real Decreto de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos, de adaptación de la normativa tributaria a las disposiciones comunitarias y de modificación de otras normas con contenido tributario.

37 Dictamen del Consejo de Estado 1815/2010, de 30 de septiembre.

38 <https://www.agenciatributaria.gob.es> Vid. Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT, BOE nº 313, de 29 de diciembre de 2009.

El acceso a la DEH puede realizarse directamente por el obligado tributario o mediante un apoderado con poder expreso para recibir notificaciones telemáticas de la Agencia Tributaria (art. 6 Real Decreto 1363/2010)³⁹. En uno y otro caso se requiere la autenticación de los interesados mediante los certificados electrónicos admitidos por la normativa vigente⁴⁰.

Habida cuenta que entre los obligados a recibir notificaciones electrónicas se encuentran pequeñas y medianas empresas que adoptan la forma de sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada, no será extraño que el acceso a las notificaciones electrónicas remitidas por la Agencia Tributaria no se realice directamente, sino que se encomiende a otra persona que ya disponga de certificado electrónico propio y a quien el interesado haya apoderado expresamente para la recepción de dichas notificaciones mediante su inscripción a tal efecto en el registro de apoderamientos de la AEAT, regulado en la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁴¹.

La relevancia del acto de notificación obliga a extremar las formalidades exigibles en la acreditación del poder, que podrá efectuarse de dos formas: si el interesado no dispone de certificado electrónico, el apoderamiento podrá otorgarse, bien mediante comparecencia personal del poderdante en las oficinas de la AEAT presentando el formulario correspondiente (en el que deberá constar la firma del poderdante e identificación y firma del funcionario ante el que se comparece)⁴², bien mediante entrega ante tales oficinas del poder otorgado mediante documento público o privado con firma notarialmente legitimada (también en estos casos el documento de acreditación del apoderamiento deberá ajustarse al contenido del formulario anteriormente mencionado); si el interesado (poderdante) ya dispone de certificado electrónico, el

39 Concretamente, respecto al acceso de los obligados tributarios a las notificaciones practicadas por la AEAT, el artículo 6.1 del Real Decreto 1363/2010 dispone que dicho acceso se producirá conforme al mecanismo establecido en el artículo 2 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por el que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 32.3 del Real Decreto 1671/2009, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la AEAT, identificándose mediante un sistema de firma electrónica. No obstante, dicho precepto contiene algunas especialidades, ya que, en el caso específico de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, se permite el acceso con el sistema de firma electrónica correspondiente a dicha persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la AEAT (art. 6.2). En el caso de otorgamiento de poder debidamente inscrito, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante, debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica (art. 6.3). Por otra parte, en el supuesto de obligados tributarios que presenten declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en el artículo 4.2.e) del Real Decreto (art. 6.4).

40 La relación de autoridades de certificación admitidas se encuentra en <http://notificaciones.060.es>. Existen distintos tipos de certificados: los certificados en tarjeta (certificados hardware), como el DNI electrónico, y los certificados en navegador (certificados software), como los emitidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT). Para obtener el certificado electrónico emitido por la FNMT es necesario dar los siguientes pasos: En primer lugar, formular la solicitud en la página web de la FNMT (www.fnmt.es), que generará un "código de solicitud" que deberá imprimirse. A continuación, el interesado deberá personarse en una oficina de la Agencia Tributaria para proceder a su identificación, aportando el código de solicitud y la documentación correspondiente (según se trate de una persona física o jurídica). Por último, tras la identificación de la persona física o jurídica y una vez transcurrido un plazo mínimo de 24 horas, el interesado podrá descargarse el certificado electrónico desde el mismo ordenador empleado para realizar la solicitud.

41 BOE nº 124, de 21 de mayo de 2010.

42 Contenido en el Anexo I de la Resolución de 18 de mayo de 2010.

apoderamiento podrá otorgarse a través de la sede electrónica de la AEAT, cumplimentando el formulario disponible, que es análogo a los anteriores.

Si se producen defectos en el otorgamiento del poder (realizado mediante comparecencia o a través de documento público o privado con firma notarialmente legitimada), se comunicará al interesado para que en el plazo de diez días subsane el defecto o aporte los documentos necesarios, indicando que, en el supuesto de no subsanarse, se procederá al archivo de las actuaciones, considerando que el interesado desiste de su petición. Tratándose de apoderamientos otorgados por Internet, la aplicación informática que soporta el Registro sólo permitirá el alta de los otorgamientos que contengan todos los datos solicitados en el formulario facilitado. En caso de detectarse anomalías técnicas en la transmisión telemática del formulario del poder, se pondrá en conocimiento del presentador por el propio sistema (mediante mensajes de error) para que proceda a su subsanación.

En relación con el apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas es preciso destacar algunos extremos:

- Sólo podrá apoderarse a una única persona física o jurídica simultáneamente para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, la cual deberá tener un certificado electrónico para poder recibirlas.
- Es necesaria la aceptación del apoderado, que podrá acreditarse mediante comparecencia, en documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o a través de Internet, por medio de comparecencia en la sede electrónica de la AEAT. Para que el otorgamiento del poder surta efectos, es preciso que conste la aceptación del apoderado por alguno de los medios indicados.
- Los apoderamientos surtirán efectos desde la fecha de su incorporación al Registro de apoderamientos.
- En el apoderamiento se hará constar expresamente que éste comprende la recepción de notificaciones por parte del apoderado y la fecha hasta la que estará vigente el apoderamiento. Ello implicará, además, el consentimiento del poderdante a la utilización de medios electrónicos para la práctica de notificaciones electrónicas al apoderado.
- Una vez otorgado y aceptado el apoderamiento para la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas, éstas se realizarán al representante preferentemente de forma telemática (a las que también podrá acceder el poderdante), si bien también podrán practicarse, en su caso, en soporte papel. Entendemos que, en el caso de sujetos obligados a recibir la notificación por medios electrónicos, la notificación por medios no electrónicos debería emplearse sólo en los supuestos contemplados en el artículo 3 del Real Decreto 1363/2010, en caso de imposibilidad técnica o material de acceso que se prolonguen en el tiempo, o cuando se trate de notificaciones en un procedimiento iniciado a instancia del interesado y éste así lo haya solicitado.
- El apoderado puede renunciar al apoderamiento en cualquier momento, a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación y autenticación. La baja en el Registro se producirá de forma automatizada. También es posible la revocación del

poder, que podrá realizarse por las mismas vías empleadas para su otorgamiento y que tendrá efectos desde el momento de su comunicación fehaciente a la Agencia Tributaria.

Expuesto brevemente el régimen de acreditación del apoderamiento a un tercero colaborador a efectos de la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias no cabe sino preguntarse sobre la posición del asesor fiscal que, junto a sus actuaciones de mera asistencia al obligado tributario (art. 112.7 RGGI), también actúa como representante del mismo (art. 46.1 LGT). En la medida en que la normativa tributaria atribuye al apoderado para recibir notificaciones en nombre del obligado tributario la condición de representante, sus actuaciones serán vinculantes, porque suplirán a las efectuadas por el obligado tributario, dentro de los límites legales y mientras no se revoque o se renuncie a la representación. Por ello se exige una autorización expresa del obligado tributario para que un tercero colaborador reciba las notificaciones electrónicas obligatorias en su nombre. Por otra parte, se plantea la cuestión del alcance de la responsabilidad del apoderado en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso de su obligación de recibir las notificaciones electrónicas obligatorias. A tales efectos, resultará de ayuda la doctrina administrativa y pronunciamientos judiciales relativos a la práctica de notificaciones a los representantes de los obligados tributarios.

En este sentido, conviene destacar la doctrina administrativa contenida en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de enero de 2005, en respuesta a una consulta vinculante (V0044/2005) relativa a la presentación telemática de declaraciones de terceros por parte de un colaborador social. En concreto, el consultante –asesor fiscal en posesión de firma electrónica que le permite, previa autorización, presentar declaraciones en nombre y por cuenta de terceras personas– pregunta si podría incurrir en alguna responsabilidad en caso de que los datos fueran incorrectos o en caso de falta de presentación en plazo de las declaraciones. De la Resolución de la DGT se desprende que el asesor fiscal desempeña una función de colaborador social (art. 92 LGT), siendo necesario acreditar la representación en el marco de dicha colaboración a los efectos de presentar las declaraciones por vía telemática (art. 46.4 LGT). Asimismo, la DGT afirma que “en el supuesto de que los datos incluidos en las declaraciones presentadas por el consultante fuesen incorrectos, o en caso de falta de presentación en plazo de las mismas, el responsable ante la Administración tributaria sería el obligado tributario; sin perjuicio de que el presentador de las mismas pudiera ser igualmente responsable en caso de incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 de la misma Ley 58/2003”. Y sin perjuicio del derecho que asistiría al obligado tributario de acudir a la vía jurídico-privada para obtener el resarcimiento de los perjuicios ocasionados por el colaborador social⁴³.

En todo caso, no puede sino compartirse la opinión de quienes han manifestado que el establecimiento de un sistema a medio camino entre la asesoría fiscal, la representación y la colaboración social posiblemente necesite una mayor atención normativa y una clarificación de la posición jurídica que ocupan los distintos sujetos implicados en la utilización de las nuevas tecnologías en los procedimientos de aplicación de los tributos⁴⁴.

43 Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M., “Manifestaciones de la Administración Electrónica Tributaria”, en DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (Coords.), *Administración Electrónica Tributaria*, op. cit., p. 149.

44 Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., “Entre la colaboración social con la Administración, y la representación y el asesoramiento de los contribuyentes”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2002, p. 13.

3.3.2. Exclusión del sistema de dirección electrónica

Finalmente, el apartado 3º del artículo 4 contempla el supuesto de alteración de las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación electrónica obligatoria. En tal caso, las personas y entidades obligadas serán excluidas del sistema de dirección electrónica habilitada, siempre que lo requieran expresamente mediante solicitud presentada por medios electrónicos, en la sede electrónica de la AEAT. Pese al silencio del Real Decreto en este punto, en la solicitud de exclusión presentada por el interesado se debe identificar un lugar para la práctica de ulteriores notificaciones, en caso de que se estime la exclusión. De no hacerlo, las notificaciones se efectuarán en el domicilio fiscal que conste a la Administración tributaria (art. 110 LGT).

La AEAT dispone de un mes para resolver, ya sea en sentido positivo o negativo.

Si la resolución es estimatoria, deberá contener la fecha desde la que es efectiva la exclusión del sistema y habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no podrá exceder de un mes desde la fecha en que se hubiera dictado la resolución.

Dado que, según parece desprenderse del artículo 4.3, tercer párrafo *in fine*, cabe la posibilidad de que el obligado tributario reciba alguna notificación en su dirección electrónica habilitada desde que se dicta la resolución estimatoria hasta que se hace efectiva la exclusión del sistema de notificación electrónica obligatoria, la resolución debería advertir expresamente este extremo y precisar a partir de qué fecha concreta se hará efectiva la exclusión.

Si la resolución es denegatoria, también habrá de notificarse en el lugar señalado por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la dirección electrónica habilitada de uno u otro.

En el caso de que transcurra el plazo de un mes desde la presentación de la solicitud sin que la Administración Tributaria resuelva expresamente, el silencio administrativo se interpretará positivamente, es decir, se entenderá que el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Ahora bien, ello no impedirá que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema, la AEAT pueda notificar al obligado su nueva inclusión en el mismo.

4. Otras cuestiones problemáticas relacionadas con las notificaciones electrónicas

Sin perjuicio de las especialidades recogidas en el Real Decreto 1363/2010, la disposición adicional primera del mismo remite al régimen de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, y a "cualesquiera disposiciones por las que se regule dicho sistema de dirección electrónica habilitada". Asimismo, la disposición adicional segunda del Real Decreto reconoce la aplicación supletoria del Real Decreto 1671/2009 en todo lo no dispuesto en él.

A la luz de la remisión efectuada a esas otras normas, resulta conveniente analizar algunos aspectos singulares o problemáticos del régimen jurídico de las notificaciones electrónicas, que posiblemente adquieran mayor relevancia práctica tras la introducción de las notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT.

Como se ha señalado anteriormente, el régimen jurídico de las notificaciones por medios electrónicos (ya sean voluntarias u obligatorias) presenta particularidades en relación con el régimen común aplicable a las notificaciones convencionales. Ello se debe a las especialidades presentes en las notificaciones practicadas por medios electrónicos. Además de la voluntariedad con la que, en términos generales, se concibe el sistema, interesa ahora subrayar las siguientes: la confusión entre medio y lugar de notificación; la distinción entre “puesta a disposición de la notificación” y “acceso a su contenido”, algo que no sucede en las notificaciones convencionales; una regulación del rechazo de la notificación diversa a la efectuada en el caso de la notificación tradicional; y la posibilidad real de fallo técnico en el sistema o aplicación informática de aplicación, eventualidad que no se producirá tratándose de notificaciones convencionales. Analicemos cada una de ellas con mayor detenimiento.

El nuevo sistema obligatorio de DEH sustituye, para todas las notificaciones que se reciban de la AEAT, al servicio de notificaciones telemáticas seguras

4.1. El lugar de la práctica de la notificación electrónica: la dirección electrónica habilitada

La LAECSP permite a las Administraciones Públicas la implantación de distintos canales para la práctica de la notificación electrónica de actos y resoluciones administrativos, siempre que cumplan determinadas garantías mínimas de identificación, integridad, referencia temporal y constancia (arts. 27.3 y 28.1 y 2). En el ámbito de la Administración General del Estado, el Reglamento de desarrollo de la LAECSP contempla, en su artículo 35.2, hasta cuatro posibles tipos de notificación electrónica: mediante la dirección electrónica habilitada; por medio de sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que deje constancia de la recepción; mediante comparecencia electrónica en la sede; y a través de otros medios de notificación electrónica que puedan establecerse, siempre que quede constancia de su recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones establecidas en su regulación específica.

Aunque la AEAT podría haber adoptado un sistema electrónico de notificación propio, ha preferido adherirse “al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración General del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009⁴⁵, respetando al mismo tiempo –según se expresa en la parte expositiva del Real Decreto 1362/2010– todos

45 Este precepto prevé que, “[b]ajo responsabilidad del Ministerio de la Presidencia existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios. Los ciudadanos podrán solicitar la apertura de esta dirección electrónica, que tendrá vigencia indefinida, excepto en los supuestos en que se solicita su revocación por el titular, por fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica, que una resolución administrativa o judicial así lo ordene o por el transcurso de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones, supuesto en el cual se inhabilitará esta dirección electrónica, comunicándose así al interesado”.

los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria⁴⁶. Además, en su apartado tercero, este mismo artículo dispone que “[c]uando se establezca la práctica de notificaciones electrónicas con carácter obligatorio, la dirección electrónica habilitada a que se refiere el apartado anterior será asignada de oficio y podrá tener vigencia indefinida, conforme al régimen que se establezca por la orden del Ministro de la Presidencia a la que se refiere la disposición final primera. Respecto del resto de direcciones electrónicas habilitadas dicho régimen se establecerá mediante orden del titular del Departamento correspondiente”.

En cumplimiento de dicho mandato se ha aprobado la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril⁴⁷, que tiene por objeto establecer el régimen de un sistema de notificación mediante DEH, a disposición de los órganos y organismos vinculados o dependientes de la AGE que no establezcan sistemas de notificación propios, tanto en casos de notificación voluntaria como cuando tenga carácter obligatorio. Recuérdese, en este sentido, que el artículo 2 y la disposición adicional primera del Real Decreto 1363/2010, señalan que la AEAT se adhiere al sistema de DEH regulado en aquella Orden en la práctica de las comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias.

Así pues, la Agencia Tributaria notificará por vía postal a los obligados a recibir comunicaciones y notificaciones electrónicas, su inclusión de oficio en el sistema de DEH. Recuérdese que, en los supuestos de nuevas altas en el censo de obligados tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la comunicación de asignación del número de identificación fiscal definitivo.

Una vez dada de alta la DEH, se recibirán en ella las notificaciones de actos tributarios. Asociada a la dirección, su titular dispondrá de un buzón electrónico, lugar donde el prestador del servicio depositará la notificación remitida por la Agencia Tributaria. Por tanto, las notificaciones no se envían a ninguna cuenta de correo particular.

El nuevo sistema obligatorio de DEH sustituye, para todas las notificaciones que se reciban de la AEAT, al servicio de notificaciones telemáticas seguras (dirección electrónica única –DEU–) para aquéllos contribuyentes que se adscribieron voluntariamente a éste último, inscripción que quedará sin efectos.

El sistema de DEH tiene vigencia indefinida y, en el caso de las notificaciones electrónicas obligatorias, no es posible darse de baja en él, aunque sí se prevé, como vimos anteriormente, la exclusión del sistema por parte de la AEAT, a petición del interesado, cuando dejen de concurrir en éste las circunstancias determinantes de su inclusión en el mismo.

Una lectura en conjunto de los artículos 27, apartados 3 y 5, y artículo 28, apartado 2, de la LAECSP permite constatar que los requisitos de autenticidad, integridad, confidencialidad, referencia temporal y disponibilidad son esenciales para que pueda considerarse que la notificación electrónica se ha realizado

46 Apartado I, penúltimo párrafo, de la parte expositiva del Real Decreto 1363/2010.

47 BOE nº 88, de 12 de abril de 2010, p. 32552.

de forma adecuada y para que el acto o resolución notificados adquiera eficacia jurídica plena⁴⁸.

En esta línea, el artículo 38.1 del Real Decreto 1671/2009, dispone que la DEH debe cumplir los siguientes requisitos: a) Acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación; b) Permitir el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o por cualquier otro medio; c) Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido; d) Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

La Orden PRE/878/2010 precisa las medidas técnicas que se consideran necesarias para garantizar el cumplimiento de tales requisitos por la DEH.

El requisito de *autenticidad* pretende garantizar la identidad del receptor del mensaje, que debe coincidir con el destinatario del mismo, y la del emisor del mensaje electrónico que contiene el acto o resolución que se desea notificar, que deberá ser la Administración notificante. Ello se consigue mediante los certificados electrónicos (art. 5 Orden PRE/878/2010).

La exigencia de *integridad* persigue garantizar que el contenido íntegro del acto administrativo o resolución que se vaya a notificar por medios electrónicos se recibe de forma completa por su destinatario. Con esta finalidad se establecen una serie de precisiones técnicas destinadas a detectar cualquier manipulación del mensaje electrónico que contiene el acto o resolución administrativos. La firma electrónica avanzada juega un papel esencial en la garantía de la integridad⁴⁹, pues a través de ella puede tenerse certeza de que el contenido del mensaje ha permanecido inalterado desde su firma por el órgano administrativo que lo dictó hasta su recepción por el interesado.

El requisito de la *confidencialidad* está destinado a impedir el acceso de terceros (y del propio prestador del servicio de DEH) a la información y documentación que se notifica por medios electrónicos para garantizar el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones⁵⁰. Con este propósito, el artículo 8 de la Orden PRE/878/2010 exige que se adopten: "a) Medidas de seguridad física. b) Control de los accesos a los dispositivos y aplicaciones de registro y notificación, en especial los que lleguen a través de las redes

El rechazo no se entiende como la no aceptación explícita de la actuación notificada, sino como pasividad (intencionada o no) del interesado en el acceso al contenido del acto administrativo

48 Requisitos estudiados en profundidad por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 198 y ss.; y VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 160 y ss.

49 Según el art. 3.2 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, la firma electrónica avanzada es "la firma electrónica que permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control".

50 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, p. 208.

de comunicaciones; c) Protección de los soportes de información y copias de respaldo. d) Cifrado de las comunicaciones, cuando así se establezca por la legislación sobre protección de los datos de carácter personal o lo estime necesario el órgano u organismo notificador.” Para dar adecuado cumplimiento a la exigencia de confidencialidad, la firma electrónica reconocida supone, a juicio de GAMERO CASADO, el elemento clave⁵¹, pues la criptografía asimétrica en que se basa “permite que el órgano administrativo cifre el mensaje con la clave pública del receptor interesado, de tal manera que sólo él podrá descifrar el acto notificado mediante su propia clave privada, siendo encriptado el mensaje tanto con las claves del órgano administrativo emisor como del interesado receptor”⁵².

En cuanto al requisito de *referencia temporal*, el sistema de notificación electrónica debe garantizar que quede constancia de las fechas y horas en las que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica. Asimismo, el sistema de DEH acreditará el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias anteriores (art. 7 Orden PRE/878/2010).

La garantía de *disponibilidad* pretende garantizar el acceso gratuito y permanente de los interesados a la DEH y a las notificaciones puestas a su disposición, es decir, deben adoptarse las medidas organizativas y técnicas necesarias para garantizar la disponibilidad del servicio 7 días a la semana y 24 horas al día. El acceso se producirá a través del Punto de Acceso General de la AGE, así como de las sedes electrónicas del Ministerio de la Presidencia y de sus órganos u organismos adheridos al sistema o, en su caso, del prestador del servicio de dirección electrónica (art. 9 Orden PRE/878/2010). En el caso de las notificaciones obligatorias en el ámbito de la AEAT, el obligado tributario incluido en el sistema de DEH accederá a su buzón electrónico por Internet a través de la dirección <http://notificaciones.060.es>. Asimismo, siempre será posible el acceso al contenido de las comunicaciones y notificaciones de la Agencia Tributaria, pendientes de notificación o ya notificadas, por comparecencia electrónica en la sede electrónica de la AEAT (<http://www.agenciatributaria.gob.es>).

4.2. El momento en que se entiende practicada la notificación electrónica: distinción entre puesta a disposición de la notificación y acceso al contenido del acto notificado

La distinción entre “puesta a disposición de la notificación” y “acceso al contenido del acto notificado” ha sido una de las cuestiones a las que se ha prestado mayor atención doctrinal. La necesidad de diferenciar ambos momentos obedece, en palabras de MARTÍN DELGADO, a que “en las notificaciones convencionales es suficiente la entrega porque entrega y recepción por el administrado son inmediatas en el tiempo; no ocurre lo mismo en el caso de las notificaciones electrónicas, donde el receptor es un sistema informático y, por ello, pueden transcurrir días entre la puesta a disposición y el conocimiento del acto administrativo por parte del interesado. Hay mayor simultaneidad entre resolución y entrega-recepción de

51 El art. 3.3 de la Ley 59/2003, de firma electrónica, define la firma electrónica reconocida como “la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma”.

52 GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 208-209.

la misma, pero puede haber menor simultaneidad entre esa entrega y el acceso a su contenido”⁵³.

La LAECSP ha asumido esta peculiaridad de las notificaciones tributarias. De este modo, el artículo 28.2 establece que “[e]l sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la *puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido*, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales”⁵⁴. Por consiguiente, debe diferenciarse entre el momento de depósito en el buzón de la DEH del interesado de la notificación electrónica y el momento en que éste accede al contenido del acto notificado.

Es discutible que la regla del rechazo por el transcurso de diez días sin acceder al contenido del acto notificado sea lo suficientemente garantista para el obligado tributario

Esta distinción tiene una enorme importancia práctica, puesto que sólo cuando el interesado acceda al contenido del acto notificado se entenderá que la notificación ha desplegado plenos efectos. En el expediente administrativo deberá dejarse constancia tanto de la fecha y hora en la que el mensaje electrónico se pone a disposición del interesado, como de la fecha y hora en la que el interesado accede al contenido del acto notificado. Para ello, el artículo 10.2 de la Orden PRE/878/2010 establece la obligación del prestador del servicio de DEH de remitir al órgano u organismo actuante certificación electrónica de: a) fecha y hora en la que recibe el aviso de puesta a disposición enviada por el órgano u organismo notificador; b) fecha y hora en la que se produce la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio acto o actuación notificada o, al menos, su sello electrónico; c) fecha y hora en la que se produce el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica.

4.3. El rechazo de la notificación electrónica

Otra de las excepciones al régimen común de las notificaciones tributarias convencionales y, sin duda, la más problemática, es el régimen de rechazo de las notificaciones electrónicas. En efecto, transcurridos diez días naturales desde el momento en que el acto objeto de notificación haya sido puesto a disposición del interesado, sin que éste haya accedido a su contenido, la notificación se entenderá rechazada y el trámite se tendrá por efectuado, siguiéndose el procedimiento (art. 28.3 LAECSP y art. 59.4 LRJPAC). Por consiguiente, a diferencia de las notificaciones convencionales, el rechazo no se entiende como la no aceptación explícita de la actuación notificada, sino como pasividad (intencionada o no) del interesado en el acceso al contenido del acto administrativo⁵⁵.

53 MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 101.

54 Énfasis añadido.

55 En opinión de GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 221-222, esta regla específica sobre el rechazo de la notificación electrónica constituye “una tergiversación de los hechos, operada de iure, pues no es lo mismo un rechazo (término que presupone la actitud deliberada de no ser notificado) que una simple omisión de acceso (que puede ser involuntaria y deberse a un mero descuido); por consiguiente, habría sido preferible que en este caso la Ley afirmara sencillamente que la notificación se entendería practicada a todos los efectos, produciéndose una notificación tácita mejor que un rechazo tácito de la notificación”.

Obviamente, para constatar el rechazo de la notificación electrónica es esencial acreditar la fecha y hora en que se produjo la puesta a disposición del mensaje en la DEH del interesado. Esta tarea corresponderá, como se señaló anteriormente, al prestador del servicio de DEH, que también deberá certificar electrónicamente el transcurso del plazo de diez días desde la puesta a disposición sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en la dirección electrónica [art. 10.2.d) Orden PRE/878/2010].

Por tanto, tratándose de notificaciones electrónicas, no se requiere un segundo intento de notificación, como sucede con las notificaciones postales (art. 59.2 LRJAP y PAC y art. 112.1 LGT). La inexistencia de un segundo intento de notificación parece lógica, en la medida en que el mensaje electrónico está a disposición del interesado en su DEH durante diez días naturales, algo que no sucede en el domicilio físico cuando no haya nadie en el mismo. Además, el hecho de que la notificación electrónica sea, con carácter general, voluntaria para el interesado, conlleva una mayor diligencia por parte de éste, que deberá consultar regularmente la dirección señalada como preferente para recibir las notificaciones de la Administración⁵⁶. Parecer compartido por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de junio de 2010⁵⁷.

Ese mayor grado de diligencia en la consulta periódica de la dirección electrónica asignada será también exigible a los obligados tributarios sometidos al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT. No obstante, a nuestro juicio, para asegurar en la mayor medida posible el conocimiento por estos obligados tributarios de la recepción de una notificación electrónica de la AEAT y, en definitiva, proteger los derechos y garantías de aquéllos, resulta muy conveniente articular sistemas complementarios o adicionales a la propia notificación electrónica. En esta línea, se prevé la posibilidad de que el prestador del servicio de DEH (Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos), al configurar el perfil del buzón electrónico, consigne una cuenta de correo electrónico personal del interesado en la que, de forma no vinculante, se le informará de las entradas de nuevas comunicaciones y notificaciones realizadas por la AEAT. La medida nos parece positiva, si bien, no hay razón para descartar otras formas de aviso, como, por ejemplo, el envío de un *sms* al teléfono móvil del interesado informándole sobre la disponibilidad en su DEH de un mensaje electrónico que contiene un acto administrativo⁵⁸, ya que el artículo 10.1. g) de la Orden PRE/878/2010 incluye entre las funciones que puede asumir el prestador del servicio el aviso “de puesta a disposición de los interesados de las notificaciones mediante mensajería o de cualquier otro modo”.

Sin duda, uno de los aspectos más delicados relativos al rechazo de la notificación electrónica es la brevedad del plazo de diez días previsto por el artículo 28.3 de la LAECSP, brevedad criticada por distintos autores.

56 En el mismo sentido VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, Comares, Granada, 2007, pp. 173 y 174; y MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, R., *op. cit.*, p. 554.

57 Relativa a un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución del TEAR de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra providencia de apremio sobre descubierto de liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004. El motivo de oposición al apremio se basa en la falta de notificación de la liquidación provisional apremiada, porque la notificación se practicó por medios telemáticos y se consideró rechazada transcurridos diez días naturales desde su puesta a disposición en el buzón del abonado al sistema.

58 Tomamos la idea de MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 115.

GAMERO CASADO ha reprochado el agravio comparativo que, en su opinión, se produce en perjuicio de quienes hayan optado por el sistema de notificación por medios electrónicos. “Así, en el régimen jurídico de la notificación postal [...], el ciudadano dispone de dos intentos sucesivos de notificación, ambos con depósito de aviso en su casillero domiciliario y pase a lista del envío por espacio de un mes en el caso de no encontrarse presente en el domicilio; cuando después de todo estos no se logra el objetivo, se procede a la publicación sustitutiva del acto, y no a proseguir los trámites del procedimiento por entenderse tácitamente rechazada la notificación. Por el contrario, en la notificación por correo electrónico, basta con que el mensaje se encuentre disponible en el buzón del destinatario durante diez días para que se entienda rechazado tácitamente, en lugar de procederse a su publicación sustitutiva”. En principio, esta opción parece admisible al autor citado, pero lo que, a su juicio, no puede compartirse, “es la asimetría de criterio entre ambos medios de notificación”, tanto más cuanto el postal constituye un sistema de notificación “ciertamente favorable para los interesados, y en detrimento de la eficacia administrativa”. A partir de esta argumentación, dicho autor propone que esta asimetría de trato se resuelva unificando legalmente el criterio establecido para ambos medios de notificación⁵⁹.

RODRÍGUEZ MUÑOZ considera el plazo de diez días “absolutamente insuficiente, en comparación [...] con el previsto para las notificaciones efectuadas por correo”. En su opinión, ello supone una “importante limitación de las garantías del ciudadano” y “una flagrante quiebra del principio de no discriminación por razón del medio utilizado en la tramitación del procedimiento”. Esa notable reducción del plazo de las notificaciones electrónicas, en comparación con el previsto para las notificaciones efectuadas por correo, más garantista para el ciudadano, “se compadece mal con el pretendido afán de impulso al uso masivo de las nuevas tecnologías en las relaciones con la administración”, lo que lleva al autor a augurar un escaso éxito al procedimiento administrativo electrónico habida cuenta de la naturaleza voluntaria de la recepción de comunicaciones y notificaciones electrónicas⁶⁰, augurio que, obviamente, se efectuó antes de la publicación del Real Decreto 1/2010 por el que se introduce el art. 115 bis en el RGGI y del Real Decreto 1363/2010 sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT.

A juicio de este autor sería más razonable y proporcionado un plazo de al menos 30 días, habida cuenta de la doble garantía que supone, en el caso de las notificaciones postales, los dos intentos del operador de correos, el aviso de llegada dejado en el domicilio y el mantenimiento de la notificación durante un mes en el casillero de la oficina de correos⁶¹.

Para MARTÍN DELGADO, “es discutible que la regla del transcurso de diez días sin acceder al mensaje, sin más, sea lo suficientemente garantista”. Aún admitiendo que sea exigible un mínimo deber de diligencia al interesado que señala el medio electrónico como preferente, consiente su uso o es obligado a ello, “la

59 GAMERO CASADO, E., op. cit., p. 222.

60 RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n° 5, 2009 [BIB 2009\607], p. 3.

61 Art. 42.3 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales. En el momento de redactar estas líneas, el art. 42.3 del Real Decreto continúa en vigor, aunque dicho Real Decreto ha sido derogado en parte. Téngase en cuenta, además, que la Ley 24/1998, de 13 de julio, ha sido derogada por la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal.

falta de acceso a la misma durante diez días no necesariamente es muestra de una falta de diligencia. Es claro que la otra cara de la moneda, el principio de eficacia de la actuación administrativa y la necesidad de que la actuación administrativa siga su curso exigen que la misma no pueda ser paralizada en exceso, pero [...] ello no justifica una regla de este tipo, con un plazo tan breve”⁶².

Finalmente, VALERO TORRIJOS mantiene una postura más matizada. Si bien reconoce que la utilización del medio electrónico implica una disminución de garantías para el ciudadano, “partiendo del carácter voluntario con que, en principio y salvo excepciones justificadas, se ha configurado la notificación por medios electrónicos, el interesado en el procedimiento que se decante por ella asume tácitamente la carga que supone consultar periódicamente su dirección electrónica, voluntariedad que unida a las mayores posibilidades de conocimiento efectivo del acto notificado frente a la publicación prevista en el artículo 59.2 LRJAP justifican razonablemente la opción del legislador. Se trata en definitiva de lograr el justo equilibrio entre los diversos intereses en juego [...]”⁶³.

Desde nuestro punto de vista, es discutible que la regla del rechazo por el transcurso de diez días sin acceder al contenido del acto notificado sea lo suficientemente garantista para el obligado tributario, especialmente cuando el sistema de notificación en dirección electrónica tiene carácter obligatorio. Y ello porque, en la práctica, su aplicación puede dar lugar a diferencias de trato difíciles de justificar. Piénsese, por ejemplo, que una Sociedad Limitada Nueva Empresa de carácter unipersonal queda sometida obligatoriamente al sistema de notificaciones electrónicas obligatorias del Real Decreto 1363/2010, por lo que deberá acceder con bastante frecuencia a la dirección electrónica asignada por la Agencia Tributaria, si no desea verse afectado por la regla del rechazo o, lo que será más habitual en el caso de muchas pequeñas y medianas empresas, se acudirá a un tercero colaborador, que actuará mediante contraprestación, para dar cumplimiento a esta obligación. En cambio, una persona física que lleve a cabo una actividad económica estará sometida, en principio, a las reglas que rigen la práctica de notificaciones postales, mucho más garantistas para ella. Obviamente, esta regla contribuye a reforzar la eficacia de la actuación administrativa, facilitando que ésta no se paralice en exceso pero, a nuestro juicio, es cuestionable que ello pueda justificar una sensible limitación de las garantías de determinados obligados tributarios.

En cualquier caso, nos guste o no, la regla existe y es aplicable, por lo que debe insistirse nuevamente en la necesidad de emplear medios complementarios a la notificación electrónica tendentes a asegurar el conocimiento de ésta por parte del obligado tributario y el acceso al contenido del acto notificado. Así lo exige el principio de conservación de garantías consagrado en el artículo 4.d) de la LAECSP, según el cual, el empleo de las tecnologías de la información y las comunicaciones deberá ajustarse al “principio de legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas establecidas en la Ley 30/92”. Tales mecanismos, como ya se señaló anteriormente, pueden consistir en el envío de un mensaje *sms* o de un correo electrónico a la dirección de correo particular del obligado tributario⁶⁴. Aunque la Orden PRE/878/2010 alude a que “facultativamente” el prestador del servicio electrónico facilitará esos medios complementarios, ni el Reglamento de desarrollo

62 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116.

63 Cfr. VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 173-174.

64 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 116-117.

de la LAECSP ni el Real Decreto 1363/2010 contemplan expresamente estas garantías, aspecto que es merecedor de crítica y obliga a insistir en la necesidad de su introducción.

Una cuestión interesante tampoco aclarada por la LAECSP es si, una vez que la notificación se entiende rechazada, ésta debe suprimirse de la DEH del interesado o debe permanecer en ella indefinidamente o por determinado período de tiempo. VALERO TORRIJOS ha señalado a este respecto que, desde una perspectiva garantista, lo más adecuado sería mantener el acceso durante un período de tiempo prudencial, pues la falta de consulta puede deberse a un descuido del destinatario y no a su intención deliberada. Habida cuenta de la brevedad del plazo previsto (diez días naturales), parece justo que el mensaje permanezca en la DEH durante los plazos establecidos para la interposición de los recursos correspondientes⁶⁵.

Pues bien, tratándose de comunicaciones y notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT, éstas estarán treinta días naturales a disposición del obligado tributario en la DEH. Durante ese período, si han sido leídas, se podrá visualizar por completo el contenido del acto cuantas veces se precise. Una vez transcurrido ese plazo, sólo podrán consultarse en la sede electrónica de la AEAT mediante comparecencia electrónica⁶⁶.

4.4. Imposibilidad técnica o material de acceso

La regla del rechazo de la notificación electrónica constituye una auténtica presunción *iuris et de iure* que convierte la pasividad del obligado tributario (intencionada o no) en una manifestación tácita de su voluntad de rechazar la notificación⁶⁷. Sólo en un caso esa presunción *iuris et de iure* se transforma en una presunción *iuris tantum*: cuando de oficio o a instancia del interesado se compruebe “la imposibilidad técnica o material de acceso” al contenido del acto notificado por medios electrónicos (art. 28.3 LAECSP).

Esta expresión constituye un auténtico concepto jurídico indeterminado que debe ser completado para conocer en qué casos puede excepcionarse la regla del rechazo⁶⁸. Ante la inexistencia de pronunciamientos judiciales que ayude a aclarar su significado y alcance, la doctrina administrativista especializada ha elaborado distintas teorías que pueden clasificarse en dos posiciones. La primera de ellas defiende que “la expresión «imposibilidad técnica o material» no comprende toda situación en que haya sido *materialmente* imposible el acceso al buzón, sino que se contrae a las circunstancias en las que el acceso no ha podido tener lugar por razones *materiales*, esto es, imputables a circunstancias físicas estrictamente objetivas y específicamente relacionadas con el servidor de correo electrónico o con el prestador de servicios de

65 VALERO TORRIJOS, J., op. cit., 2ª edición, pp. 158-159. Opinión compartida plenamente por GAMERO CASADO, E., op. cit., pp. 222-223.

66 Art. Tercero.3.d) de la Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, BOE, nº 313, de 29 de diciembre de 2009.

67 Cfr. MARTÍN DELGADO, I., op. cit., p. 110.

68 Cfr. MARTÍN GUTIERREZ, R., op. cit., p. 556.

certificación que interviene en el proceso de notificación⁶⁹. Frente a esta primera posición restrictiva, una segunda teoría más flexible y atenta a las garantías de los administrados, que entendemos más acertada, sostiene que la excepción a la regla del rechazo abarca, además de las circunstancias defendidas por la tesis restrictiva, otro tipo de eventualidades situadas en el ámbito propio del destinatario. Entre ellas se incluirían determinados impedimentos de carácter objetivo y de suficiente entidad como para considerar que el acceso a la DEH ha sido imposible –por ejemplo, si la imposibilidad de acceso deriva de un problema en uno de los nodos principales de acceso a Internet o afecta a toda la población de la localidad–, así como imposibilidades en el acceso de carácter subjetivo y de tal entidad que, ni siquiera habiendo mostrado una actitud especialmente diligente, han podido salvarse por parte del interesado⁷⁰.

La concurrencia de esta excepción a la regla de rechazo puede apreciarse tanto de oficio como a instancia de parte.

Lo normal es que cuando la imposibilidad de acceso derive de problemas técnicos relacionados con el prestador del servicio de notificación electrónica sea apreciada de oficio por el órgano administrativo notificador, puesto que el sistema de notificación en DEH exige al prestador del servicio que remita al órgano actuante por cada notificación “certificación electrónica de cualquier incidencia que se produzca en la práctica” [art. 10.2.e) Orden PRE/878/2010]. En tal circunstancia, la Agencia Tributaria deberá comprobar si el mensaje ha llegado a estar disponible en el buzón de la DEH del destinatario durante al menos diez días naturales o si, pese a haberlo estado, se han producido problemas técnicos o materiales en el servidor que han impedido temporalmente el acceso al contenido del acto notificado por parte del interesado. En el primer caso (si la notificación no ha llegado a estar disponible en la DEH), la Administración deberá proceder a un nuevo intento de notificación una vez solventados los problemas técnicos: depositado el mensaje en el buzón electrónico del destinatario, deberá respetarse el plazo legal establecido en el artículo 28.3 de la LAECSP. En el segundo caso (si el mensaje electrónico está disponible pero en el transcurso de los diez días naturales se producen problemas técnicos que impiden temporalmente el acceso), no deberán computarse dentro del referido plazo aquellos días en los que el servicio ha permanecido indisponible para el interesado, debiéndose ampliar el plazo el número de días que falten para cumplir los diez días naturales⁷¹.

Cabe preguntarse si en caso de prolongarse las circunstancias impositivas del acceso la Administración podría cambiar de medio de notificación. Entendemos que sólo procedería prescindir de la notificación electrónica y utilizar los medios de notificación tradicionales si se prevé que las circunstancias impositivas

69 Postura defendida por GAMERO CASADO, E., *op. cit.*, pp. 223-224. Esta teoría se fundamenta en el carácter voluntario del empleo de la notificación electrónica: “siendo requisito sine qua non para el empleo de este medio de notificación el previo consentimiento del destinatario, parece justo que recaiga sobre él toda incidencia relativa a su esfera personal y no al mal funcionamiento del servidor, porque de otro modo la eficacia del acto queda excesivamente condicionada por avatares que no le son imputables a la Administración en modo alguno”.

70 Planteamiento defendido por VALERO TORRIJOS, J., *op. cit.*, 2ª edición, pp. 177-180; y MARTÍN DELGADO, I., *op. cit.*, p. 111.

71 Por ejemplo, si el problema técnico se produce en el tercer día y dura hasta el séptimo, lo normal sería que a partir del día siguiente en que se solucione la incidencia (el octavo) se computen el resto de días naturales que falten para completar diez días naturales; es decir, siete días naturales más a partir del octavo día. Tomo el ejemplo de MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *op. cit.*, p. 559.

del acceso no van a poder superarse en un plazo razonable⁷². Además, habida cuenta del carácter obligatorio de las notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT, debería ofrecerse al interesado una explicación adecuada de las razones por las que no ha sido posible practicar la notificación en dirección electrónica.

En las demás situaciones la demostración de la imposibilidad técnica o material recaerá sobre el obligado tributario, lo que probablemente se efectuará en vía de recurso, pues la notificación ya se habrá considerado tácitamente rechazada, continuando con el procedimiento al entenderse practicada la notificación.

Por otra parte, ni la LAECSP ni su Reglamento de desarrollo precisan qué consecuencias jurídicas derivan de la imposibilidad de acceder al contenido de la notificación en su momento debido a la concurrencia de una imposibilidad técnica o material. MARTÍN DELGADO ha sugerido que habría que tener en cuenta si el acto es favorable o desfavorable al interesado. De ser favorable, el único perjuicio para el administrado será que no ha podido disfrutar de la ventaja que le concede el acto hasta el momento en que finalmente logra conocerlo; de modo que podrá reclamar, si concurren las circunstancias legales y fácticas para ello, responsabilidad patrimonial⁷³. De ser desfavorable, el perjuicio consistirá en que puede haber transcurrido el plazo para recurrirlo, por lo que deberá permitirse la impugnación del acto (incluso si es extemporánea en relación con el plazo comenzado a correr desde que la notificación se dio por rechazada), al entender que la imposibilidad material o técnica de acceso ha causado indefensión al interesado al haber impedido conocer en su momento el acto o resolución objeto de notificación y actuar en consecuencia.

En otras palabras, la solución al problema planteado consiste en considerar que “la prueba o apreciación de la imposibilidad de acceso convierte la presunta notificación rechazada en notificación practicada con efectos a partir del momento en que realmente se accede al contenido del mensaje, una vez solucionados los problemas técnicos o materiales de acceso, de tal manera que el administrado podrá actuar cuando conozca el contenido del mensaje de la misma manera en que lo hubiera hecho de haberlo conocido en su momento”⁷⁴. Esta parece ser la solución más garantista para el obligado tributario y que no perjudica la eficacia de la actuación administrativa.

5. Conclusiones

El análisis efectuado en estas líneas del Real Decreto 1363/2010 sobre notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito de la AEAT ha permitido poner de manifiesto algunas debilidades de este texto normativo desde la perspectiva de una adecuada protección de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Las mayores objeciones que, desde nuestro punto de vista, pueden efectuarse a este Real Decreto se refieren a su ámbito objetivo y subjetivo de aplicación.

72 REJO BLANCO, M. D., “Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas”, en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coord.), *La Ley de Administración Electrónica*, op. cit., p. 435.

73 No obstante, tiene razón REJO BLANCO, M. D., op. cit., p. 435, cuando advierte que mejor aún sería “intentar evitar la producción de tales efectos a través del reconocimiento de efectos retroactivos a la notificación que finalmente se practique (en aplicación analógica del art. 57.3 LRJPAC)”.

74 MARTÍN DELGADO, I., op. cit., pp. 113-114.

Por lo que se refiere a su ámbito objetivo, si se ha creado un sistema de DEH de aplicación obligatoria para determinados obligados tributarios, no debería quedar en manos de la Agencia Tributaria la posibilidad de acudir a un medio de notificación diferente, sin concretar en modo alguno los presupuestos habilitantes para ello. El hecho de no haber introducido requisitos adicionales destinados a limitar la discrecionalidad administrativa introduce una indeseable dosis de inseguridad jurídica para los obligados tributarios.

En relación con el ámbito subjetivo de aplicación de la norma, el aspecto más llamativo es su amplitud, al imponer la utilización obligatoria de medios electrónicos para la práctica de comunicaciones y notificaciones a todas las sociedades anónimas y a todas las sociedades de responsabilidad limitada, sin introducir excepción alguna por razón de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados. Sin embargo, no puede descartarse que, especialmente cuando se trata de pequeñas y medianas empresas constituidas en forma societaria, puedan surgir casos en que por alguna o algunas de las razones apuntadas no se encuentre garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos. Hubiera sido más ajustado a los principios que animan la LAECSP en materia de comunicaciones y notificaciones electrónicas la introducción de ciertas cautelas que permitieran garantizar la adecuada recepción por los obligados tributarios afectados de las comunicaciones y notificaciones que les afecten.

En cualquier caso, para cumplir la obligación de recepción electrónica de notificaciones de la Agencia Tributaria, será habitual que muchos de los obligados tributarios comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación del Real Decreto opten por no acceder directamente a la notificación electrónica, sino por apoderar a un tercero colaborador a tal fin. Circunstancia que pone sobre la mesa la cuestión del alcance de la responsabilidad del asesor fiscal cuando actúa, no como mero asesor del obligado tributario, sino como representante del mismo.

Por otra parte, el Real Decreto 1363/2010 remite, en relación con los aspectos no tratados en él, a la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas. Ahora bien, ni la LAECSP ni su normativa de desarrollo dan una respuesta clara y contundente a algunos de los riesgos e inconvenientes de la práctica de notificaciones por medios electrónicos, tales como los problemas que puede ocasionar la brevedad del plazo de diez días para acceder al contenido del acto notificado por medios electrónicos, el rechazo de la notificación y sus consecuencias, o la imposibilidad técnica o material de acceso al acto notificado. Aunque estos y otros problemas han recibido la atención de la doctrina especializada –especialmente de la doctrina administrativista–, apenas han generado pronunciamientos judiciales, posiblemente debido al carácter voluntario con que se concibe, en términos generales, la recepción de notificaciones por medios electrónicos. Quedamos a la espera de que, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1363/2010, los tribunales de justicia ayuden a arrojar luz sobre alguna o algunas de las sombras proyectadas por el sistema de notificación electrónica obligatoria en el ámbito de la AEAT.

6. Bibliografía

- ÁLAMO GONZÁLEZ, N., "La utilización de las nuevas tecnologías en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos (en particular, registros telemáticos y notificaciones telemáticas): hacia un cambio de modelo", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 133, 2007.
- ANGULO CASCÁN, A., *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.
- BAUZÁ MARTORELL, F., *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002.
- BELLO PAREDES, S. A., "La Administración electrónica ya está aquí", *Actualidad administrativa*, nº 1, 2011.
- CALVO VÉRGEZ, J., "La Administración tributaria electrónica", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 321, 2009.
- CAYÓN GALIARDO, A., "Entre la colaboración social con la Administración, y la representación y el asesoramiento de los contribuyentes", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2002.
- COTINO HUESO, L., "Derechos del ciudadano", en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coords.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., "Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva LGT", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, 2005.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (Coords.), *Administración Electrónica Tributaria*, Bosch Editor, Barcelona, 2009.
- FABRA VALLS, M., "La reforma de la Administración electrónica y su incidencia en los procedimientos tributarios", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007.
- GAMERO CASADO, E., *Notificaciones telemáticas*, Bosch, Barcelona, 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Y., *Las notificaciones en el Derecho tributario*, Edersa, 2002.
- GARCÍA NOVOA, C., *Las Notificaciones Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- LINARES GIL, M. I., "La administración tributaria electrónica", en MATEU DE ROS, R. y CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, J. M. (Coords.), *Derecho de Internet. Contratación Electrónica y Firma Digital*, Aranzadi, Navarra, 2000.
- MARTÍN DELGADO, I., *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- MARTÍNEZ GUTIERREZ, R., *Administración Pública Electrónica*, Thomson-Civitas, Madrid, 2009.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "La nueva regulación de las notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT", *Tribuna Fiscal*, nº 243, 2011.
- ORÓN MORATAL, G. ("Nuevas tecnologías y gestión tributaria", en FABRA VALLS, M. y BLASCO DÍAZ, J. L. (Eds.), *La Administración electrónica en España. Experiencias y perspectivas de futuro*, Universitat Jaume I, Castellón, 2007.
- REJO BLANCO, M. D., "Registros, comunicaciones y notificaciones electrónicas", en GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coord.), *La Ley de Administración Electrónica*, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2009.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., "Algunas cuestiones polémicas o problemáticas en torno a los

procedimientos tributarios por medios electrónicos”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5, 2009.

- ROVIRA FERRER, I., “La Administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana”, *Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías*, nº 17, 2008.
- VALERO TORRIJOS, J., *El régimen jurídico de la e-Administración*, 1ª y 2ª edición, Comares, Granada, 2004 y 2007.
- VIZCAINO CALDERÓN, M., “La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria”, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Auto de 8 de febrero de 2011, rec. 8/2009

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero.

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de operaciones vinculadas. Procedimiento sancionador. Cuestión de inconstitucionalidad respecto de los apartados 2º y 10º del art. 16 del TRLIS.

Cuestión de inconstitucionalidad por su inadecuación al artículo 25.1 CE respecto del artículo 16.2º y 16.10º de la Ley del Impuesto sobre sociedades (TRLIS 4/2004) que regula las infracciones y sanciones en las operaciones vinculadas

La cuestión se suscita a la luz de las exigencias del principio de legalidad de las sanciones que requiere que la ley contenga los elementos esenciales de la conducta antijurídica, sin que la regulación reglamentaria pueda apartarse del núcleo esencial delimitado en la ley. Frente a ello, el apartado 10º del TRLIS establece un tipo de infractor absolutamente abierto que deja en manos del Reglamento la delimitación de la infracción.

Razonamientos jurídicos

CUARTO.- ... La cuestión básica radica en que la ley no ha fijado criterio alguno a efectos de determinar las infracciones, o para delimitar cuando es incompleta o inexacta la documentación requerida. En nuestra opinión debería haber señalado la documentación que era exigible y no abrir un campo absolutamente ilimitado al Reglamento, que es lo que se ha hecho.

Partiendo de la relación de colaboración que existe entre la ley y el reglamento de desarrollo en orden a la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas, aquélla debe contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica, sin que la regulación reglamentaria se aparte de dicho núcleo esencial estableciendo una normativa independiente. Es evidente, pues, que ni la ley puede permitir una deslegalización en el ámbito sancionador derivando la determinación de los elementos esenciales de la tipicidad a favor del reglamento, ni tampoco éste puede crear infracciones o sanciones bajo pretexto de desarrollar una ley.

Pues bien, en la norma legal objeto de estudio se incluyen dos tipos de infracciones que se describen en los dos primeros párrafos del apartado 10°. En ambos se establecen cuáles son las conductas que constituyen la infracción estableciéndose los elementos esenciales de cada una de las acciones. Ahora bien, tanto en el párrafo primero como en el segundo, aunque con más claridad en aquél, el tipo sancionador se integra con la mención a la documentación “... que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas”.....

Así delimitado el ámbito legal de la infracción tributaria que estudiamos, se suscitan dudas, desde la perspectiva formal del principio de legalidad... no sólo ya desde una perspectiva de buena técnica legislativa, sino sobre todo, de observancia del principio constitucional de legalidad sancionadora, quizá debería el legislador haber establecido, al menos, unos criterios delimitadores, que luego hubieran sido desarrollados por el RIS, a la hora de determinar cuáles documentos podrían tener el carácter de esenciales de cara a la ulterior tipificación de las conductas sancionadoras, porque, de este modo, por vía reglamentaria se puede ampliar o reducir, al antojo del titular de la potestad reglamentaria, el ámbito de la infracción que además lleva la calificación de grave, con lo que una simple omisión podría producirse en esta infracción por la simple voluntad de la Administración, que es la titular de la potestad reglamentaria. El principio de proporcionalidad, igualmente, entendemos, que queda comprometido.

Por tanto, si bien el apartado 10° describe cuáles son las conductas susceptibles de infracción tributaria, el problema es que no es posible deducir, por no existir unos criterios delimitadores en la Ley, cuándo se ha aportado, por ejemplo, una documentación incompleta o inexacta, pues la Ley debería haber establecido unos mínimos criterios acerca de lo que deban reputarse como documentos esenciales a los efectos de fijar el ámbito de la infracción, deslindándolo del de la simple omisión colateral fácilmente subsanable, que no deba ser objeto de sanción grave.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de abril de 2011, rec. 456/2006.

Ponente: Oscar González González.

Impuesto sobre Sociedades. Obtención de rentas por la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas, sin mediación de establecimiento permanente. Cantidades abonadas a sociedades interpuestas.

Se discutía la naturaleza, a la luz de los artículos 7, 12 y 18 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre España y los Países Bajos, de los pagos hechos por una entidad residente a sociedades residentes en los Países Bajos, por el concepto de derechos de imagen de artistas y deportistas. Si se trataba de rendimientos de actividad empresarial, y no de cánones, no procedería la retención practicada, por lo que se solicitaba su devolución.

La sentencia va a aplicar una cláusula anti abuso no prevista entonces en el CDI.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ... Se trata, por tanto, de resolver el alcance del número 3 del artículo 12 del CDI que define lo que debe entenderse por "cánones",... tal cual se expresa en el indicado precepto, no puede incluirse el uso o la cesión del uso del derecho de imagen, que no tiene ninguna relación con los supuestos que contempla la norma.

En efecto, el derecho de imagen, como derecho fundamental, está regulado en la Ley Orgánica de 5 de mayo de 1982, como la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen,... Y aunque es un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible, nada impide a que su titular, como expresa el art. 7.6, en relación con el 2.2 de la Ley, ceda a un tercero su uso para fines publicitarios, comerciales o de análoga naturaleza, como si de un bien patrimonial se tratara, pero sin que ello suponga un desprendimiento absoluto y definitivo del derecho, que sigue inherente a la persona.

De estas características deriva la distinta naturaleza que tiene el derecho de imagen, con respecto a los que menciona el artículo 12.3 CDI, referidos a derechos que, aunque algunos de ellos también tengan la condición de inmateriales, se desgajan de la personalidad del sujeto y adquieren vida propia e independiente, hasta el punto de que pueden ser enajenados perdiendo su autor la titularidad. Esta distinta naturaleza, impediría hacer una ampliación del concepto de canon de ese precepto al derecho sobre la propia imagen.

Ahora bien, si el razonamiento anterior podría llevar a una estimación del recurso, no puede desconocerse el hecho de que las rentas obtenidas por la explotación por un tercero (persona física o jurídica) de los derechos de imagen en el país en que actúen los titulares de ese derecho, constituyen hecho imponible en ese país, y, aunque en el CDI no se contenga cláusula antielusión del impuesto por esos terceros, lo

cierto es que esta Sala en su sentencia de 11 de junio de 2008 , consideró que esa cláusula se encontraba inmersa en el artículo 18 . Se razonó así en dicha sentencia:

“ 3... cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad...

... teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio , como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios...

En relación al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas...

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes --España-- de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés.

Pero... una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio... permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el art. 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 28 de marzo de 2011, rec. 4953/2009.

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Imputación temporal. Gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

En relación con la tasa fiscal sobre el juego, primero el TC declaró la inconstitucionalidad del propio gravamen (STC 173/1996), y después, la sentencia del TS de 14 de marzo de 1998 (casación en interés de ley 6217/96) declaró no aplicable a la misma el incremento previsto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para las tasas estatales.

En el caso se discute el tema de la imputación temporal de la devolución obtenida por la recurrente, tanto del principal, como de los intereses, siendo la duda si deben imputarse a 1990 (cuando se hizo el pago) o al momento en que se dictaron las sentencias, teniendo en cuenta que la devolución solicitada afectaba tanto al pago de la tasa declarada inconstitucional como al del incremento resultante de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Fundamentos de derecho

PRIMERO ... A fin de alcanzar la mayor claridad expositiva posible, estructuraremos esta sentencia en dos ámbitos materiales: (A) el del gravamen complementario y (B) el del incremento anual de la tasa acordado en las leyes de presupuestos generales del Estado.

A) El gravamen complementario sobre la tasa del juego.

TERCERO .- la resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

... el propio Tribunal Constitucional en su declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y si bien es efectiva desde la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996 en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la fecha en que entró en vigor.

.... Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el gravamen complementario de la tasa sobre el juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen... los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados en el momento en el que se produjeron, con

independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos. ...

Otro tanto debe decirse de los intereses de demora previamente satisfechos por el sujeto pasivo y posteriormente devueltos por la Administración tributaria.

B) El incremento anual de la tasa fiscal sobre el juego

SEXTO.- Para resolver tal debate, se han de tener en cuenta los precedentes de nuestra sentencia de 18 de marzo de 2004...

El Tribunal Constitucional, en la sentencia 296/1994,... llegó a la conclusión de que, pese a su denominación, la “tasa fiscal sobre el juego” era un auténtico impuesto estatal.

Tratándose de un impuesto estatal, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en sentencia de 14 de mayo de 1996 (recurso contencioso-administrativo 1271/95), llegó a la conclusión de que a esa llamada “tasa fiscal sobre el juego” no le era aplicable la actualización prevista para tal clase de figuras tributarias en el artículo 83.1 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado

... En otras palabras, no nos encontramos, como en el caso del gravamen complementario, ante liquidaciones practicadas en aplicación de una norma legal declarada inconstitucional por el máximo intérprete de la Norma Fundamental en una sentencia en la que no ha acotado los efectos de su declaración, sino, más simplemente, ante liquidaciones anuladas por haber sido giradas con fundamento en una norma legal, perfectamente constitucional, pero que no le resultaba aplicable.

Por consiguiente, no puede operar en este punto nuestra doctrina sobre el repetido gravamen complementario.

En suma, debemos determinar a qué ejercicio se imputa la devolución de unos ingresos indebidos producidos como consecuencia de unas liquidaciones anuladas y, en esta tesitura, se ha de tener en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995 , los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera; y ese momento no es otro que aquel en el que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución.

No cabe hablar aquí, como en el caso del gravamen complementario, de una liquidación inválida de raíz, desde que se aprobó, de modo que el reintegro de lo ingresado en su ejecución deba imputarse al ejercicio en que se realizó el ingreso y no a aquel en el que efectivamente se practica la devolución, sino ante pagos cuya incorrección se ha constatado a posteriori en virtud de la ulterior revisión económico-administrativa o jurisdiccional, que declara las liquidaciones practicadas contrarias al ordenamiento jurídico y las anula, no porque la norma de cobertura sea nula, sino porque dichas liquidaciones no pueden ampararse en la misma...

En otras palabras, si se quiere la devolución de un ingreso que se estima indebido, debe pedirse dentro

del plazo de prescripción contado desde que se realizó y, si se obtiene esa devolución, la suma que se perciba, no importa cuándo, se considera ingreso del ejercicio en el que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución, con la excepción, reiteramos, de los pagos derivados de liquidaciones nulas de pleno derecho.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 31 de marzo de 2011, rec. 6452/2009.

Ponente: Ángel Agüallo Avilés

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados. Tipo de gravamen incrementado aplicable como consecuencia de la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El recurso promovido por la Comunidad de Madrid toma su fundamento en la previsión de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, y las leyes posteriores que repiten esa regulación, por las que se vino a introducir un tipo de gravamen incrementado en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando, mediante la renuncia a la exención en el IVA de las transmisiones de inmuebles, la operación quedase excluida del Impuesto sobre las transmisiones patrimoniales onerosas.

La cuestión a dilucidar se suscita sobre las circunstancias en que se debe aplicar ese tipo incrementado.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, conviene comenzar recordando que, conforme al art. 20.Dos de la LIVA, las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior del referido precepto podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente...

A los requisitos exigidos en este precepto deben añadirse los contenidos en el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor « [l]a renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles ». ...

CUARTO.- ... esta cuestión ha sido ya resuelta en la reciente Sentencia de esta Sala de 11 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 4233/2006), cuyo fundamento de derecho Cuarto es del siguiente tenor literal: “ ... el artículo 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, establece ... que <con efectos desde el 1 de enero de 2000..... la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0,5 por 100. b) En las primeras

copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100>.

Aunque la dicción literal del precepto transcrito da a entender que sólo cabe aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA viene recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documente la transmisión del bien inmueble, esta Sala [...] considera que la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública; basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros. Ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público. Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal, pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquellos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley...

Hay que entender que la Ley 24/1999 de la Comunidad de Madrid lo que lógicamente quiso establecer, aunque con redacción ciertamente anfibológica, es la necesidad de aplicar el tipo incrementado del gravamen de Actos Jurídicos Documentados en aquellas segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles en las que conste de forma expresa la renuncia a la exención del IVA, excluyéndose, en consecuencia, la aplicación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. ...”

QUINTO.- ... corresponde, aquí y ahora, resolver el debate en los términos en los que aparece suscitado, debiendo entenderse, en contra de lo manifestado por la Sentencia recurrida, que no hace falta, para gravar con el tipo incrementado de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, que la renuncia a la exención del IVA se recoja en escritura pública. Es suficiente con que la renuncia, siempre que sea expresa, se recoja en documentos complementarios de la escritura pública que certifique la transmisión.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de abril de 2011, rec. 3768/2008.

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Impuesto sobre Sociedades. Sanción Tributaria. Imposibilidad de establecer culpabilidad por exclusión. Dotaciones al fondo interno de Pensiones del personal propio.

En relación con la imposición de unas sanciones, la resolución del TEAC, acogiendo el criterio de la Administración, había declarado que “..los hechos regularizados por la Inspección están regulados en normas suficientemente claras y precisas, por lo que la conducta del sujeto pasivo no puede eximirse de responsabilidad amparándose en dificultades de interpretación de los preceptos aplicables, apreciándose cuando menos simple negligencia en su conducta, especialmente si se tiene en cuenta que dicha cuestión ha sido objeto de reiterados pronunciamientos en idéntico sentido por parte de este Tribunal Central y de los Tribunales de Justicia...”

El Tribunal considera que esta motivación no es suficiente.

Fundamentos de derecho

PRIMERO .- ... La queja de la Administración del Estado, así planteada, debe ser rechazada en aplicación de doctrina reiterada de esta Sala, conforme a la cual la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963 , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma la concurrencia de una conducta negligente en el obligado tributario.

Es así porque, en primer lugar, la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente...

Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad...

Pero es que además, como señalan los jueces a quo, sobre la cuestión controvertida (la deducción de las dotaciones a una sistema interno de pensiones) ha habido un amplio debate en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia, provocado, fundamentalmente, por la falta de claridad de la regulación sobre la materia y por la sucesivas modificaciones normativas al respecto. En la sentencia de 25 de enero de 2010 (casación 5821/04, FJ 6º) hemos anulado una sanción tributaria debido, precisamente, a las dudas existentes sobre el alcance y la exégesis correcta de dicha regulación.

Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/1841/2009 de 22/02/2011.

Unidad resolutoria: Vocalía 4ª

IVA. Caducidad del derecho a la compensación o devolución. Cambio de criterio. Derecho a recuperar los excesos de cuotas deducibles sobre cuotas devengadas una vez transcurrido el plazo de cuatro años.

En virtud de lo dispuesto en las sentencias de Tribunal Supremo 04-07-2007 (RC 96/2002), 24-11-2010 (RC 546/2006) y 23-12-2010 (RC 82/2007 en Unificación de Doctrina), en TEAC modifica su anterior criterio referente al derecho a recuperar los excesos de cuotas deducibles sobre cuotas devengadas una vez transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 99.5 LIVA Ley 37/1992, declarando ahora que, el transcurso del plazo de cuatro años a que se refiere el art. 99.5 Ley 37/1992, tiene solamente el efecto de impedir que el sujeto pasivo pueda seguir compensando las cuotas deducibles afectadas por ese plazo. Pero el sujeto pasivo puede recuperarlas vía devolución, en un plazo de prescripción de cuatro años.

Fundamentos de derecho

TERCERO: En relación con esta cuestión, la reclamante vierte las siguientes manifestaciones en su escrito de alegaciones: “(...) esta parte no comprende ni comparte por qué deniega la Administración Tributaria la devolución de estas cuantías bajo la conclusión de que ha caducado el derecho a compensar el crédito de IVA generado en los citados periodos, ya que, si bien el plazo para ejercitar el derecho “a compensar” las cuotas generadas en los citados períodos terminaba, respectivamente, con las declaraciones de los períodos 1º, 2º 3º trimestres del 2007, debe afirmarse, sin embargo, que esta parte no podía, por Ley, ejercitar de forma alternativa el derecho “a devolver” consagrado en el artículo 115 de la Ley del IVA, ya que este último derecho (devolución) únicamente podía ser ejercitado en el 4º trimestre del 2007 (como de hecho se hizo) al amparo del artículo 115 mencionado.

el criterio de caducidad concluido por la Administración Tributaria para negar el derecho a la devolución es en todo caso contrario al principio de neutralidad sobre el que se apoya todo el sistema del IVA, pues

conlleva para esta parte un quebranto económico definitivo al no permitir por la vía de la “devolución” la recuperación de ese exceso de cuotas de IVA a su favor, haciendo recaer sobre esta parte todo el peso del IVA por el hecho de considerar caducada “la forma” de hacer efectiva la deducción continuada por la vía de la “compensación”, y ello, sin perjuicio de que, el mencionado quebranto económico para esta parte implica y conlleva, como contrapartida, un evidente enriquecimiento injustificado de la Administración Tributaria...

Así lo ha reconocido y constatado el propio Tribunal Supremo en Sentencia dictada por la Sala 3ª, sección 2ª, con fecha 4 de julio de 2007...”

CUARTO: Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal... la compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo establecido por la norma, contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración no pueda ya apreciar por causa de la prescripción...

QUINTO: El Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 4/7/2007 (RC nº 96/2002), no comparte el anterior criterio del TEAC... la mencionada Sentencia distingue entre el régimen jurídico de las dos formas de recuperar el crédito cuyo nacimiento tuvo su origen en el exceso de cuotas soportadas sobre cuotas devengadas en períodos de liquidación anteriores. A tal efecto, señala: Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA. El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción...

... el Tribunal Supremo ha reiterado la doctrina sentada en la sentencia de 4 de julio de 2007, en otras dos posteriores: Sentencias de fechas 24/11/2010 (RC 546/2010), y 23/12/2010 (RC 82/2007). Ambas sentencias se remiten a la de 4/7/2007 y reproducen literalmente el Fundamento de Derecho Sexto de la misma ...

En aplicación de la anterior jurisprudencia del Tribunal Supremo, debemos estimar la pretensión de la reclamante en los términos señalados en las referidas sentencias.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/24/2009 de 08/03/2011.

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª.

IVA. Fecha de devengo en permutas inmobiliarias. Artículo 75.uno.1º Ley 37/1992. Cambio de criterio.

El TEAC, con fundamento en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso 5013/2006) y de 29 de abril de 2009 (recurso 5483/2006) cambia su criterio y declara que en operaciones de permuta inmobiliaria, la fecha del devengo es la fecha en que se produce la operación y el intercambio de derechos por las partes, siendo indiferente el que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, pues tienen a la fecha del devengo un valor de mercado, estando perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... En el caso presente, en la escritura pública se estipula como parte del pago de las fincas rústicas la entrega de tres parcelas, ya urbanizadas, de las que se adjudicasen a la sociedad X, S.A. en el ámbito del Sector 7 en el que se integraban las fincas adquiridas por X, S.A. indicándose que la entrega tendría lugar “tan pronto se completasen y aprobasen los documentos urbanísticos desarrollados en el Sector 7”. No se somete el negocio jurídico a ninguna condición, suspensiva o resolutoria, pues no se trata de un evento o acontecimiento que las partes hayan sometido de forma voluntaria al negocio...

TERCERO: La siguiente cuestión a determinar es la determinación de la entrega de los bienes, y el devengo del impuesto...

El Tribunal Supremo en sentencias de 18 de marzo de 2009 (Recurso de casación 5013/2006) y 29 de abril de 2009 (Recurso de casación 5483/2006), recoge, en síntesis, en materia de permutas el siguiente criterio respecto a la base imponible y devengo de las mismas: en una permuta donde la contraprestación sea bienes inmuebles en construcción, el valor de mercado para fijar la base imponible es el de la fecha de devengo y no el valor que tuvieran cuando sean físicamente construidos y entregados. La fecha del devengo es la fecha en que se produce la operación y el intercambio de derechos por las partes, siendo indiferente el que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, pues lo cierto es que tales derechos tienen en la fecha de devengo un valor de mercado. No debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta, que debe referirse al momento de la operación, con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, que siempre será distinto cuando se opera en un mercado sujeto a fluctuaciones u oscilaciones importantes como es el mercado inmobiliario, pero sin que ello afecte a la base imponible del impuesto que se devengó en el pasado...

Modificando el criterio mantenido por el Tribunal Económico Administrativo Central y adoptando la postura adoptada por el Tribunal Supremo, en el presente caso este Tribunal Central determina que el momento del devengo del impuesto coincide con el momento de formalización de la escritura pública de 27 de julio de 1999, momento en que estaban perfectamente determinadas las contraprestaciones de ambas partes:...

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/808/2011 de 13/04/2011.

Unidad resolutoria: Vocalía 10ª

Impuesto sobre sociedades. Deducción por reinversión beneficios extraordinarios. Cantidades percibidas en virtud de cláusula penal por incumplimiento, contenida en laudo arbitral.

Las cantidades percibidas en virtud de cláusula penal contenida en laudo arbitral, no otorgan derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, debido a que la cláusula penal no busca el resarcimiento de la parte cumplidora, lo que se logra con la indemnización de daños y perjuicios, sino la imposición de una sanción, de una pena.

El TEAC, al efecto de interpretar la naturaleza de la cláusula penal toma en consideración lo declarado en el laudo arbitral.

Fundamentos de derecho

QUINTO: ... En el apartado VII de los Fundamentos Jurídicos del Laudo Arbitral se establece (pagina 566 y siguientes del expediente):

“VII. La cláusula penal ...

El Colegio Arbitral considera que una cláusula en la que se fija para un supuesto de incumplimiento una indemnización que no es incompatible, según la misma estipulación quinta prevé, con la indemnización de daños y perjuicios, es claro que se trata de una cláusula penal.

En efecto la misma, libremente pactada por las partes, no busca la indemnidad de la parte cumplidora -lo que logra con la indemnización de daños y perjuicios que declara compatible- sino la imposición de una sanción -de una pena- que por su misma cuantía suponga un estímulo para el recto cumplimiento del contrato por las consecuencias mas gravosas que supone para el incumplidor...”

SEXTO: Por lo tanto lo que se plantea es si las cantidades percibidas en concepto de cláusula penal e indemnización por daños y perjuicios como consecuencia de la resolución del contrato por incumplimiento parcial del mismo provienen de una transmisión onerosa de un elemento del inmovilizado...

Conviene destacar que en el laudo arbitral se dice que no estamos ante una cláusula penal establecida de modo concreto para determinados y específicos incumplimientos sino ante una penalidad única para genéricos incumplimientos no vinculados a concretas obligaciones.

Luego, atendiendo al contenido del laudo, de la lectura de éste se desprende que la cláusula penal no responde a la transmisión de ningún activo, es un elemento disuasorio del incumplimiento, que obliga al cumplimiento, y que recae sobre el incumplidor para evitar que su proceder no le suponga consecuencia

negativa alguna, configurándose como un castigo o multa, con un carácter punitivo y, en este caso, no sustituye a la indemnización de daños y perjuicios, sino que es compatible con la misma...

A la vista de lo dispuesto en el laudo arbitral difícilmente puede considerarse que las cantidades recibidas por el concepto de cláusula penal derivan de la transmisión onerosa del inmovilizado pues se configura como un castigo o multa siendo obvio que el componente de sanción no va asociado a la transmisión onerosa de ningún inmovilizado. Además, no hay que olvidar que al estar establecida de forma genérica puede corresponder a varios incumplimientos.

En consecuencia, no resulta aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS a las cantidades recibidas en concepto de cláusula penal ...

En definitiva, la cantidad que se percibe en concepto de indemnización por daños y perjuicios trata de restablecer el equilibrio entre prestaciones y contraprestaciones de las partes establecidas en el contrato que se ha incumplido por W, S.A. sin que este acreditado en el expediente que la misma derive de la transmisión onerosa del inmovilizado. En ningún momento en el laudo arbitral se vincula esta indemnización con el pago de una indemnización sustitutoria o compensatoria por pérdidas de elementos patrimoniales ni se dice que la misma lo sea para compensar las pérdidas o daños del inmovilizado por lo que no existe prueba alguna que acredite que dicha indemnización se abone por parte de W, S.A. para compensar los daños o pérdidas que se hubieran podido producir en el inmovilizado de la sociedad. Y como ya se ha indicado a esta percepción no se le puede relacionar con la lesión de un fondo de comercio, ni con daños a la clientela o la marca (en el laudo se considera que no existen) con lo que no parece posible identificar esta indemnización por daños y perjuicios con la transmisión onerosa de un inmovilizado. Por ello, no resulta aplicable la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el art. 42 del TRLIS a las cantidades percibidas por indemnización de daños y perjuicios.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/5004/2009 de 13/04/2011.

Unidad Resolutoria: Vocalía 6ª.

Procedimiento económico-administrativo. Intereses de demora: proceden cuando se ha excedido el plazo de un año por el TEAC o el TEAR bajo la Ley 230/1963.

Lo dispuesto en el artículo 240.2 de la LGT de 2003 (58/2003), no es aplicable a las reclamaciones interpuestas con anterioridad a su entrada en vigor (Disposición Transitoria Quinta. 3 de la Ley 58/2003, “solo será de aplicación a las reclamaciones que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley”, es decir, a partir del 1 de julio de 2005).

En el artículo 240.2 de la LGT se dispone, en relación con el plazo de duración de las reclamaciones económico administrativas que: “Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley”.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Atendidas las fechas de interposición de aquella reclamación económico-administrativa nº ..., el 8 de mayo de 1986, y del posterior recurso de alzada interpuesto el 6 de junio de 1989 (nº RG. ...), huelga reiterar lo prevenido por el apartado 3º de la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con el artículo 240.2 de la misma norma, que supone, *ratione temporis*, la inaplicación al caso aquí analizado de lo dispuesto por el referido artículo 240.2.

No obstante ello, aún no resultando de aplicación al caso las previsiones contenidas por los artículos 240.2 y 26.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sostiene la reclamante que la no exigencia de intereses de demora resulta del hecho que es la propia Administración la causante de la mora (*accipiendi*), por lo que no cabe en estos casos indemnizar al acreedor causante de la tardanza, según dice sostener la jurisprudencia.

Sobre esta cuestión este Tribunal tiene sentado el criterio que impone la exigencia de tales intereses de demora, aún en el caso que los pronunciamientos de instancia y alzada en esta vía hayan excedido del plazo de un año al que se refiere el artículo 104 del derogado Real Decreto 391/1996, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Obvia referirse a aquellos pronunciamientos, por cuanto en el mismo sentido se pronuncia reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, pudiendo referirnos a la reciente sentencia de 15 de diciembre de 2010, recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 194/2006, que ilustra brillantemente esta cuestión...

“TERCERO.- ... El motivo debe desestimarse, ..., al considerar correcta la doctrina de la sentencia recurrida,

pues configurados los intereses de demora por constante jurisprudencia, cuyo general conocimiento evita su cita pormenorizada, como una indemnización a la Hacienda Pública por el lapso de tiempo en que no han sido ingresadas en sus arcas las cantidades que se le adeudan por el sujeto pasivo, esta privación de fondos públicos supone un empobrecimiento que ha de ser compensado durante todo el tiempo en que no ha disfrutado de los mismos, cualquiera que sea la causa que lo motive...

La demora en la resolución de las reclamaciones podrá generar otros efectos, pero no el de la relevación de intereses, lo cual sólo podrá ser decidido por una norma con rango de Ley.

Esta doctrina ha sido recogida en la sentencia de esta Sala de 14 de octubre de 2010"...

Aquella reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que huelga citar más pronunciamientos, en la que se rechazan incluso argumentaciones similares a las ahora volcadas por la actora, imponen confirmar la procedencia de la exigencia de intereses de demora durante el periodo de tiempo íntegro en el que medió aquella suspensión, confirmándose así la resolución del Tribunal de instancia aquí impugnada.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/13986/2004 de 26/04/2011.

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª.

Procedimiento económico-administrativo. Actos de ejecución. Reformatio in peius en casos de acumulación de reclamaciones y posterior ejecución de fallo.

En los casos en que se haya producido una acumulación de reclamaciones ante los TEA, al dictarse nueva liquidación en ejecución de la resolución, deberá respetarse la prohibición de la “reformatio in peius” en cada una de las liquidaciones que se dicten, como si no se hubiera producido la acumulación.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La segunda cuestión alegada por X, S.A. hace referencia al principio de non reformatio in peius. Considera la entidad que si la liquidación inicialmente practicada por el IVA del ejercicio 1999 lo fue por importe de 451.224,02 euros (que comprende 302.283,14 euros de cuota y 148.940,88 euros de intereses de demora), no se puede dictar ahora una nueva liquidación por el mismo concepto y ejercicio que ascienda a 1.280.776,20 euros (que comprende 868.708,59 euros de cuota y 412.067,61 euros de intereses de demora), pues ello vulneraría el principio de non reformatio in peius.

El Tribunal Supremo ha recogido la doctrina constitucional sobre los límites de la revisión y el principio de la reformatio in peius, entre otras sentencias, en la de 23 de noviembre de 2005, en la cual señala que:

“Está consolidado en la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que la “reformatio in peius” tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución jurídica impugnada, de modo que lo obtenido con el pronunciamiento que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido, que era precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido por la resolución impugnada (Cfr. SSTC 9/1998, 232/2001, de 11 de diciembre)....

Se reputa, por tanto, una garantía del régimen de los recursos fuere en vía jurisdiccional como administrativa que encuentra su apoyo en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Es evidente que si se aceptase que los órganos competentes para resolver los recursos pueden modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos”.....

En el presente supuesto, vemos que en fecha 23 de julio de 2004 se dictan dos acuerdos de liquidación.... Posteriormente, se interponen dos reclamaciones económico-administrativas independientes ante este TEAC si bien éstas son resueltas de forma acumulada mediante Resolución de fecha 13 de febrero de 2008.

El hecho de que se dicte un único Acuerdo en ejecución de la Resolución del TEAC no obsta para

considerar de forma independiente ambos ejercicios, 1999 y 2000, y por ello este Tribunal considera que en relación con el ejercicio 1999 sí se conculca el principio de la prohibición de reformatio in peius, puesto que como consecuencia de haber recurrido la entidad la liquidación practicada por el IVA del ejercicio 1999 ha visto empeorada su situación inicial.

Las liquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000 son practicadas por los mismos motivos, y la liquidación practicada por uno de ellos no afecta a la liquidación practicada por el otro. Si las reclamaciones no se hubieran acumulado por este Tribunal, se habrían dictado dos actos de ejecución y estarían claros los límites cuantitativos de cada uno de ellos a tener en cuenta para no incurrir en reformatio in peius.

Es cierto que, considerados de forma conjunta los dos ejercicios, la cantidad a ingresar por X, S.A. inicial era superior a la que resulta ahora de la ejecución del fallo del TEAC, pero ambas liquidaciones eran independientes y los resultados de una no afectan a la otra, por lo que el límite cuantitativo a tener en cuenta para examinar si se ha vulnerado la prohibición de la reformatio in peius será el resultado de la liquidación practicada por cada ejercicio de forma individual. Por tanto, la liquidación a practicar por el ejercicio 1999 no podrá arrojar una cantidad a ingresar por X, S.A. superior a 451.224,02 euros, y la del ejercicio 2000 no podrá exceder de 4.465.434,13 euros.



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



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,
Facultad de Derecho de La Coruña

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de febrero de 2011

Asuntos: C-436/08 y C-437/08

Partes:

*Haribo Lakritzen Hasn Riegel Betriebsgmbh y Österreichische Salinen AG y
Finanzamt Linz*

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Impuesto sobre sociedades – Métodos para eliminar la doble imposición económica nacional e internacional---Exención de los dividendos de origen nacional – Exención de los dividendos de origen extranjero sometida a la observancia de determinados requisitos – Aplicación del Método de Imputación a los dividendos de origen extranjero no exentos – Pruebas exigidas sobre el impuesto extranjero imputable»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Esta sentencia del TJUE aborda dos casos donde sendas entidades austriacas cuestionan la compatibilidad de la legislación austriaca con la libre circulación de capitales. Se analizan diferentes situaciones donde la compleja normativa austriaca relativa a la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional es objeto de aplicación y suscita dudas sobre su compatibilidad con el Derecho UE al proyectarse de forma asimétrica (discriminatoria) sobre situaciones nacionales y transfronterizas. Básicamente, el método de exención (*participation exemption*) establecido en la legislación austriaca eximía de imposición los rendimientos de participaciones en entidades (residentes y no residentes). No obstante, en el caso de los dividendos de entidades no residentes se establecen una serie de requisitos (a) cumplimiento de lo previsto en el art.2 de la Directiva 90/435/CEE para dividendos de filiales comunitarias; b) existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa y de asistencia en la recaudación para dividendos de entidades residentes en países del Espacio Económico Europeo; c) participación internacional de carácter filial no inferior al 25% del capital social) excluyéndose expresamente la exención y aplicándose el método de imputación cuando concurrieran

otra serie de circunstancias (a) cuando se verifique una situación abusiva o fraudulenta a partir de una serie de indicios como que la actividad principal de la filial tiene carácter pasivo y no está sujeta a ningún impuesto extranjero comparable; o b) cuando la entidad filial no está sujeta a un impuesto extranjero comparable al impuesto austriaco; o c) los beneficios de la sociedad no residente están sujetos a un impuesto comparable inferior al 10 % al del IS austriaco, o d) la sociedad no residente disfruta en el extranjero de una exención fiscal total por razón de su condición personal o de la materia imponible). De esta forma, los dividendos percibidos por una sociedad matriz austriaca de una filial residente estaban siempre exentos en tanto que no acontecía lo mismo en relación con los dividendos procedentes de filiales comunitarias y de las residentes en países parte en el Acuerdo EEE o en países terceros. Es decir, estamos ante otro gran caso donde se analiza la compatibilidad comunitaria de los métodos para eliminar la doble imposición económica establecidos por los Estados miembros, así como su margen de maniobra y autonomía para regular esta materia estableciendo diferencias de trato entre dividendos nacionales y los dividendos extranjeros (comunitarios y extracomunitarios).

Dada la diversidad de las situaciones y la complejidad de la normativa austriaca aplicable, reproducimos a continuación la parte de la sentencia del TJUE donde se exponen los litigios principales y las cuestiones prejudiciales.

“Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

9. Durante el ejercicio fiscal de 2001 Haribo percibió rendimientos procedentes de una participación en un fondo de inversión que incluían dividendos pagados por sociedades de capital establecidas en Estados miembros distintos de la República de Austria y en terceros Estados. Salinen percibió rendimientos similares durante el ejercicio fiscal de 2002. Durante ese mismo ejercicio esta última sociedad sufrió pérdidas de explotación.
10. A raíz de la denegación por el Finanzamt Linz de sus solicitudes de que los dividendos procedentes de sociedades de capital no residentes fueran exonerados del impuesto, Haribo y Salinen interpusieron recursos ante el tribunal remitente.
11. En sus resoluciones de 13 de enero de 2005 el tribunal remitente consideró que el artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 era contrario al principio de libre circulación de capitales ya que sometía los dividendos procedentes de sociedades no residentes, incluidos los procedentes de sociedades establecidas en terceros Estados, a una imposición menos favorable que la aplicable a los dividendos procedentes de sociedades residentes, sin que estuviera justificada esa diferencia de trato. Aplicando por analogía el régimen impositivo previsto por el artículo 10, apartado 2, de la KStG para los dividendos procedentes de sociedades de capital nacionales, el tribunal remitente consideró los dividendos percibidos de sociedades de capital establecidas en otros Estados miembros o en terceros Estados como rendimientos exentos del impuesto.
12. El Finanzamt Linz interpuso recurso contra esas resoluciones ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo contencioso-administrativo), alegando en particular que las participaciones en fondos de inversión nacionales no entran en el ámbito del artículo 63 TFUE.

13. Mediante resoluciones de 17 de abril de 2008 el referido tribunal estimó ante todo que entran en el ámbito del artículo 63 TFUE la adquisición y la tenencia en sociedades no residentes de participaciones que no permiten ejercer una influencia considerable en esas sociedades, incluido el supuesto de que esas participaciones se posean a través de un fondo de inversión.
14. Al igual que el tribunal remitente, el Verwaltungsgerichtshof consideró seguidamente que las disposiciones del artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 vulneraban el principio de libre circulación de capitales, y que por consiguiente únicamente podrían ser aplicadas de una manera conforme con el Derecho de la Unión. Estimó que cuando existen varios criterios que sean conformes con el Derecho de la Unión debería aplicarse el que permita respetar en todo lo posible la voluntad del legislador nacional.
15. Acerca de ello, el Verwaltungsgerichtshof consideró que, para subsanar el trato fiscal menos favorable al que están sujetos los dividendos procedentes de sociedades no residentes en las que el accionista posee menos del 25 % de capital, en comparación con el trato al que están sujetos los dividendos procedentes de sociedades residentes, era preciso aplicar a la primera categoría de dividendos, no el método de exención, sino el consistente en imputar el impuesto que hubiera gravado los dividendos en el Estado de residencia de la sociedad que los distribuye en el impuesto debido en Austria.
16. Por último, según el Verwaltungsgerichtshof el método de imputación es más ajustado que el de exención al criterio elegido por el legislador austriaco. En efecto, cuando el Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos somete éstos a un impuesto igual o superior al aplicado por el Estado del accionista, el método de imputación y el de exención conducen al mismo resultado. Sin embargo, cuando el nivel de gravamen aplicable en el primer Estado es inferior al del Estado del accionista, sólo el método de imputación da lugar en este último Estado a una imposición de igual importe que la aplicable a los dividendos de origen nacional.
17. Al considerar que la aplicación por analogía del método de exención previsto por el artículo 10, apartado 2, de la KStG en su versión anterior a la Ley de presupuestos de 2009 originó la ilegalidad de las resoluciones del tribunal remitente, el Verwaltungsgerichtshof las anuló y remitió los asuntos a ese mismo tribunal.
18. Mediante resoluciones recibidas en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2008 el tribunal remitente preguntó al Tribunal de Justicia si los métodos de exención y de imputación pueden considerarse equivalentes en relación con el Derecho de la Unión.
19. El artículo 10 de la KStG en su versión original fue modificado de forma retroactiva por la Ley de presupuestos de 2009. Dado que esa nueva disposición prevé la aplicación del método de exención, con determinados requisitos, también a los dividendos que una sociedad residente percibe de sociedades no residentes, el Tribunal de Justicia formuló el 8 de octubre de 2009 una petición de aclaración al tribunal remitente, conforme al artículo 104, apartado 5, de su Reglamento de Procedimiento. Se pidió al tribunal remitente que precisara la incidencia del cambio legislativo realizado en la redacción de las cuestiones prejudiciales.

20. En su respuesta de 30 de octubre de 2009 a esa petición de aclaración el tribunal remitente reformuló las cuestiones planteadas en cada uno de los asuntos.
21. En el asunto C-436/08, el tribunal remitente explica ante todo que la KStG condiciona la exención de los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % del capital social de la sociedad que los distribuye, a saber, los dividendos de cartera, percibidos de una sociedad establecida en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación entre la República de Austria y el tercer Estado interesado. Esa condición no está prevista para las participaciones internacionales en el sentido del artículo 10, apartado 2, de la KStG.
22. El tribunal remitente pone de relieve a continuación que la exención fiscal de los dividendos de cartera percibidos de sociedades no residentes establecidas en Estados miembros distintos de Austria o en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE no se aplica, en cualquier caso, en la mayoría de los supuestos, en razón de las informaciones que el contribuyente está obligado a presentar a la Administración tributaria para poder disfrutar de esa ventaja fiscal. En efecto, incumbe al contribuyente aportar la prueba de que no concurren las condiciones establecidas en el artículo 10, apartado 5, de la KStG. De esa forma, el contribuyente debería realizar una comparación de impuestos (artículo 10, apartado 5, punto 1, de la KStG), determinar el tipo de gravamen que se debe aplicar (artículo 10, apartado 5, punto 2, de la KStG) y las exenciones personales y materiales de la persona jurídica no residente (artículo 10, apartado 5, punto 3, de la KStG), obtener los documentos justificativos correspondientes y mantenerlos a disposición de la Administración tributaria para un posible control. En el caso de las participaciones en fondos de inversión, en particular, es prácticamente imposible demostrar que no concurren las condiciones establecidas por el artículo 10, apartado 5, de la KStG.
23. El tribunal remitente no comparte el criterio expuesto por el Verwaltungsgerichtshof en sus resoluciones de 17 de abril de 2008 según el cual los métodos de exención y de imputación deben considerarse siempre como equivalentes.
24. Por último, el tribunal remitente observa que el legislador no ha previsto en el artículo 10 de la KStG una ventaja fiscal a favor de los dividendos procedentes de participaciones inferiores al 10 % en el capital de personas jurídicas establecidas en terceros Estados, límite por debajo del cual esa ventaja no se concede, y que anteriormente se había fijado en el 25 %. Si esa normativa infringiera el Derecho de la Unión, el tribunal remitente debería aplicar normalmente el método de imputación, conforme a la resolución del Verwaltungsgerichtshof de 17 de abril de 2008.
25. En esas circunstancias el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, según su reformulación, en el asunto C-436/08:
 1. « ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que la exención fiscal de los dividendos de cartera extranjeros procedentes de Estados parte en el Acuerdo EEE se condicione a la existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación, en tanto que la exención de los dividendos procedentes de participaciones internacionales (incluidos los

- dividendos procedentes de sociedades establecidas en terceros Estados, e incluso en caso de cambio al método de imputación) no está subordinada a esa condición?
2. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a la obligación de aplicar el método de imputación a los dividendos de cartera extranjeros procedentes de Estados de la Unión [Europea] o de Estados parte en el Acuerdo EEE cuando no concurren las condiciones para aplicar el método de exención, siendo así que es muy difícil, si no imposible, bien que el accionista demuestre que concurren esas condiciones (imposición comparable, nivel de tipo de gravamen extranjero, inexistencia de exenciones personales o materiales para la sociedad no residente), o bien que aporte la información necesaria para la imputación del impuesto sobre sociedades extranjero?
 3. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que la ley excluya tanto la exención del impuesto sobre sociedades como la imputación del impuesto sobre sociedades pagado, en el caso de los rendimientos de participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados, si la participación es inferior al 10 % (25 %), en tanto que los rendimientos de participaciones en personas jurídicas residentes están exentos, con independencia del porcentaje de la participación?
 4.
 - a. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión: ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que una Administración nacional aplique el método de imputación para evitar la discriminación de las participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados, cuando a causa del nivel relativamente poco elevado de esas participaciones es imposible aportar la prueba del impuesto (sobre sociedades) previamente pagado en el extranjero, o bien sólo puede aportarse esa prueba con un esfuerzo desproporcionado, porque, según una resolución del Verwaltungsgerichtshof, esa es la conclusión más ajustada a la voluntad del legislador, en tanto que bastaría la inaplicación del límite de participación del 10 % (o del 25 %) para permitir la exención del impuesto de las participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados?
 - b. En caso de respuesta afirmativa a la cuarta cuestión, letra a): ¿se opone el Derecho [de la Unión] a que se deniegue la exención para los rendimientos de participaciones en personas jurídicas establecidas en terceros Estados cuando la participación es inferior al 10 % (25 %), siendo así que la exención de los rendimientos de participaciones superiores a dicho límite no se condiciona a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación?
 - c. En caso de respuesta negativa a la cuarta cuestión, letra a): ¿se opone el Derecho [de la Unión] a que se excluya la imputación del impuesto sobre sociedades extranjero en el caso de los rendimientos de participaciones procedentes de personas jurídicas establecidas en terceros Estados cuando el importe de la participación es inferior al límite del 10 % (25 %), en tanto que la imputación del impuesto –obligatoria en determinados supuestos– en el caso de rendimientos de participaciones procedentes de personas jurídicas establecidas en terceros Estados que superen ese límite no se subordina a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación?»

26. En el asunto C-437/08 el tribunal remitente observa que la resolución del Verwaltungsgerichtshof de 17 de abril de 2008 no resuelve la cuestión de si el impuesto imputable comprende no sólo el impuesto sobre sociedades pagado en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye los rendimientos sino también el impuesto que ese mismo Estado haya retenido en origen conforme al convenio bilateral pertinente para la prevención de la doble imposición.
27. Además, si se trata de un ejercicio fiscal en el que la sociedad residente beneficiaria de los dividendos ha sufrido pérdidas de explotación se plantea la cuestión de si la Administración fiscal debería aplazar a ejercicios fiscales posteriores la imputación del impuesto pagado en el extranjero, para evitar una discriminación ligada al trato diferente de los dividendos procedentes de sociedades no residentes en relación con los procedentes de sociedades residentes.
28. En esas circunstancias el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, según su reformulación, en el asunto C-437/08:
 1. «¿Se opone el Derecho [de la Unión] a la obligación de aplicar el método de imputación a los dividendos de origen extranjero en los casos de cambio de método, cuando al mismo tiempo no se conceden un aplazamiento de la imputación a los ejercicios siguientes ni un crédito fiscal por el ejercicio con pérdidas, en relación con el impuesto de sociedades imputable o con la retención en origen imputable?
 2. ¿Se opone el Derecho [de la Unión] a que deba aplicarse el método de imputación a los dividendos procedentes de terceros Estados, porque, según una resolución del Verwaltungsgerichtshof, ésta es la conclusión más ajustada a la voluntad del legislador, en tanto que al mismo tiempo no se conceden el aplazamiento de la imputación ni un crédito fiscal por el ejercicio con pérdidas?»»

2. Comentario

Esta sentencia en gran medida constituye un pronunciamiento del TJUE que confirma la importante jurisprudencia derivada de la STJUE (Gran Sala) de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue*, **Asunto C-446/04**, Rec. I-11753.

En *Haribo-Salinen* el TJUE se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales del art.63 TFUE de disposiciones establecidas por la normativa austriaca relativas a la eliminación de la doble imposición internacional y doble imposición económica internacional aplicables en relación dividendos percibidos de sociedades nacionales y de sociedades establecidas en otros Estados miembros y en terceros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Como ya se ha expuesto al hilo de los antecedentes del caso, la cuestión prejudicial presentada por el tribunal austriaco plantea un buen número de situaciones dispares en cuanto a las normas aplicables y a los sujetos afectados, aunque en todo caso nos encontramos ante participaciones de cartera (inferiores al 10%) siendo de aplicación las disposiciones del TFUE que regulan la libre circulación de capitales.

En este lugar, nos limitamos a sintetizar las principales conclusiones que, a nuestro modesto entender, se derivan de este pronunciamiento (aunque advertimos que en algunos puntos nos resulta poco claro), a saber:

- a) Se confirma que el art.63 TFUE se opone al trato diferenciado en un Estado miembro de los dividendos procedentes de sociedades establecidas en un tercer Estado en relación con los dividendos procedentes de sociedades que tengan su domicilio en ese Estado miembro, pero tal disposición no afecta como tal al trato diferenciado de los rendimientos procedentes de un tercer Estado en relación con los procedentes de otro tercer Estado. El TJUE aplica el test migrant/non-migrant a la hora de establecer los términos de comparación y la existencia de discriminación fiscal, pero, en principio, todo parece indicar que rechaza el análisis comunitario de situaciones horizontales (comparación de tratamiento fiscal de dos situaciones non-migrant entre sí).
- b) Se establece que un Estado miembro puede articular diferencias de trato fiscal entre los dividendos percibidos por una sociedad residente de otra sociedad residente y los percibidos de una sociedad residente de un Estado tercero parte en el Acuerdo del Espacio Económico Europeo cuando tal discriminación fiscal esté justificada por el objetivo del control fiscal y no exista con tal tercer Estado un convenio de doble imposición o un acuerdo con intercambio de información tributaria que permita supervisar la sujeción efectiva a un impuesto sobre sociedades comparable al austriaco. Sin embargo, va más allá de lo necesario de lo perseguido por tal objetivo y es desproporcionado exigir que tal CDI o acuerdo de intercambio de información establezca igualmente la asistencia en la recaudación tributaria. De esta forma, resulta contrario a la libre circulación de capitales tratar los dividendos procedentes de una entidad establecida en un país miembro del Espacio Económico Europeo de forma no equivalente a los dividendos nacionales, sin mediar motivo legítimo de justificación articulado proporcionalmente. La eliminación de la doble imposición económica mediante exención en el caso de dividendos nacionales y la no eliminación de la doble imposición económica internacional en el caso de los dividendos de sociedades establecidas en países EEE, allí donde no media acuerdo de asistencia administrativa que incluya cooperación recaudatoria, es contrario a la libre circulación de capitales. La razón fundamental de tal posicionamiento no deriva de la existencia de una discriminación fiscal entre el dividendo nacional y el dividendo procedente de un Estado miembro EEE, toda vez que se trata de movimiento de capital que se inscribe en un contexto jurídico distinto (no se aplica íntegramente la jurisprudencia comunitaria relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación: SSTJUE en los asuntos *A*, *Comisión/Italia* y *Établissements Rimbaud*). Los movimientos de capital entre Estados miembros UE y países terceros miembros del EEE pueden ser objeto de restricciones cuando estén justificadas por razones imperiosas de interés general ligadas al propio contexto jurídico específico que rige estas relaciones. Así, la prevención del fraude y la evasión fiscal puede servir para justificar restricciones fiscales si resultan adecuadas y proporcionadas, como acontece por ejemplo en los casos donde una ventaja fiscal se supedita a la existencia de un mecanismo convencional de asistencia mutua en el intercambio de información tributaria allí donde resulta necesario para las autoridades del Estado miembro poder comprobar la fehaciencia de los datos aportados por el contribuyente para supervisar la aplicación de la ventaja fiscal, pero no puede exigirse un requisito, como un mecanismo convencional para la asistencia en la recaudación, cuando tal condicionante no resulta relevante para la concesión o supervisión de la ventaja fiscal de que

se trate (los métodos para eliminar la doble imposición económica internacional). El hecho de que tal mecanismo de asistencia en la recaudación pueda resultar necesario en situaciones de cambio de residencia no se considera aceptable desde una perspectiva comunitaria al tratarse de hipótesis poco frecuentes y demasiado lejanas en relación con el ámbito de aplicación de la norma de eliminación de la doble imposición.

- c) Se establece que resulta compatible con el Derecho UE eliminar la doble imposición económica interna a través del método de exención y la doble imposición económica internacional en relación con dividendos procedentes de participaciones de cartera en sociedades comunitarias y establecidas en países del EEE por medio del método de imputación, siempre que en este último caso no se introduzcan o adopten dificultades administrativas excesivas para la aplicación del método de imputación (prohibición de cargas administrativas excesivas a la sociedad beneficiaria de la deducción); en este sentido, sin embargo, las autoridades del Estado de residencia de la sociedad participante no está obligado a utilizar el mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799/CEE para verificar la concurrencia de un impuesto subyacente comparable, toda vez que le corresponde al contribuyente aportar las pruebas en tal sentido. Los contribuyentes y el tribunal remitente argumentaron que los requisitos establecidos para aplicar el método de exención traían consigo la aportación de determinada información que en la práctica resultaba de difícil obtención, lo cual conducía a la inaplicación del método de exención y el “paso” al método de imputación para los dividendos comunitarios y de países EEE. En principio tal diferencia de trato entre participaciones de cartera en entidades residentes (exención de dividendos) y en entidades comunitarias y establecidas en países EEE (método exención sujeto a requisitos adicionales o método de imputación sujeto a la aportación de determinada información) genera restricciones a la libre circulación de capitales. No obstante, el TJUE, de acuerdo con su jurisprudencia *Test Claimants in the FII Group Litigation* y *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*), considera que los Estados miembros que eliminan la doble imposición económica a nivel interno deben eliminar los efectos de tal fenómeno en situaciones transfronterizas. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha considerado que los Estados miembros ostentan margen de maniobra o autonomía sobre el método a emplear para eliminar la doble imposición intersocietaria en un caso u otro. Así, el TJUE acepta la articulación de métodos diferentes (exención/imputación) según se trate de un dividendo nacional o extranjero. Tal posición, que conserva al máximo la autonomía o soberanía de los Estados en esta materia con grandes implicaciones de política fiscal y económica, se base en la premisa de “la equivalencia de los métodos de exención e imputación”. Tal premisa, como se sabe, no es del todo exacta, dado que ambos métodos, más allá de su distinta configuración jurídico-técnica, poseen efectos fiscales, económicos y recaudatorios muy dispares, aunque en condiciones normales ambos pueden operar eliminando los efectos de la doble imposición económica. Lo que en Haribo-Salinen se discute es si la exigencia de requisitos materiales y formales adicionales para aplicar el método de exención en un contexto transfronterizo es admisible, a lo que el TJUE responde afirmativamente considerando que el Estado miembro sigue eliminando la doble imposición económica transfronteriza a través del método de imputación. No obstante, los contribuyentes alegan que en estas situaciones transfronterizas el paso del método de exención al de imputación no siempre implica la eliminación de la doble imposición económica internacional, dado que el nivel de información a aportar en este contexto (método imputación) aún siendo menor a la exigida cuando se invoca la aplicación del método de exención sigue siendo elevada y en muchos

casos el inversor no es capaz de obtenerla de la entidad participada, lo cual provoca doble imposición económica residual en un contexto transfronterizo a diferencia de lo que acontece en un contexto puramente interno. El TJUE respondió que la normativa austriaca no resulta contraria a la libre circulación de capitales dado que prevé la eliminación de la doble imposición intersocietaria en un contexto transfronterizo y además supedita la aplicación del método de imputación a la aportación de la información necesaria para la aplicación de tal método, de suerte que la falta de cooperación de la sociedad participada a la hora de suministrar tales datos al inversor no puede achacarse o ser suplida por el Estado miembro en el que reside este último. Es decir, la exigencia de informaciones relativas al impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye de los dividendos se considera que no constituye una carga administrativa excesiva sino intrínseca al funcionamiento del método de imputación y, en tal sentido, no resulta contraria a la libre circulación de capitales. Con todo, el TJUE advierte que en este contexto las autoridades nacionales no pueden establecer cargas administrativas excesivas o exigir con extremo rigor la prueba de estos datos ya que conduciría de facto a la no eliminación de la doble imposición económica en situaciones transfronterizas, lo cual resultaría contrario al Derecho UE. Cabría plantear si esta doctrina del TJUE sobre la obligación de la eliminación de la doble imposición económica internacional posee consecuencias a los efectos de la verificación del requisito del impuesto comparable (art.32 TRLIS) o incluso de cara a la aplicación de la deducción por deterioro de participaciones extranjeras (art.12.3 TRLIS).

- d) Se establece que no resulta admisible una discriminación de los dividendos percibidos por una sociedad residente de otra residente en relación con los percibidos de un país tercero que no es parte del EEE eliminándose la doble imposición en el primer caso (exención) sin arbitrar medida alguna en tal sentido en el segundo caso (ni exención ni imputación). El TJUE rechazó las causas de justificación esgrimidas: la falta de cooperación administrativa/intercambio de información, el equilibrio reparto poder tributario, y los perjuicios recaudatorios. En relación con la falta de cooperación administrativa el Tribunal de Justicia indicó que la norma austriaca no hacía depender la aplicación de los medidas para eliminar la doble imposición de la aplicación de un mecanismo de asistencia mutua, sino que simplemente no preveía la aplicación de estas medidas respecto de los dividendos extranjeros. Asimismo, consideró inaplicable la cláusula de stand-still que prevé el art.64 TFUE en el sentido admitir determinadas medidas restrictivas establecidas antes del 31 de diciembre de 1993, considerando que tal cláusula se refiere a movimientos de capitales que supongan inversiones directas, de suerte que quedan extramuros de tal concepto las participaciones de cartera en una sociedad que no se adquieren para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y la sociedad y no permiten que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o control de dicha sociedad.
- e) Se establece la compatibilidad con el Derecho de la UE de la normativa nacional de eliminación de la doble imposición económica internacional sobre dividendos percibidos de países terceros, de manera que la aplicación del método de imputación se hace depender del nivel de participación en la sociedad extranjera, así como exigiendo información sobre el impuesto extranjero subyacente que gravó los beneficios de la participada; tal exigencia de información se considera inherente al funcionamiento del método de imputación, aunque debe ser exigida con proporcionalidad. El TJUE insiste en su doctrina que reconoce la competencia de los Estados miembros, cuando introducen mecanismos para eliminar la doble imposición

intersocietaria, para determinar la categoría de contribuyentes que pueden acogerse a dichos mecanismos y establecer, a estos efectos, umbrales basados en la participación que estos contribuyentes poseen en las sociedades que distribuyen beneficios de que se trate. Asimismo, considera igualmente compatible la aplicación del método de exención para dividendos nacionales y el de imputación para dividendos de sociedades establecidas en países terceros, siempre que los mecanismos tendentes a prevenir o atenuar la doble imposición conduzcan a un resultado equivalente. Ciertamente, esta coletilla final que ha venido incluyendo el TJUE en su jurisprudencia sobre eliminación de la doble imposición intersocietaria es muy ambigua y puede conducir a varias interpretaciones, aunque, a nuestro entender, el Tribunal de Justicia podría estar pensando fundamentalmente en el efecto de eliminación de la doble imposición económica (véanse los paras.148 y ss de esta sentencia Haribo-Salinen) y no en otros efectos que también se derivan de los métodos de exención e imputación y que a duras penas pueden considerarse “equivalentes”. Con todo, esta jurisprudencia avala en buena medida la dualidad de métodos para eliminar la doble imposición económica existente en algunos Estados miembros como, por ejemplo, España, Alemania o Austria.

- f) Se establece, en línea con la jurisprudencia precedente, que el Estado de residencia de un contribuyente no está obligado a eliminar la doble imposición internacional, ya que estamos ante una cuestión de ejercicio paralelo de soberanías fiscales al margen del Derecho UE;
- g) El Estado de residencia del contribuyente debe permitir la traslación a ejercicios posteriores del crédito fiscal derivado de la aplicación de la deducción por doble imposición económica internacional cuando no se ha podido realizar tal deducción en el ejercicio de que se trate al mediar una situación de pérdidas, siempre y cuando en este mismo caso los dividendos nacionales se benefician de un método para eliminar la doble imposición económica (método de exención) que no queda afectado por tal situación de pérdidas, dado que de otro modo los dividendos nacionales y extranjeros recibirían un trato asimétrico que penalizaría la inversión en sociedades establecidas en otros Estados miembros.

3. Fallo.

1. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro que prevé la exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos de cartera procedentes de participaciones en sociedades residentes y que subordina esa exención para los dividendos de cartera procedentes de sociedades establecidas en los terceros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a la existencia de un acuerdo completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación entre el Estado miembro y el tercer Estado interesados, dado que únicamente es necesaria la existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa para lograr los objetivos de la legislación controvertida.
2. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la legislación de un Estado miembro que exonera del impuesto sobre sociedades los dividendos de cartera que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, en tanto que somete a ese impuesto los dividendos de cartera que una sociedad residente percibe de una sociedad establecida en

otro Estado miembro o en un tercer Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, siempre no obstante que el impuesto pagado en el Estado de residencia de esa última sociedad se impute en el impuesto debido en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria y que las cargas administrativas impuestas a la sociedad beneficiaria para poder beneficiarse de esa imputación no sean excesivas. Las informaciones exigidas por la Administración tributaria nacional a la sociedad beneficiaria de los dividendos acerca del impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos en el Estado de residencia de esta última son inherentes al funcionamiento mismo del método de imputación y no pueden considerarse como una carga administrativa excesiva.

3. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, con objeto de prevenir la doble imposición económica, exonera del impuesto sobre sociedades los dividendos de cartera percibidos por una sociedad residente y distribuidos por otra sociedad residente, y que no prevé la exención de los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, ni un sistema de imputación del impuesto pagado por la sociedad que los distribuye en su Estado de residencia.
4. El artículo 63 TFUE no se opone a la práctica de una autoridad fiscal nacional que aplica a los dividendos procedentes de determinados terceros Estados el método de imputación si la participación de la sociedad beneficiaria en el capital de la sociedad que los distribuye es inferior a cierto límite, y el método de exención si es superior, en tanto que aplica sistemáticamente el método de exención a los dividendos de origen nacional, siempre no obstante que los mecanismos tendentes a prevenir o atenuar la doble imposición en cadena de los beneficios distribuidos conduzcan a un resultado equivalente. El hecho de que la Administración tributaria nacional exija a la sociedad beneficiaria de los dividendos informaciones sobre el impuesto que haya gravado efectivamente los beneficios de la sociedad que distribuye los dividendos en el Estado de residencia de esta última es inherente al funcionamiento mismo del método de imputación y no afecta como tal a la equivalencia de los métodos de exención y de imputación.
5. El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:
 - se opone a una normativa nacional que concede a las sociedades residentes la posibilidad de trasladar las pérdidas sufridas durante un ejercicio fiscal a los ejercicios fiscales posteriores, y que previene la doble imposición económica de los dividendos aplicando el método de exención a los dividendos de origen nacional, en tanto que aplica el método de imputación a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en otro Estado miembro o en un tercer Estado, cuando dicha normativa no permite, en caso de aplicación del método de imputación, el aplazamiento de la imputación del impuesto sobre sociedades pagado en el Estado en el que está establecida la sociedad que distribuye los dividendos a los ejercicios siguientes si la sociedad beneficiaria ha sufrido pérdidas de explotación durante el ejercicio en el que ha percibido los dividendos de origen extranjero, y
 - no obliga a un Estado miembro a prever en su legislación fiscal la imputación del impuesto recaudado sobre los dividendos mediante retención en origen en otro Estado miembro o en un

tercer Estado, a fin de prevenir la doble imposición jurídica de los dividendos percibidos por una sociedad establecida en el primer Estado miembro, imposición ésa que deriva del ejercicio paralelo por los Estados interesados de su competencia fiscal respectiva.



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 10 de febrero de 2011

Asunto: C-25/10

Partes:

Missionwerk Werner Heukelbach eV y État belge

Síntesis:

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Impuesto de sucesiones – Herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro – Negativa a aplicar un tipo reducido cuando estas entidades tienen su establecimiento en un Estado miembro distinto de aquel en el que el de cuius residía o trabajaba efectivamente – Restricción – Justificación»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El caso tiene que ver con una asociación religiosa (Missionwerk) domiciliada en Alemania que fue instituida heredera universal de una persona física nacional y residente en Bélgica. Missionwerk presentó la declaración de herederos ante las autoridades belgas y abonó el impuesto sobre sucesiones al tipo marginal del 80 % en los términos liquidados por la Administración belga. Con posterioridad, la referida asociación religiosa solicitó a la administración que se le aplicara el tipo reducido del ISD, solicitud que fue denegada porque no cumplía los requisitos establecidos en la legislación aplicable. Missionwerk presentó el correspondiente recurso solicitando la devolución de ingresos tributarios indebidos argumentando que la normativa belga resultaba discriminatoria para las asociaciones sin fines de lucro establecidos en otros Estados miembros, lo cual era contrario al Derecho de la UE. El tribunal de Liège que conoció del asunto planteó cuestión prejudicial ante el TJUE sobre si

“¿Deben interpretarse los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 54 TFUE en el sentido de que se oponen a la adopción o el mantenimiento por parte del legislador de un Estado miembro, de una norma que tiene por objeto reservar el derecho al gravamen al tipo reducido del 7% a las entidades sin ánimo de lucro, a las mutualidades o uniones nacionales de mutualidades, a las uniones profesionales y a las entidades internacionales sin ánimo de lucro, a las fundaciones privadas y las fundaciones de utilidad pública, nacionales de un Estado miembro en el que el cuius –residente valón– residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo?”.

2. Comentario.

El caso Missionwerke, tal y como acabamos de exponer de forma sucinta, se refiere básicamente a la compatibilidad con el TFUE de disposiciones nacionales que regulan el ISD y establecen un trato discriminatorio en relación con sujetos pasivos no residentes. En concreto, la sentencia versa sobre el tratamiento en sede de ISD de entidades sin fines lucrativos extranjeras.

El TJUE abordó el caso refiriéndose en primer lugar a la libertad comunitaria que resultaba aplicable, reiterando su posición a favor de considerar que la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante constituyen movimiento de capitales en el sentido del art.63 TFUE, salvo en los casos en que

sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado (situación interna). No existe tal situación interna cuando un residente de Bélgica ha dispuesto una herencia o legado a favor de una entidad sin ánimo de lucro establecida en Alemania.

Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales, el TJUE examinó, a la luz del art.63 TFUE, la norma nacional controvertida que reserva la posibilidad de tener el tipo reducido del ISD a las entidades sin ánimo de lucro que tenga establecimiento en Bélgica o en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo. El Tribunal de Justicia consideró que tal norma tiene como consecuencia que una sucesión esté más gravada cuando tiene por beneficiaria a una entidad sin ánimo de lucro cuyo establecimiento esté en un Estado miembro en el que el de cuius ni residió efectivamente ni trabajó, y, por tanto, produce el efecto de restringir los movimientos de capitales al disminuir el valor de dicha sucesión. Además, como señaló la Comisión, la aplicación de un tipo impositivo más elevado a determinados movimientos de capitales transfronterizos en relación con el aplicado a los movimientos dentro de Bélgica puede hacer menos atractivos esos movimientos de capitales, al disuadir a los residentes belgas de instituir heredero o legatario a personas establecidas en Estados miembros en los que éstos no han residido efectivamente ni trabajado (jurisprudencia *Perche*, C-318/07).

Respecto de la concurrencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales, el TJUE se mostró poco receptivo a las justificaciones esgrimidas por el Gobierno belga, el cual hizo referencia a varias causas que motivaban la restricción. En primer lugar, se argumentó que las entidades sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros no se hallan en una situación jurídicamente comparable a las establecidas en Bélgica. El TJUE rechazó tal argumentación trayendo a colación su jurisprudencia *Stauffer* (C-386/04), con arreglo a la cual si bien es legítimo que un Estado miembro exija, para la concesión de determinadas ventajas fiscales, que exista un vínculo suficientemente estrecho entre entidades que persiguen algunos de sus objetivos de interés general y las actividades que realizan, no puede reservar tales ventajas únicamente a las entidades establecidas en su territorio y cuyas actividades pueden liberarlo de algunas de sus responsabilidades. Es decir, el régimen fiscal ventajoso del que disfrutaban las entidades sin fines de lucro establecidas en un Estado miembro debe extenderse a las establecidas en los demás Estados miembros que realicen el mismo tipo de actividades pudiendo declararse de utilidad pública en el primer Estado de estar establecidas en el mismo. El hecho de que las entidades sin fines lucrativos establecidas en un Estado miembro puedan liberarle de algunas de sus responsabilidades reduciendo su gasto público (reducción de ingresos fiscales), no constituye un motivo admisible para justificar una restricción a una libertad establecida por el TFUE. La apreciación del cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa nacional para las entidades sin fines de lucro protegidas, por parte de una entidad establecida en otro Estado miembro, corresponde ser apreciada por las autoridades nacionales del Estado miembro que establece la ventaja fiscal cuya aplicación se reclama, sin que las autoridades de dicho Estado miembro puedan denegar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato debido a que no tiene un establecimiento en el territorio de dicho Estado miembro ni en el Estado miembro en el cual el de cuius trabajó o residió. El TJUE insiste en que la normativa nacional no puede aplicarse de manera que favorezca fiscalmente únicamente a las entidades cuyas actividades benefician a la sociedad belga.

A la vista de lo expuesto, el TJUE declaró que el art.63 TFUE se opone a una norma nacional de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del ISD a las entidades sin ánimo

de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Esta sentencia constituye un pronunciamiento continuista de la jurisprudencia *Perche* y *Stauffer* en materia de libre circulación de capitales y en tal sentido refuerza la posición adoptada por la Comisión UE en el dictamen motivado (complementario) de 16 de febrero de 2011 (IP/11/62), instando a España a modificar sus normas discriminatorias sobre ISD. En particular, resulta problemático desde esta perspectiva comunitaria que el art.20.4 LISD (Ley 29/87) establezca que los no residentes por obligación real únicamente pueden aplicar las reducciones contenidas en el apartado 2 (mortis causa), excluyendo por tanto la invocación de las reducciones estatales aplicables a las donaciones de empresa familiar, negocio profesional o de participaciones en entidades del donante (art.20.6 LISD); lo mismo acontecería en relación con la reducción del art.20.7 LISD. Por otro lado, el hecho de que la condición de no residente en España del contribuyente determine la aplicación de la normativa estatal privando a tal sujeto del acceso y aplicación de las “ventajas fiscales” establecidas por la normativa tributaria de las CC.AA de régimen común también plantea dudas sobre su compatibilidad comunitaria con la libre circulación de capitales, aunque no puede perderse de vista que estamos ante una discriminación que deriva de los criterios para la aplicación de una normativa (estatal) u (autonómica/foral) considerando el reparto competencial entre el Estado y los entes subestatales regionales. En tercer lugar, existen normas autonómicas que regulan el ISD aplicable a los residentes en las mismas que limitan la aplicación de determinadas deducciones estableciendo criterios de muy dudosa compatibilidad con la normativa comunitaria como: a) reducción aplicable a la transmisión empresa familiar condicionada a mantenimiento de domicilio de la entidad en la respectiva CC.AA durante un determinado periodo (v.gr. 10 años en Asturias y Castilla y León; 5 años en Andalucía, Galicia y La Rioja). A este respecto, téngase en cuenta que la STJUE de 20 de enero de 2011, C-155/09, *Comisión/Grecia*, donde el TJUE declaró contrario a los arts.12 (principio de no discriminación general), 18 (derecho ciudadanía europea), 39 (libre circulación de trabajadores) y 43 (libertad de establecimiento) CE, y las disposiciones equivalentes (arts.4, 28 y 31) del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 1992, la normativa griega que: a) concedía una exención del impuesto de transmisión de bienes inmuebles únicamente a los residentes permanentes en territorio nacional, excluyendo de dicha exención a los no residentes que tienen intención de instalarse en el futuro en ese territorio, y b) establecía una exención del referido impuesto únicamente a los nacionales griegos o a los griegos de origen que adquieren una primera vivienda en el territorio nacional. El TJUE se ha pronunciado en un cierto número de casos en contra de admitir diferencias de trato fiscal consistentes en condicionar la aplicación de una ventaja fiscal a un requisito basado, directa o indirectamente, en la residencia de una determinada persona (física) en el territorio del Estado miembro que otorga tal ventaja fiscal; pueden citarse en esta línea los asuntos *Bressol* (C-73/08), *Clean Car Autoservice* (C-350/06), *Comisión/Alemania* (C-269/07) y *Giola* (C-224/97), *Comisión/Bélgica* (C-355/98) y *Comisión/Países Bajos* (C-299/02), entre otros. Complementariamente puede verse también el Estudio de la Comisión UE: *Study on Inheritance Taxes in the EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, *Copenhagen Economics*.

3. Fallo.

El artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan

su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.



Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de marzo de 2011

Asunto: C-540/09

Partes:

Skandinaviska Enskilda Banken Momsgrupp y Skatteverket

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra d), número 5 – Exenciones – Garantía de suscripción (“*underwriting guarantee*”) prestada a cambio de una comisión por entidades de crédito a favor de sociedades emisoras en el marco de emisiones de acciones en el mercado de capitales – Operaciones relativas a títulos: exención aplicable a operaciones de garantía de suscripción»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Este caso constituye una cuestión prejudicial planteada por un tribunal sueco en torno a la interpretación de la Sexta Directiva del IVA en lo que se refiere a la tributación de los servicios prestados por una entidad financiera de garantía de suscripción de títulos (*underwriting guarantee*) que implican que la entidad de crédito concede una garantía, a cambio de una remuneración, a una sociedad que va a emitir acciones, en virtud de la cual la entidad de crédito se obliga a adquirir las acciones que no queden suscritas al término del plazo de suscripción.

El contribuyente (la entidad financiera sueca Skandinaviska Enskilda Banken Momsgrupp) calificó la operación como exenta en tanto que la Administración tributaria sueca consideró, siguiendo la jurisprudencia nacional, que se trataba de una operación sujeta y no exenta del IVA y dictó la correspondiente liquidación tributaria. Tal acto administrativo fue recurrido por el mencionado contribuyente hasta que el Tribunal de Apelación de lo contencioso-administrativo de Estocolmo planteó ante el TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que las exenciones del [IVA] enumeradas en él también incluyen los servicios (garantía de suscripción o *underwriting*) que implican que una entidad de crédito conceda una garantía, a cambio de una remuneración, a una sociedad que va a emitir acciones, en virtud de la cual la entidad de crédito se obliga a adquirir las acciones que no queden suscritas al término del plazo de suscripción?»

2. Comentario.

El caso que nos ocupa versa sobre la interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva que regulan las exenciones de las operaciones financieras (lato sensu) en relación con los servicios de garantía de suscripción prestados por una entidad de crédito en una emisión de acciones por parte de una sociedad mercantil.

Como ya hemos indicado más arriba, la cuestión que se plantea es si estamos ante una operación sujeta y no exenta o bien ante una operación exenta, en cuyo caso habría que determinar cuál es la base específica para fundamentar la exención tributaria.

El TJUE en primer lugar realizó unas observaciones preliminares para fijar el contexto jurídico del caso y enfocar su posición interpretativa.

Así, en primer término, precisó que la garantía de suscripción se encuentra comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva por consistir en una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del número 1 de su artículo 2, ya que existe una relación jurídica entre la sociedad emisora y el garante, y la comisión que el segundo percibe de la primera constituye el contravalor efectivo de la garantía prestada por el garante a dicha sociedad (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 14; de 14 de julio de 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, Rec. p. I-4387, apartado 26, y de 16 de diciembre de 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, Rec. p. I-0000, apartado 16).

En segundo lugar, señaló que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 28 de enero de 2010, *Eulitz*, C-473/08, Rec. p. I-0000, apartado 25). Añadiendo acto seguido, que por lo que se refiere a la cuestión de si una garantía de suscripción de tal naturaleza puede quedar exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letras a) o d), números 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva, debe tenerse en cuenta que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en dicho artículo 13 son de interpretación estricta, dado que tales exenciones constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. No obstante, la interpretación de esos términos debe, en particular, ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véase la sentencia *Eulitz*, antes citada, apartado 27 y jurisprudencia citada). Advirtió, sin embargo que estas exenciones tienen la finalidad de paliar las dificultades asociadas a la determinación tanto de la base imponible como del importe del IVA deducible y evitar un aumento del coste del crédito al consumo (sentencia de 19 de abril de 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rec. p. I-3225, apartado 24).

En tercer lugar, el TJUE enfocó la respuesta a la cuestión prejudicial desde la interpretación de la exención relacionada con las operaciones relativas a títulos.

Las partes defendieron diferentes posiciones sobre la calificación de la operación. Así, por un lado, el contribuyente sostuvo que el servicio de garantía de suscripción objeto del litigio principal tiene en Suecia entidad autónoma y es disociable del servicio global de emisión de títulos, así como que la garantía de emisión fue prestada por entidades diferentes de aquéllas que realizaron la emisión de acciones. El contribuyente, apoyado en su análisis por la Comisión Europea, argumentó igualmente que dicho servicio de garantía de suscripción representa una operación relativa a títulos, tal como la define la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que puede crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos-valores y cambiar la situación jurídica y económica de las partes en el sentido de las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC* (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartados 72 y 73, y de 13 de diciembre de 2001, *CSC Financial Services* (C-235/00, Rec. p. I-10237), apartado 33.

El Gobierno sueco, sin dejar de admitir que este servicio de garantía de suscripción no constituye un elemento integrado en un paquete de servicios financieros y que a efectos del IVA debe ser analizado separadamente, mantuvo que este servicio no está exento del pago del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

El Gobierno de Irlanda, por su parte, argumentó que, en este Estado miembro, una garantía de suscripción no constituye sino un elemento de un servicio global e indivisible vinculado a la emisión de títulos que incluye, en particular, servicios de consultoría y comercialización. En consecuencia, este servicio global está exento del pago del IVA en Irlanda por constituir una operación relativa a títulos a la que resulta de aplicación el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

Y la Administración tributaria sueca (Skatteverket) se posicionó en el sentido de que la prestación de una garantía de suscripción no puede considerarse una operación relativa a títulos ya que, por sí sola, la garantía de suscripción no crea, modifica o extingue derechos u obligaciones sobre la propiedad de las acciones. A juicio de la Skatteverket, estos efectos jurídicos únicamente se producen respecto del garante y el emisor cuando la emisión no quede enteramente suscrita por otros inversores y deba el garante suscribir el resto de títulos. En consecuencia, sólo en este supuesto considera posible la Skatteverket la exención del pago del IVA. Por el contrario, si los inversores del mercado suscriben la totalidad de los títulos emitidos, no se produce, siempre según la Skatteverket, ninguna modificación de los derechos y obligaciones relacionados con la propiedad de las acciones, de forma que no cabría admitir ninguna exención.

El Tribunal de Justicia se posicionó a favor de la aplicación a la operación de garantía de suscripción de la exención de las operaciones relativas a títulos fundamentando tal posicionamiento de la siguiente forma.

En primer lugar, el TJUE se alineó con la posición del contribuyente y el Gobierno sueco en torno a la calificación de la garantía de suscripción como una prestación autónoma que puede ofrecerse de forma independiente y no como una prestación asociada a otros servicios prestados en el marco de una operación de emisión de acciones.

En segundo lugar se refirió a la interpretación de la exención basada en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, indicando, en línea con su jurisprudencia precedente, que las operaciones relativas a acciones o relativas a otros títulos son operaciones realizadas en el mercado de valores mobiliarios y que el comercio de títulos-valores incluye actos que cambian la situación jurídica y financiera de las partes (STJUE en el caso *SDC*, antes citada, apartados 72 y 73).

A este respecto, el Tribunal de Justicia puntualizó que las operaciones relativas a títulos-valores a efectos del mencionado artículo 13, parte B, letra d), punto 5, se refieren a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos-valores (sentencia *CSC Financial Services*, antes citada, apartado 33).

En gran medida la respuesta del TJUE se basó en la línea interpretativa marcada por la sentencia-guía *CSC Financial Services*, declarando que, con arreglo al criterio establecido en tal sentencia, según el cual es suficiente la posibilidad de que se modifique la situación jurídica y financiera de las partes en cuestión, debe afirmarse que, en el presente asunto, tal como señaló el Abogado General en el punto 53 de sus

conclusiones, la garantía de suscripción objeto del litigio principal cumple los requisitos establecidos por esta jurisprudencia.

Tal pronunciamiento no sólo se refiere a los casos donde la entidad de crédito suscribe los títulos no suscritos en el mercado, sino también para los casos en los que la emisión de acciones quedara íntegramente suscrita por los inversores del mercado, de forma que no fuera necesario que el garante adquiriera el remanente de acciones, toda vez que la celebración de un contrato de garantía de suscripción como el analizado en el litigio principal puede por sí misma crear, modificar o extinguir derechos sobre la propiedad de las acciones, siendo suficiente la existencia de esa posibilidad para que esta garantía de suscripción sea calificada como una operación relativa a títulos en el sentido de dicha jurisprudencia. En este mismo orden de cosas, el TJUE declaró que una interpretación del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva según la cual un servicio de garantía de suscripción está exento o no del IVA dependiendo de si las acciones emitidas quedan parcial o íntegramente suscritas sería contraria al principio de neutralidad fiscal en el que se basa, en particular, el sistema común del IVA establecido por esta Directiva y que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción de este impuesto (sentencia de 28 de junio de 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Rec. p. I-5517, apartado 29 y jurisprudencia citada). En suma, el TJUE ha clarificado la tributación de los servicios de garantía de suscripción resolviendo a favor de la exención específica de las operaciones con títulos-valores a los efectos de la Sexta Directiva (art.13, B, letra d) 5) y de la Directiva 2006/112/CE (art.135 (1)). Tal clarificación lógicamente resulta de plena aplicación en el ordenamiento español –aunque a nuestro entender la norma española se alinea con la posición del Tribunal de Justicia– así como en el resto de ordenamientos de los 27 Estados miembros pudiendo solicitarse la devolución de ingresos indebidos en aquellos Estados donde se hubiera liquidado el IVA en este tipo de transacciones.

3. Fallo

El artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido que prevé dicha disposición comprende los servicios que una entidad de crédito presta en forma de garantía de suscripción y a cambio de una remuneración a una sociedad que va a emitir acciones, en virtud de la cual esta entidad se obliga a adquirir las acciones que no queden suscritas al término del plazo de suscripción.

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de marzo de 2011

Asunto: C-450/09

Partes:

Ulrich Schröder y Finanzamt Hameln

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: discriminación respecto de deducibilidad de gastos en el IRPF-- Imposición de los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles – Deducibilidad de las rentas abonadas a un progenitor en el contexto de un anticipo de herencia – Requisito de sujeción al impuesto por obligación personal en el Estado miembro interesado»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

En el asunto Schröder se ventila una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE (libre circulación de capitales) de la normativa alemana del impuesto sobre la renta de no residentes que excluye la deducibilidad de determinados gastos extraordinarios que, sin embargo, sí son deducibles en el IRPF.

El TJUE, por tanto, está frente a un nuevo caso donde tiene que pronunciarse sobre la existencia de una diferencia de trato considerando que residentes y no residentes en principio no están en una situación comparable y si, en su caso, media una justificación que permita admitir tal discriminación tributaria.

Los antecedentes del caso poseen gran relevancia para entender el alcance de la posición adoptada por el TJUE y en tal sentido los reproducimos de forma sintética a continuación.

El litigio enfrenta a las autoridades fiscales alemanas y al Sr. Schröder, el cual es un nacional alemán, residente en Bélgica, donde ejerce una actividad por cuenta ajena.

Mediante escritura notarial de 27 de abril de 1992, el Sr. Schröder adquirió de sus padres un inmueble sito Alemania, que estaba gravado con una reserva de usufructo a favor de los padres. Mediante escritura notarial de 2 de diciembre de 2002, la madre transmitió otros bienes inmuebles sitos en Alemania al Sr. Schröder y a su hermano en concepto de anticipo de herencia. Los derechos de usufructo que, hasta ese momento, tenía la madre sobre diversos bienes inmuebles se convirtieron en una renta, por lo que, desde el 1 de diciembre de 2002, el Sr. Schröder así como su hermano tenían que pagar a su madre una cantidad mensual de 1.000 euros. En el año 2002 el Sr. Schröder percibió en Alemania 2.785 euros, en concepto de rendimientos arrendaticios del inmueble adquirido en 1992, y 749,50 euros en virtud de la copropiedad de la que era titular junto con su hermano.

El Finanzamt Hameln basó la liquidación del impuesto sobre la renta del Sr. Schröder en el año 2002 en la suma de esas dos cantidades, y denegó el cómputo como deducible de la renta de 1.000 euros pagada por el Sr. Schröder en diciembre de 2002.

El Sr. Schröder interpuso recurso contra esa denegación ante el Niedersächsisches Finanzgericht. Este tribunal observa que la posibilidad de que una persona, como el hermano del Sr. Schröder, que reside en

Alemania y que por ello está sujeto al impuesto sobre la renta por obligación personal, deduzca de los rendimientos imponible una renta de esa clase en concepto de gastos extraordinarios comprendidos en el artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG, está reconocida con claridad por la jurisprudencia del Bundesfinanzhof. En efecto, este tribunal superior considera que, en el caso de los bienes inmuebles transmitidos en concepto de anticipo de herencia, las contrapartidas acordadas, como las rentas, no constituyen operaciones realizadas a título oneroso o parcialmente oneroso, y excluye en su totalidad esas contrapartidas del ámbito de realización de los rendimientos.

No obstante, según el tribunal remitente, una persona como el Sr. Schröder, que por su condición de no residente está sujeto al impuesto en Alemania sólo por obligación real, no tiene derecho a deducir dicha renta de sus rendimientos imposables, ya que el artículo 50, apartado 1, de la EStG excluye la aplicación del artículo 10 de la EStG en el caso de dicho contribuyente. El tribunal remitente duda de la conformidad de esa diferencia de trato fiscal entre los contribuyentes residentes y los no residentes con el Derecho de la Unión, y en particular con el artículo 63 TFUE. En esas circunstancias, el Niedersächsisches Finanzgericht decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse contrario a los artículos [63 TFUE] y [18 TFUE] el hecho de que un familiar que es sujeto pasivo por obligación real en la República Federal de Alemania no pueda, a diferencia de un contribuyente sujeto al impuesto por obligación personal, deducir de sus rendimientos inmobiliarios las rentas abonadas, en concepto de gastos extraordinarios?»

2. Comentario.

Como ya hemos indicado más arriba al hilo de los antecedentes, nos encontramos ante un asunto en el que se plantea la cuestión clásica relativa a la compatibilidad con el Derecho de la UE de una diferencia de trato fiscal por parte de un Estado miembro que deniega una ventaja fiscal (la deducción de unos gastos extraordinarios) a un no residente gravado en sede de IRNR y la otorga a un residente gravado por el IRPF.

Antes de entrar en el fondo del asunto el TJUE clarifica la aplicación de la libre circulación de capitales del art.63 TFUE indicando que las sucesiones y donaciones constituyen movimientos de capitales, salvo en el caso en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro. De esta forma, la transmisión de bienes inmuebles situados en Alemania, en concepto de donación o de anticipo de sucesión, a una persona física residente en Bélgica entra en el ámbito de aplicación del art.63 TFUE, no siendo de aplicación lo previsto en el art.18 TFUE, dada su subsidiariedad.

Dicho esto el TJUE entro a analizar si la diferencia de trato establecida por la normativa alemana restringe la libre circulación de capitales. A este respecto, se constató que una persona física que no tenga su domicilio ni su residencia habitual en Alemania está sujeta al impuesto sobre la renta en ese Estado miembro por los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles situados en el territorio alemán, en virtud del artículo 49 de la EStG. Al contrario que un contribuyente residente, conforme al artículo 50 de la EStG ese contribuyente no residente no puede deducir de sus rendimientos una renta, como la pagada, en virtud del anticipo de herencia, por el Sr. Schröder a su madre, en concepto de gasto extraordinario en el sentido del artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG.

Se consideró que este trato fiscal menos favorable para los no residentes podría disuadirlos de adquirir o de conservar bienes inmuebles sitos en Alemania (véase por analogía la sentencia de 8 de septiembre de 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec. p. I-7685, apartado 39). También puede disuadir a los residentes alemanes de designar como beneficiarios de un anticipo de herencia a personas residentes en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania (véase por analogía la sentencia *Missionswerk Werner Heukelbach*). Por todo ello, el TJUE declara que la legislación alemana controvertida constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE.

Ahora bien, no puede perderse de vista que en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se aplica sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a establecer en su Derecho fiscal una distinción entre los contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia. No obstante, el TJUE puntualizó, en línea con reiterada jurisprudencia, que procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Así, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el asunto principal, que establece una distinción entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véanse las sentencias *Persche*, apartado 41, y de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, Rec. p. I-0000, apartado 34).

La cuestión clave, por tanto, reside en determinar si en las circunstancias del caso concreto la situación de los no residentes es comparable a la de los residentes.

Según reiterada jurisprudencia al respecto, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartados 31 y 32; de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 43, y de 6 de octubre de 2009, *Comisión/España*, C-562/07, Rec. p. I-9553, apartado 46).

De esta forma, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (sentencias, *Schumacker*, apartado 34; *Gerritse*, apartado 44, y *Comisión/España*, apartado 47).

Así las cosas, el TJUE ha establecido una suerte de jurisprudencia dual en el sentido de considerar que no resulta discriminatorio no extender a los no residentes las ventajas fiscales subjetivas disfrutadas por los

residentes, entendiendo sin embargo discriminatorio con carácter general no extender a los no residentes las ventajas fiscales objetivas disfrutadas por los residentes. Las ventajas subjetivas son las relacionadas con la adaptación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en tanto que las ventajas objetivas están más conectadas con aspectos no personales como los gastos vinculados a la generación de la renta.

De la calificación de la ventaja fiscal como objetiva o subjetiva dependerá en gran medida el posicionamiento del TJUE, de suerte que ello determina si los contribuyentes residentes y no residentes están en una posición comparable frente a la norma en cuestión.

En el presente caso, consta que los rendimientos arrendaticios generados en el año 2002 por los bienes inmuebles pertenecientes al Sr. Schröder en Alemania sólo constituían una pequeña parte de la renta global obtenida por esa persona ese mismo año. No obstante, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia con arreglo a la cual, en relación con los gastos, como los gastos profesionales vinculados directamente a la actividad que ha generado rendimientos imposables en un Estado miembro, los residentes y los no residentes en éste se encuentran en una situación comparable, por lo que una normativa tributaria de dicho Estado que deniega a los no residentes la deducción de tales gastos que, en cambio, se concede a los residentes, puede ir en detrimento principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, e implica una discriminación indirecta por la nacionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias *Gerritse*, apartados 27 y 28; de 6 de julio de 2006, *Conijn*, C-346/04, Rec. p. I-6137, apartado 20; de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 49; de 15 de febrero de 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Rec. p. I-1425, apartado 23; de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 50, y *Arens-Sikken*, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 44).

La aplicación de tal criterio al caso de autos implica que la normativa alemana en principio sería contraria al artículo 63 TFUE si la renta pagada por el Sr. Schröder a su madre tuviera que considerarse como un gasto directamente vinculado con la actividad de esa persona consistente en arrendar bienes inmuebles sitios en Alemania que le transmitieron sus padres.

El Gobierno alemán argumentó que en este caso falta un vínculo directo. A su juicio, esa renta, calificada como gasto extraordinario comprendido en el artículo 10, apartado 1, punto 1a, de la EStG, difiere de los gastos de explotación y de los gastos profesionales que, en virtud del artículo 50, apartado 1, de la EStG, son deducibles por un contribuyente sujeto por obligación real siempre que sean la contrapartida de la adquisición de una fuente de rendimientos. En efecto, el pago de dicha renta no es la consecuencia característica o jurídica de la percepción de rendimientos arrendaticios, sino que constituye un arreglo establecido dentro de una comunidad de apoyo familiar, y su importe no se ha fijado en relación con el valor de los bienes transmitidos sino en función de las necesidades alimenticias del beneficiario de la renta y de la capacidad económica general del deudor para el pago. En el mismo contexto el Gobierno francés señaló que el importe de la renta no queda afectado por la falta de rendimientos arrendaticios ni a la inversa por la percepción de alquileres muy altos.

El TJUE rechazó las alegaciones de los Gobiernos alemán y francés, considerando que aún suponiendo que el importe de una renta, como la pagada por el Sr. Schröder, se determinara en función de la capacidad de pago del deudor y de las necesidades alimenticias del beneficiario, no deja de ser cierto que la existencia de un vínculo directo en el sentido de la jurisprudencia antes citada no deriva de correlación alguna entre el

importe del gasto de que se trata y el de los rendimientos imponible, sino del hecho de que ese gasto sea indisociable de la actividad que genera esos últimos (véase en ese sentido la sentencia *Centro Equestre da Lezíria Grande*, apartado 25).

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que en anteriores casos ha estimado que presentan un vínculo directo con la actividad considerada los gastos ocasionados por ésta (véanse en ese sentido las sentencias *Gerritse*, apartados 9 y 27, y *Centro Equestre da Lezíria Grande*, apartado 25) y necesarios por tanto para su ejercicio. Asimismo, ha reconocido también ese vínculo directo en el caso de los gastos de asesoramiento fiscal efectuados para elaborar una declaración fiscal, dado que la obligación de presentarla derivaba del hecho de percibir ingresos en el Estado miembro interesado (véase la sentencia *Conijn*, apartado 22).

Aplicada esta jurisprudencia al caso que nos ocupa, el TJUE entendió que, de acuerdo con la resolución de remisión, resulta que los bienes inmuebles transmitidos al Sr. Schröder estaban al menos en parte gravados por derechos de usufructo que se convirtieron en una renta mensual que esa persona debe pagar a su madre. En tal sentido, el compromiso de pagar esa renta deriva de la transmisión de dichos bienes, pues ese compromiso fue necesario para que el Sr. Schröder los pudiera adquirir y obtuviera en consecuencia los rendimientos arrendaticios de que se trata en el litigio principal, sujetos al impuesto en Alemania.

Concluye el TJUE que debe considerarse que, si el compromiso del Sr. Schröder de pagar la renta a su madre deriva de la transmisión a su favor de los bienes inmuebles situados en Alemania, lo que incumbe verificar al tribunal remitente, esa renta constituye un gasto directamente vinculado a la explotación de dichos bienes, por lo que el Sr. Schröder se encuentra en ese aspecto en una situación comparable a la de un contribuyente residente.

Siendo así, una normativa nacional en materia del impuesto sobre la renta que deniega a los no residentes la deducción de dicho gasto, concedida en cambio a los residentes, es, a falta de justificación válida, contraria al artículo 63 TFUE.

Como quiera que el Gobierno alemán no invocó ninguna razón imperiosa de interés general, ni el tribunal remitente ha hecho referencia a una razón de esa clase, el TJUE declaró que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, al tiempo que permite a un contribuyente residente deducir las rentas pagadas a un progenitor que le ha transmitido bienes inmuebles situados en el territorio de ese Estado de los rendimientos arrendaticios generados por esos bienes, no concede esa deducción a un contribuyente no residente, siempre que el compromiso de pagar esas rentas derive de la transmisión de dichos bienes.

3. Fallo

“El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, al tiempo que permite a un contribuyente residente deducir las rentas pagadas a un progenitor que le ha transmitido bienes inmuebles situados en el territorio de ese Estado de los rendimientos arrendaticios generados por esos bienes, no concede esa deducción a un contribuyente no residente, siempre que el compromiso de pagar esas rentas derive de la transmisión de dichos bienes”.

Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Bibliografía

AAVV. "Ponencias del VI Congreso Tributario. Octubre de 2010". Consejo General del poder Judicial y AEDAF. 2011. 543 págs.

El libro recoge las ponencias presentadas al VI Congreso en el que se analizaron preferentemente temas generales del Derecho Tributario. Entre otros; cuestiones sobre la prueba; el procedimiento inspector; delitos contra la Hacienda Pública: responsabilidad tributaria; recursos, etc.

En la obra participan tanto profesionales del asesoramiento fiscal como magistrados y profesores por lo que se aportan distintos enfoques de los temas tratados.

AAVV (Dir. J.M. Beneyto y R. Largo) "Transmisiones de empresas y modificaciones estructurales de sociedades" Bosch. 2010. 739 págs.

Una obra colectiva en la que participan principalmente profesores de Derecho Mercantil, aunque también de otras materias (tributario) cuya finalidad es el estudio de las recientes modificaciones que se han producido (a raíz de la Ley 3/2009, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles) en esta parte de nuestro ordenamiento.

La obra está dividida en varias Partes en las que se examinan temas referidos a las transmisiones de empresas (aspectos laborales también) en operaciones como la compra de empresa, la sucesión en la empresa familiar, enajenación en concurso de acreedores, y operaciones de reestructuración (también aspectos fiscales) como las fusiones, escisiones, cesión global del activo y pasivo. Se cierra con el examen de la transmisión de empresas y el Derecho de la competencia.

AAVV (Coord.: G. Guerra Martín). "La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital". La Ley - Instituto de Derecho del Mercado y de la Competencia. 2011. 1.097 págs.

Una obra estructurada en partes en la que, cada una, aporta una perspectiva jurídica del tema común. Así, la situación de los administradores resulta estudiada desde todas las ópticas posibles: mercantil, concursal, tributaria, entidades financieras, mercado de valores, aseguradoras, penal, laboral, internacional, etc.

Casi treinta autores se han distribuido los temas con la intención de ofrecer una visión general de un tema que siempre muestra nuevos aspectos y problemas.

García-Torres Fernández, "Análisis de la protección tributaria del medio ambiente. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía". Aranzadi. 2011.

Los impuestos locales van tomando cada vez más importancia en nuestro sistema tributario, y los impuestos y tasas medioambientales son un claro ejemplo de ello. La autora analiza las distintas figuras impositivas que existen en esta materia, así como determinadas implicaciones de carácter medioambiental en impuestos de ámbito estatal como en el Impuesto sobre Sociedades.

Dada la enorme dispersión normativa que existe, por las distintas regulaciones autonómicas y locales de este tipo de cánones y tasas, a la hora de concretar se hace referencia a la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía y de alguna de sus capitales principales, sin que ello reste interés a la obra respecto de otras comunidades autónomas puesto que pueden compararse los tributos autonómicos y locales analizados con los de otras comunidades y municipios.

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

Secretario General

Pablo Arrieta Villareal

Vocal de Relaciones Internacionales

José Luis Guinot Almela

Vocal de Delegaciones Autonómicas

Carlos Hernández López

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

Principado de Asturias

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)

Manuel Herrero Cano
Pintor Cabrera, 22-5º
03003 Alicante
Tel.: 965 98 65 22
alicante@aedaf.es

Navarra

María Teresa Azcona San Julián
Etxepea, 5
31190 Zizur Menor (Navarra)
Tel.: 948 26 51 50
goldwyns@goldwyns.com

Murcia

José María Leal Períago
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 y 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 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.