

Sumario

Presentación

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial

La planificación de las actuaciones inspectoras en el inicio del procedimiento Antonio Cayón Galiardo.	9
---	---

Estudios

Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria. Jaime Aneiros Pereira.	25
--	----

Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica. Miguel Ángel Sánchez Huete	67
--	----

Los beneficios fiscales aplicables por las Comunidades Autónomas a las familias numerosas en el ITPAJD. María Teresa Mata Sierra	91
--	----

Jurisprudencia

STC de 04-10-2010. Derecho a la tutela judicial efectiva. Derecho a la legalidad penal. Vulneración por la condena del administrador de una sociedad mercantil por cuatro delitos contra la Hacienda Pública	133
--	-----

STC de 20-10-2010. Tutela judicial efectiva	136
---	-----

STS de 02-11-2010. Infracciones y sanciones tributarias. Falta de motivación de la culpabilidad	138
--	-----

STS DE 04-11-2010. Intereses tributarios de demora. Diferencia con los intereses suspensivos.	140
--	-----

STSJ de Cataluña de 02-12-2010. Suspensión de efectos de los actos de contenido negativo. Denegación de aplazamiento.	142
--	-----

STSJ de la Comunidad Valenciana. Gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. La nulidad radical y plena invalidez de la norma de cobertura determina la nulidad de pleno derecho también de sus actos de aplicación	143
--	-----

Doctrina Administrativa

RTEAC de 29-06-2006. IVA. Liquidación del Impuesto. Periodos de liquidación.
Liquidaciones anuales versus trimestrales y mensuales: defecto sustancial no de forma . . . 147

RTEAC de 24-11-2010. El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones
anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material.
Retroacción de actuaciones 150

RTEAC de 23-03-2010. Procedimiento Inspector. Documentación de las actuaciones.
Diligencias: Requisitos para tener efectos interruptivos de la prescripción 156

RTEAC de 15-09-2010. Devengo de intereses de demora en la liquidación derivada de
un acta de disconformidad.. . . . 158

Unión Europea

STJUE de 01-07-2010. Asunto: C-35/09. Directiva 69/335/CEE. Impuestos indirectos
- Impuesto sobre el aumento del capital social - Artículo 4, apartado 1, letra c). -
Normativa nacional que exige la inscripción del acto de aumento de capital social de
una sociedad - Obligación solidaria de pago del impuesto que recae sobre la sociedad
beneficiaria y el notario - Inexistencia de aportación efectiva de capital - Limitación de
los medios de prueba 163

STJUE de 29-07-2010. Asunto: C-40/09. Sexta Directiva IVA - Artículo 2, punto 1 -
Concepto de “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” - Vales de compra
entregados por una sociedad a sus empleados como parte de la retribución de éstos 169

STJUE de 15-07-2010. Asunto: C-70/09. Acuerdo sobre la libre circulación de
personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la
Confederación Suiza, por otra - Arrendamiento de un coto de caza - Impuesto regional
- Concepto de actividad económica - Principio de igualdad de trato 173

STJUE de 29 de julio de 2010. Asunto C-188/09. Remisión prejudicial - IVA - Derecho a
deducción - Reducción del derecho a deducción en caso de incumplimiento de la
obligación de usar una caja registradora 177

STJUE de 1 de julio de 2010. Asunto C-233/09. Libre prestación de servicios - Libre
circulación de capitales - Fiscalidad directa- Diferencias de trato según el lugar de la
inversión o el depósito 184

Novedades editoriales 193

Presentación

José Francisco Alfonso Palop

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Presentamos la última edición del 2010 de nuestra Revista Técnica Tributaria, la número 91, con la finalidad de hacer llegar a los profesionales y estudiosos del Derecho Tributario una visión doctrinal sobre los temas de máximo interés y actualidad tributaria.

Terminamos el año, y la expresión crisis económica se ha convertido ya en un clásico en nuestras conversaciones cotidianas, reflejándose como una de las mayores preocupaciones de la sociedad actual. En este contexto, se han aprobado mediante el Real Decreto Ley 13/2010, un conjunto de medidas para fomentar la actividad empresarial, la inversión y el empleo, entre las que se incluyen modificaciones fiscales, especialmente en el ámbito de la pequeña y mediana empresa, así como la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011, estableciendo medidas tributarias que afectan a diferentes impuestos.

No quisiera dejar de mencionar, que cuando leáis esta revista, habrá entrado en vigor la normativa que establece con carácter obligatorio las comunicaciones de determinados contribuyentes con la Agencia Tributaria por vía electrónica, materia que será objeto de análisis en los próximos números de la Revista.

La editorial de la revista corre a cargo de Antonio Cayón Galiardo, quien en esta ocasión aborda un tema tan interesante como es la *“Planificación de las actuaciones inspectoras en el inicio del procedimiento”*.

En la sección dedicada a los estudios, os presentamos como primer trabajo, el elaborado por Jaime Aneiros Pereira sobre *“Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria”*, a través del cual se analiza el papel de los abogados, auditores y asesores fiscales como sujetos obligados, a la luz de la regulación legal contenida en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

El segundo de los estudios, de Miguel Ángel Sánchez Huete, trata sobre el *“Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica”*, presentándonos a estas instituciones tributarias como una medida eficaz para paliar los efectos de la actual crisis económica.

El tercero y último de los trabajos de ésta edición, *“Los beneficios fiscales aplicables por las Comunidades Autónomas a las familias numerosas en el ITPAJD”*, elaborado por María Teresa Mata Sierra, analiza

los beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados a las familias numerosas, así como la problemática derivada de los mismos, en particular, los que tratan de garantizar el acceso a una vivienda digna.

Como viene siendo habitual, se incorporan en el apartado de Jurisprudencia y doctrina administrativa, los comentarios a los pronunciamientos de mayor relevancia y actualidad. En éste número destacamos la Resolución del TEAC de 29 de junio anulando las liquidaciones de IVA practicadas tomando en consideración como periodo de liquidación el año natural, así como la de 24 de noviembre de 2010, dictada en Sala especial de Unificación de Doctrina, estimando parcialmente el recurso interpuesto por el Director General de Tributos.

El cierre de la revista, como en ediciones anteriores, lo pone los comentarios a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, elaborados en ésta ocasión por Francisco Alfredo García Prats.

Por último, y no por ello menos importante, quisiera agradecer a todos aquellos profesionales que hacen posible, a través de su constante colaboración, la publicación de ésta revista, convertida ya en referente entre las publicaciones dedicadas a ésta disciplina. Sin más me despido reiterando mi agradecimiento por vuestra confianza y deseándoos un feliz año 2011



La planificación de las actuaciones inspectoras en el inicio del procedimiento

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

I. Introducción

La existencia de una planificación de las actuaciones inspectoras, aparte de su existencia real, venía ya declarada y regulada en el Reglamento General de Inspección de 1985. Desde entonces, la jurisprudencia ha atribuido distintos efectos y consecuencias a estos Planes si bien con notorias diferencias en sus pronunciamientos. Estas diferencias no pueden justificarse siempre por la incidencia que hayan podido tener las normas que, también a lo largo del tiempo, han modificado el régimen jurídico de los Planes de Inspección, y, es por ello, por lo que entendemos que el tema es merecedor de una exposición resumida sobre el “estado de la cuestión”, con la finalidad de llegar a algunas conclusiones sobre la situación en el momento actual.

El tema es de interés porque la elección de los contribuyentes que van a ser objeto de una comprobación inspectora, siempre de carácter selectivo y con una intensidad en las potestades de que dispone la Inspección muy superiores a las atribuidas a los órganos de Gestión, ha sido uno de tantos aspectos en los que las garantías de los ciudadanos-contribuyentes han evolucionado de forma patente. Recordamos aquellas palabras de un profesor –hoy creemos que magistrado- que reflejaban la situación existente hace ya muchos años y que nos conducían al siguiente contexto en el que el Derecho había claudicado ante la realidad: “... la Inspección de los tributos comprueba e investiga a quien quiere, con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar en que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha.”

Ciertamente la realidad descrita queda ya lejana, pero algunos de los problemas antes reflejados se muestran como objeto de permanente tensión entre las exigencias de una Administración eficaz y

eficiente, y las necesarias garantías que deben respetarse en el desarrollo de las funciones que tiene atribuidas. Así, el caso que nos ocupa, cuando ya disponemos de más de treinta años de regulación de los Planes de Inspección, encontramos que todavía presenta interés el problema como resulta del siguiente dato: La reunión, en 2008, de los directores de las administraciones tributarias de 45 economías, en Ciudad del Cabo, bajo los auspicios de la OCDE, con el objeto, entre otras cuestiones, de examinar la incidencia de la globalización en las funciones de las administraciones fiscales, se refieren a la mejora de las relaciones con las empresas, sus asesores y los intermediarios, y con la finalidad de mejorar las relaciones institucionales entre las propias Administraciones (intercambio de información y cooperación), entre sus conclusiones y recomendaciones figura la siguiente: “Las Administraciones tributarias no deben publicar detalles puntuales que definan los métodos de selección de contribuyentes o de sectores para su investigación....puesto que ello podría animar a ciertos contribuyentes a actuar de forma indebida.”

Hemos también de advertir en esta introducción que la mera existencia de unos Planes de Inspección nos presenta dos vertientes de interés que reflejan la tensión a la que hemos hecho referencia: de un lado, encontramos una conexión del tema con determinados principios constitucionales que rigen el funcionamiento de la Administración como son la objetividad y la eficiencia; y de otro, con principios como la interdicción de la arbitrariedad, la seguridad jurídica, etc. Sin embargo el punto en que el tema alcanza mayor relevancia –donde se concitan ambos aspectos– no es otro que el de analizar la forma en que se ha de justificar la selección de un determinado contribuyente y el de concretar los posibles efectos que conllevará una comprobación inspectora carente de la necesaria legitimación. Estas son las cuestiones suscitadas ante nuestros Tribunales de cuyas resoluciones intentaremos dar noticia seguidamente.

II. La evolución normativa

a.- El estado de la cuestión antes de la LDGC

Hemos de partir de la ausencia de regulación de la planificación de las actuaciones inspectoras en la LGT de 1963, por lo que, según hemos anticipado, hasta el RGIT de 1985, no encontramos una norma jurídica que se ocupase del tema, lo que se hacía en el 29 del citado reglamento, ordenando que:

“Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

- a. Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo;*
- b. Como consecuencia de orden superior escrita y motivada;*
- c. En virtud de denuncia pública;*
- d. A petición del obligado tributario.”*

No obstante esta disposición, en un primer momento, las consecuencias de los Planes eran prácticamente nulas, porque a juicio de nuestro Tribunal Supremo la elaboración de tales Planes guardaba solo relación con las actuaciones organizativas generales del Servicio de Inspección, pero no podían identificarse con el procedimiento generador de actos administrativos concretos en que la comprobación consiste (TS, sentencia de 10 de Junio de 1994). Es decir, la naturaleza jurídica atribuida a los Planes era exclusivamente la de ser una cuestión interna, organizativa.

Ante esta situación, y cuando se analizaba la posición del contribuyente, se consideraba que el problema venía a radicar en que los sujetos no podían hacer valer sus derechos constitucionales a la igualdad y a la legalidad por tres motivos: el carácter reservado de los planes de inspección, la ausencia de motivación de la iniciación del procedimiento que conduce a la liquidación, y el carácter reservado de las actuaciones y de las decisiones administrativas (Jaime García Añoveros. Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera, (REDF), núm. 76, Oct.-Dic. 1992).

A pesar de lo anterior y en aplicación del marco normativo antes señalado, se encuentran ya dos resoluciones –al margen de las sentencias que después veremos– del TEAR de Valencia, de 28 de diciembre de 2000 y de 29 de marzo de 2001, en las que se abre paso a una doctrina diferente a la señalada. En estos expedientes, comentados en esta misma revista por Ana María Juan Lozano, faltando la firma en el documento de inclusión del contribuyente en el plan de comprobación, decía el TEAR que, tal ausencia: “supone un vicio de suficiente entidad como para determinar la invalidez del procedimiento, habida cuenta de que los requisitos que el artículo 29 contiene suponen una serie de mecanismos que impiden que la Inspección de los Tributos elija a su antojo la persona a inspeccionar”.

Así pues se justifican las palabras de Ana Juan cuando decía que: “trascendencia de estas Resoluciones se encuentra en que por primera vez se dota de sentido a las normas vigentes respecto al modo de inicio de las actuaciones en conexión con el carácter discrecional de la elección de los sujetos de la comprobación”, pues si bien “en ningún caso se trata de configurar un régimen que impida el inicio de actuaciones inspectoras al margen del contenido de los Planes”, el art. 29 RGIT vendría a operar “como un mandato con dos destinatarios: ni basta con la iniciativa del actuuario ni el superior jerárquico puede eludir las exigencias de formalización escrita y motivada de la autorización u orden a aquél”

b.- Los efectos de la LDGC

Al margen de los efectos que la jurisprudencia ha deducido de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la nueva norma venía a establecer:

Artículo 26. Planes de inspección

La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección.

Como consecuencia de esta disposición, se dictaría el RD **136/2000**, de 4 de febrero, conteniendo un mandato que apenas modificaba el existente el RGIT de 1985 y que ordenaba:

2.- «Artículo 29. Modos de iniciación.

Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

- a. Por propia iniciativa de la inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo.*
- b. A petición del obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 33 bis de este Reglamento.»*

Por su parte, el Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª) en la reciente Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) reiterando una doctrina consolidada con anterioridad, fijaba los efectos de la precitada Ley, declarando:

“SEXTO.- ... como ha señalado esta Sala, la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección era, con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, un acto reservado y confidencial, tanto si se referían al Plan Nacional de Inspección como a sus planes desagregados. Por tanto, la Administración no estaba obligada a notificar las concretas decisiones de inclusión.

A partir de dichas Ley, continuaron teniendo carácter reservado y confidencial, si bien los contribuyentes dispusieron desde entonces de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que hubiese podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo plan...”

c.- La situación actual

Finalmente, la situación normativa actual viene dada por las siguientes disposiciones que destacamos como relevantes.

En primer término, la LGT (2003) en el artículo 34 (Derechos y garantías de los obligados tributarios) reconoce el “ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.”

Y en su artículo 116 (Plan de control tributario) viene a disponer:

“La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.”

Por su parte, el RGIAT, al ocuparse de la “Planificación de las actuaciones inspectoras” dispone en el artículo 170 (Planes de inspección) lo siguiente:

- “1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras... conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad....
5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y *directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones* inspectoras en el año de que se trate.
7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y *los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.*
8. *La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.*

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación *se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.*"

Puede decirse que, si bien la Ley apenas introduce cambios respecto de la LDGC, el Reglamento, partiendo de la naturaleza organizativa de los Planes, ha procurado dos cosas distintas: incorporar el contenido de algunas sentencias y flexibilizar las posibilidades de inicio de actuaciones al margen de los Planes. Pero ambas finalidades, según veremos, no significan desde luego un avance respecto de la situación anterior en cuanto a respaldar decisiones de tribunales en mayor medida garantistas que aquellas otras cuyos contenidos pasan ahora a tener carácter reglamentario.

Ahora bien, y a ello dedicamos los epígrafes siguientes, cualquier intento por vía reglamentaria de modificar lo que se ha consolidado por los tribunales, no debe abordarse con la exclusiva perspectiva de enfrentar normas con sentencias y en un plano formal, sino que debe examinarse desde la validez y consistencia de los argumentos que respaldan una u otra posición, pues, según la Constitución, la potestad reglamentaria se ejerce de acuerdo con la Constitución y las leyes, y la Administración actúa con sujeción a la Ley y al Derecho. Serán, pues, estos los parámetros que nos indicarán en qué forma debe ser interpretado el nuevo reglamento al que hemos hecho referencia.

III. La naturaleza de los Planes de Inspección

Antes de adentrarnos en el examen de la jurisprudencia referente a los efectos de los Planes de Inspección en relación con el inicio de cualquier procedimiento de comprobación, es necesario hacer un resumen del tema que enunciarnos, pues la cuestión de la naturaleza de estos Planes puede haberse desenfocado para obtener de ello unas consecuencias inapropiadas en relación con el tema que después abordaremos.

A este efecto, y sin entrar a discutir cual sea la verdadera naturaleza de los Planes de Inspección (de este tema nos ocupamos en la obra Estatuto del Contribuyente. Francis Lefebvre. 1999), diremos que la doctrina que les atribuye un carácter interno y meramente organizativo, defiende también dos consecuencias necesarias.

En primer lugar, el carácter reservado que han de tener los Planes, "lo cual es totalmente lógico, pues lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda, por cuanto enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente "amnistía" fiscal de las sanciones..." (doctrina que se reitera desde la sentencia de 28 de octubre de 2009, del Tribunal Supremo -rec. 2364/2003 Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo-). Hemos de advertir que no sólo estamos de acuerdo con esta doctrina sino que tampoco hemos encontrado jurisprudencia que la rechace.

En segundo lugar, que la planificación de actuaciones no afecta a los derechos del contribuyente, como se declara por el TEAC, en la Resolución de 25 de julio de 2007 (rec. 3418/2004): "TERCERO:... Los planes de Inspección, tal como se ha indicado por este Tribunal Central entre otras en resolución de 15 de octubre de 2004 (R.G. 4140-2001) tienen carácter reservado y no afectan a los derechos individuales pues como se ha indicado "...tanto la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección como, en

su caso, la autorización del Inspector-Jefe si la inspección se realiza sin sujeción a un plan previo, son actos de trámite, de carácter reservado y confidencial, que per se no afectan a los derechos subjetivos del contribuyente y así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 de octubre de 2000 y 17 de febrero de 2001. Se trata, en definitiva, de medidas referentes al funcionamiento interno de la Administración, encaminadas a asegurar el respeto a los principios de eficacia y coordinación a que se refiere el artículo 3.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Requerir una autorización motivada del Inspector-Jefe cuando la inspección no se efectúa según un plan previo, responde a la necesidad de evitar toda arbitrariedad. Pero, insistimos, se trata de actos que no alteran los derechos del obligado tributario, no existiendo, en consecuencia, obligación de incorporar esta documentación en el expediente”.

Naturalmente, este razonamiento consideramos que carece de fundamento pues siendo cierta una parte del mismo –el carácter reservado y ser un instrumento al servicio de los principios que se mencionan, así como de la interdicción de la arbitrariedad- sin embargo no debe confundirse este plano con la posibilidad de que un contribuyente pueda conocer el motivo por el que es objeto de una comprobación que, por naturaleza, es siempre selectiva.

IV. Los efectos de los Planes ante el inicio del procedimiento inspector

Según venimos exponiendo, ésta es una cuestión distinta de la correspondiente a la naturaleza de los Planes de Inspección, al menos parcialmente, pues lo que interesa ahora es conocer si la forma de inicio –planificada o por orden del superior- puede afectar a un determinado procedimiento inspector que vaya a desarrollarse respecto de un concreto contribuyente, pues entendemos que, tengan, o no, carácter organizativo y reservado, o sea otra su naturaleza, una cosa es la existencia misma de un Plan de Inspección, general o desagregado, que incide en la organización y en el funcionamiento de la Administración, y otra distinta es la incidencia que estos planes deben tener ante un determinado sujeto.

Así, de una lectura detenida de las normas de la LGT que regulan las diferentes formas de inicio de los procedimientos encomendados a los órganos de Gestión – comprobación limitada, verificación de datos, etc.-, siempre se deduce que existen unas causas determinantes del inicio del procedimiento –disparidad de los datos declarados con los obrantes en poder de la Administración, etc.- pues pasar desde los controles internos que realizan estos órganos y que afectan a la totalidad de declaraciones presentadas, a la comprobación individualizada requiere un motivo. Sin embargo, en la regulación del procedimiento inspector, la causa que resulta determinante de su actuación –siempre individualizada y selectiva- la encontraremos normalmente en la ejecución de un Plan de Inspección o, según hemos visto, en concretas circunstancias al margen del plan.

A este efecto ya podemos adelantar que la jurisprudencia vertida sobre la materia nos desvela la existencia de dos posiciones distintas. La defendida por el TS y la AN en muchos casos que viene a declarar en resumen que: los Planes de Inspección son reservados; que la inclusión del contribuyente en el plan es acto de trámite; y, como corolario, no son recurribles, siendo sus defectos subsanables, etc. Aunque también es cierto que estos tribunales les han reconocido en ocasiones un efecto indeterminado sobre el procedimiento inspector. Es el caso de la sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2001 (rec.

8312/1995 Ponente: Sala Sánchez, Pascual), que afirmaba: “Ha de añadirse, conforme se hizo constar en la sentencia de 20 Oct. 2000, que las conclusiones expuestas no han quedado desvirtuadas porque el art. 26 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, haya dispuesto que la Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año al Plan Nacional de Inspección, habida cuenta que, *sin perjuicio de la operatividad que puedan desplegar esos criterios como referente de los concretos procedimientos inspectores que puedan ser incoados a un contribuyente*, su publicación anual ni transmuta la naturaleza de acto de trámite de un acuerdo de inclusión de un contribuyente en el plan de inspección de una Concreta Unidad Regional ni supone que ese acuerdo deba ser notificado con los requisitos de un acto administrativo, carácter del que carece, ni significa tampoco que se trate de un acto equivalente al de iniciación de actuaciones inspectoras sujeto a comunicación al interesado en los términos a que se refiere el art. 30 y concordantes del Reglamento de la Inspección a que quedó hecha mención”. (Fto Jur 2º)

Y, por otra parte, la posición defendida por algunos Tribunales Superiores de Justicia –aunque no hemos consultado la jurisprudencia de la totalidad de estos tribunales, el resultado ha sido una “curiosa” coincidencia en los casos analizados-. Para estos, la planificación de las actuaciones sí despliega indudables efectos en cada concreto procedimiento inspector, efectos que pueden llegar a invalidar las actuaciones desarrolladas.

Al solo efecto de ordenar la exposición de las decisiones de nuestros tribunales, hemos seleccionado un conjunto de temas en los que examinaremos las distintas respuestas que, en cada caso, se han producido.

a. La motivación en el inicio del procedimiento: planes u orden motivada y escrita. Efectos.

En esta materia, las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2000 y de 4 de octubre de 2004 (Ponente: Fernández Montalvo, Rafael) han venido siendo referentes de los pronunciamientos posteriores en el sentido en que lo expone la de 28 de octubre de 2009 (rec. 2364/2003 Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo): “En relación con la infracción por la sentencia recurrida del art. 29 del Reglamento General de Inspección de los Tributos... al no haberse respetado ninguna de las dos posibilidades que existen para iniciar de oficio las actuaciones: (o por inclusión del contribuyente en los planes específicos o bien mediante autorización u orden escrita y motivada de un superior jerárquico), es de recordar que la sentencia de 4 de octubre de 2004... ya advirtió que es reiterado el criterio de esta Sala que considera a *la inclusión en el Plan de Inspección como un acto de trámite que no es obligado notificar y que no es susceptible de recurso independiente*. La doctrina jurisprudencial al respecto puede resumirse en los siguientes términos:... c) La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es *un acto de trámite, reservado y confidencial, que “per se” no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional*... d) Lo afirmado anteriormente no ha quedado desvirtuado por lo ordenado, con posterioridad, por el art. 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”. (Fto. Jur. 6º). En el mismo sentido la más reciente sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín).

Tal fundamentación es empleada por el TEAC para negar al contribuyente el acceso a esta información argumentando que: “Lo determinante es que el contribuyente cuando comience una Inspección conozca el alcance de la misma y si entiende que la comprobación debe ser de carácter general en lugar de parcial que solicite la ampliación de la misma” (Resolución de 25 Jul. 2007, rec. 3418/2004. Fto Jur. 3º)

Por su parte, la Audiencia Nacional, en un supuesto en el que no constaba la orden de carga en el plan de inspección ni se había notificado ni motivado a la recurrente, ni había tampoco constancia de la orden superior, motivada y escrita, recogiendo la STS de 3 de abril de 2008, viene a realizar un razonamiento en una doble dirección, pues, por una parte declara que: “Debe significarse que el art. 18 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sometía, con carácter ordinario, el ejercicio de las funciones inspectoras a los Planes de Inspección, ... sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad ... Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección”.

Sin embargo este primer razonamiento, a continuación viene a resolver el caso con los siguientes argumentos: “... conviene recordar, tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, que, además, *el acta incoada a la recurrente tuvo igualmente origen en la facultad de comprobación de la que goza la Administración*, al amparo del art. 109, en relación con el art. 121, ambos, de la Ley General Tributaria,... no pudiendo entenderse infringido ningún precepto tributario *al ser la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del sujeto pasivo*, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras...”

En último término, *aun cuando se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector Actuario. no por ello estaríamos ante un supuesto de nulidad*, pues la competencia decisoria permanece en manos del propio Jefe, que con el acto final de liquidación habría convalidado, en su caso, esa inicial falta de autorización, caso de concurrir, pues si los vicios de competencia jerárquica son susceptibles de convalidación por parte del órgano efectivamente competente, ratificando la actuación del órgano inferior, con mayor intensidad jugará el principio de conservación de los actos cuando el órgano inferior, en este caso el Inspector actuario, no ostente competencia expresa y directa para dictar actos administrativos, sino que sus atribuciones concluyen en la función investigadora y comprobadora preparatoria a la poste del ejercicio de la competencia propiamente dicha”. (Fto Jur. 4ª) Sentencia de 16 Jul. 2009 (rec. 94/2006 Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José).

Ahora bien, la posición de la Audiencia Nacional podemos decir que, a pesar de lo anterior, ha evolucionado desde posiciones no muy lejanas, pues en la sentencia de 10 de febrero de 2005 (rec. 468/2002 Ponente: Atienza Rodríguez, Felisa), ante una alegación de arbitrariedad, animosidad y falta de objetividad con la que el actuario desarrolló su labor, concluye como posible solución la siguiente: “sólo manifestar que cualquier posible “exceso” en que pudiera haber incurrido el actuario, caso de que así hubiera acontecido, no puede determinar la nulidad de las actuaciones inspectoras pretendida por la parte, y ello sin perjuicio de que la actuación del Inspector actuario pueda, en su caso, ser objeto de reclamación en queja por el directamente afectado o interesado, en aplicación del artículo 106 de la Ley General Tributaria”. (Fto. Jur. 3º)

Por otra parte, y en cuanto a los efectos que podría acarrear la falta de motivación del inicio del procedimiento –la correspondencia con el Plan de Inspección- la SAN de 30 Sep. 2009 (rec. 455/2006 Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás) con remisión a la STS de 20 de julio de 1992, hace una larga argumentación

al respecto que resumimos en lo esencial: “La teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declararon nulas y, por supuesto, de la retroacción de éstas para que se subsanen las irregularidades detectadas... Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera de plazo previsto, cuando éste tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión”.

En lo que al recurso que examinamos interesa, cabe apelar a las dos siguientes: 1º) que aunque no hubiera existido la infracción formal, la decisión de fondo hubiera sido la misma. En tal caso no tiene sentido anular el acto recurrido por vicios formales y tramitar otra vez un procedimiento cuyos resultados últimos ya se conocen. ... 2º) Que el vicio de forma haya influido realmente en la decisión de fondo, siendo presumible que ésta hubiera podido variar de no haberse cometido el vicio procedimental, en cuyo caso interesa distinguir el supuesto en que la decisión de fondo es correcta a pesar de todo. Lo que procede entonces es declararlo así y confirmar el acto impugnado. El principio de economía procesal obliga a ello”.

En base a ello, se trata de suprimir cualquier efecto que un vicio de esta naturaleza pudiera tener sobre el procedimiento inspector una vez concluido. Así, y con argumentos semejantes, el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010, declara: “El motivo deviene inconsistente si no se acredita que la iniciativa de incoar actuaciones contra la recurrente no obedece a ningún plan preestablecido pero, aun cuando así fuera, y se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector actuario, no por ello estaríamos ante un supuesto de nulidad, pues la competencia decisoria permanece en manos del propio Jefe, que con el acto final de liquidación habría convalidado, en su caso, esa inicial falta de autorización, caso de concurrir, lo que dista de estar acreditado, pues si los vicios de competencia jerárquica son susceptibles de convalidación por parte del órgano efectivamente competente, ratificando la actuación del órgano inferior, con mayor intensidad jugará el principio de conservación de los actos cuando el órgano inferior, en este caso el Inspector actuario, no ostente competencia expresa y directa, esto es, para dictar actos administrativos, sino que sus atribuciones forman parte de la actividad investigadora y comprobadora preparatoria a la postre del ejercicio de la competencia propiamente dicha.”

En conclusión, deben resaltarse por tanto como argumentos esenciales en esta forma de entender el problema que:

- los planes tienen carácter reservado y la inclusión de un contribuyente en un procedimiento no requiere comunicación
- la falta de mención al plan o a la orden del superior, no afecta a los derechos de los contribuyentes
- la Administración dispone de una competencia genérica para comprobar
- el inicio del procedimiento inspector no es sino la continuación del iniciado por la presentación de la declaración del contribuyente

- la falta de motivación del inicio del procedimiento solo afectaría al actuuario, por lo que la posterior intervención del inspector jefe, convalidaría las actuaciones desarrolladas.

Frente a estos criterios, hemos de oponer los razonamientos en que se han amparado algunos Tribunales Superiores que, con mejor doctrina, han venido a dar respuesta a los temas anteriores y a otros que no se habían suscitado en las sentencias anotadas.

Comenzaremos en esta exposición resumida con la sentencia de 3 de junio de 2010 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. 676/2008. Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) que, acogiendo lo ya declarado en la de 12/01/09, dictada en el recurso 3174/2006 (que modificaba la doctrina seguida con anterioridad), repasa, con la intención de rebatirlos, los argumentos en que se ha apoyado la Audiencia Nacional y, en menor medida, el Tribunal Supremo:

“...el procedimiento inspector sólo puede iniciarse por inclusión del inspeccionado en los planes específicos o por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo; ... sin la concurrencia de alguna de dichas dos circunstancias habilitantes no puede tener lugar tal iniciación, con la derivada consecuencia de la nulidad del procedimiento inspector en caso de inexistencia de las causas o circunstancias normativas expresadas; en definitiva, no es que la inconcurrencia de carga en el plan u orden superior escrita y razonada genere o no indefensión al inspeccionado (indefensión, desde luego, inexistente -ya que el contribuyente tiene intactas todas las posibilidades defensivas-, pero irrelevante a los efectos que nos ocupan), sino que -simple y sencillamente- no resulta plausible la existencia de un procedimiento inspector sin que se de alguna de las causas que normativamente autorizan o facultan su iniciación.

Es cierto que la iniciación de un procedimiento inspector es un acto de trámite... no impugnabile de manera independiente; mas no lo es menos que, en nuestro sistema jurídico-administrativo (y tal y como resulta, entre otros, del párrafo segundo del precitado apartado 1 del art. 107 de la Ley 30/1992), la impugnación de tal acto de trámite puede válidamente efectuarse al recurrir la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inspector -que es precisa y cabalmente lo sucedido en el caso de autos-.

Por otra parte, ninguna relevancia tiene en la cuestión que examinamos el hecho de que los planes tengan carácter reservado y no puedan ser objeto de publicidad, pues de lo que se trata no es de exigir que los mismos sean notificados a los incluidos en el mismo, sino de que, una vez iniciada una actuación inspectora, y ante la alegación de falta de alguno de los “títulos” habilitantes de tal actuación, se acredite la existencia de causa legal de iniciación;... es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan. Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe. Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso, sin necesidad de entrar a considerar las demás cuestiones suscitadas en el mismo, pues su eventual estimación o desestimación en nada alterarían el contenido de la sentencia.

Finalmente, indicar que -a diferencia de lo que podría sostenerse en relación con el procedimiento de gestión- el procedimiento inspector de ninguna manera puede entenderse que sea continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del contribuyente, sino que es un procedimiento independiente (por más que su objeto sea inspeccionar lo declarado por el contribuyente), que puede o no ser iniciado (lo que revela claramente que no es necesaria continuación de la declaración del contribuyente) y, sobre todo, que únicamente cabe su iniciación de oficio (con la salvedad reseñada de petición del obligado tributario) y siempre que lo sea por alguna de las causas normativas ya vistas...”

Esta misma argumentación es la que se sostiene por el mismo Tribunal en las sentencias de 12, 28 de enero y 30 Sep. 2009, no obstante haber estimado en ocasiones que puede haber actos del contribuyente que tengan trascendencia suficiente como para justificar el inicio del procedimiento de inspección aún sin hallarse incluido el contribuyente en un plan de inspección ni constar la orden motivada del Inspector Jefe para la incoación de las actuaciones inspectoras. (Sentencia de 27 Jul. 2007, rec. 2639/2005 Ponente: Piquer Torrome, José Luis)

Junto al precitado Tribunal, también el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera nulas las actuaciones inspectoras desarrolladas al margen de los planes o sin autorización motivada del inspector jefe, razón por la cual las pruebas obtenidas en un procedimiento de investigación nulo, no pueden reputarse como válidas a pesar de tratarse de un acta de conformidad (Sentencia de 27 Mar. 2008, rec. 561/2004 Ponente: Canabal Conejos, Francisco Javier y en idéntico sentido la del mismo Tribunal de 21 Feb. 2008, rec. 139/2004 Ponente: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco). Destacamos algunos razonamientos del Tribunal ya que, llegando a la misma conclusión que el TSJ de la Comunidad Valenciana, son diferentes:

“Debe traerse a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León con sede en Valladolid con cita de las Sentencias de 12 de julio de 2006,... siguiendo el criterio ya sostenido en sendas Sentencias de 9 de mayo de 2006 (recursos 854 y 855 de 2002), señalaba ... nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí, a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación. Es decir, no puede pretender el particular, el obligado tributario, sustituir la apreciación de la administración en este punto por la suya propia, pero sí puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general.... esa exigencia de objetividad en la función fiscal, y el sometimiento pleno a la ley y al derecho, unidos a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos suponen una fuente de legitimación en el actuar de la administración y en el derecho de los ciudadanos que pueden -y deben- servir de base al control de la administración,.....

Si esto no es así, podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder (que siempre es problemática, como señala la doctrina), bien a través del instrumento del control de la proporcionalidad, e interdicción de la “excesividad”. Ciertamente, en un primer momento no se podrá plantear la impugnación, por estos motivos, pues la decisión de inspeccionar o no a un contribuyente es un acto de trámite... por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación..... Con esta falta de acreditación no se aseguran las garantías del artículo 29.1 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, que exige la inclusión en el plan específico de cada funcionario o bien la autorización motivada y escrita extra plan, antes de iniciar el procedimiento. La consecuencia de ello es que las actuaciones practicadas con ocasión de tal acta de inicio fueron nulas.”

Y, junto a los de Madrid y la Comunidad Valenciana, el TSJ de Castilla y León de Valladolid, en la sentencia de 9 de mayo de 2006 (rec. 854/2002 Ponente: Picón Palacio, Agustín) a la que se refieren las anteriores, adelantaba estas mismas conclusiones afirmando que: “si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector Jefe. Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso..”

b. La inclusión en el plan de un contribuyente puede ser controlable.

En segundo lugar, hemos de referirnos a algunas sentencias que dejan entrever la posibilidad –pues no se afirma de modo terminante- de que la inclusión de un contribuyente en un plan pudiera ser controlable y ello por tratarse de un criterio contrario al manifestado por el TS en Sentencias de 20 Oct. 2000 y 17 Feb. 2001, cuando afirmaba que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es, por tanto, recurrible.

Tal es lo que se desprende de la sentencia del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002, del Tribunal Supremo, cuando dice: “CUARTO.-... hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección.”

También de la sentencia del mismo Tribunal, de 19 Jul. 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) cuando afirma: “SEXTO.- ... como ha señalado esta Sala, la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección era, con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, un acto reservado y confidencial, tanto si se referían al Plan Nacional de Inspección como a sus planes desagregados. Por tanto, la Administración no estaba obligada a notificar las concretas decisiones de inclusión.

A partir de dichas Ley, continuaron teniendo carácter reservado y confidencial, si bien los contribuyentes dispusieron desde entonces de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que *hubiese podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo plan*”

c. La constancia en el expediente de la orden de carga y sus requisitos

La posición defendida en la STS de 19 de julio de 2010, ya citada, y ante la duda sobre el motivo por el que se inspeccionaba a un contribuyente consistía en declarar que: “En definitiva, todo obligado tributario puede ser receptor de un procedimiento de comprobación e investigación,... sin que pueda descartarse, por el simple hecho de no obrar unido al expediente el acuerdo de inclusión en un plan, que la fórmula

elegida por la Administración en el caso actual no sea la del repetido artículo 19 , que tiene por objeto acotar las actuaciones a realizar en un periodo determinado y seleccionar los contribuyentes destinatarios, ni que entre ellos se encontrara la empresa demandante. (Fto. Jur. 6º)

Por su parte, el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010 (rec. 6345/2008) con apoyo en la jurisprudencia que se cita en ella viene a decir: “ ... hay que hacer referencia en primer lugar a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 2 Jun. 2006 que señala: «(...) No olvidemos que como ya tuvo ocasión de declarar esta Sala la Sentencia de 12 Nov. 2004... basta con que esté acreditada la orden de carga de trabajo para entender suficientemente motivada el inicio de actuaciones inspectoras contra la recurrente ... ”

En relación con este mismo tema, y sobre la parte a quien incumbe probar la inexistencia de motivación en el inicio del procedimiento, la Audiencia Nacional, en sentencia de 11 de enero de 2007 (rec. 145/2005 Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes) dice que “aún no constando la orden del Inspector Jefe, siendo competente el actuante y no habiéndose acreditado que la realización de las actuaciones de comprobación sea arbitraria o exista en su iniciación desviación de poder, no puede concluirse la nulidad del procedimiento”.

Sin embargo, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2010 (rec. 676/2008 Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) sostenía que: En los casos en que el contribuyente inspeccionado alegue la inexistencia de carga en el plan u orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, es a la Administración a quién incumbe la carga de probar la presencia en el caso de alguna de las dos circunstancias de referencia, habida cuenta que ello es algo que necesariamente debe constar en el expediente administrativo (cuya remisión incumbe -obviamente- a la Administración demandada); y ello amen de que nos encontraríamos ante un hecho negativo, que constituiría probatio diabólica para el particular recurrente que la alega, además de que la conclusión sentada vendría -por ende- avalada por el art. 217.6 LEC (de supletoria aplicación en esta jurisdicción), pues es la Administración demandada la que tiene mayor -por no decir única- disponibilidad y facilidad probatoria para aportar el correspondiente documento que acredite la inclusión en un plan específico o la orden escrita y razonada del Inspector-Jefe”. (Fto. Jur. 3º)

d. La orden del superior escrita y motivada

Finalmente, no podemos desatender una referencia al caso en que las actuaciones se inicien como consecuencia de la orden del superior escrita y motivada que habilita, junto a los Planes de Inspección, dicha actuación.

En relación a esta cuestión, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 3 de Junio de 2010 (rec. 676/2008 Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) en óbito dicta dice: “Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material; de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria.”

Ahora bien, lo que sí resulta necesario es la existencia de la orden escrita, pues, como defiende la STSJ de Madrid, de 21 de febrero de 2008 (rec. 139/2004 Ponente: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco): “ha de analizarse si la orden del Inspector jefe a la que se refiere la diligencia de 14 de Marzo de 2000 se ajusta a los anteriores parámetros. Debiéndose concluir que no se ha acreditado la existencia de la “autorización escrita o motivada del Inspector-Jefe respectivo”... Conviene significar que en su actual vigencia, según redacción dada por la disposición final 1ª, 2. del R.D. 136/2000, de 4 febrero que entró en vigor el 3 de marzo de dicho año, es decir con anterioridad a la comunicación del inicio de las actuaciones, el precepto exige, en defecto de plan previo, la “orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo”, de lo que se deduce que, antes bastaba con la autorización, incluso verbal, aunque siempre motivada, del Inspector-Jefe respectivo. En el supuesto que nos ocupa y no constando en el expediente administrativo remitido a esta Sala, de forma que los únicos elementos de juicio del que dispone el Tribunal son las propias alegaciones de la parte y de ellas no podemos en modo alguno estimar que la autorización del Inspector Jefe, además de no contar por escrito, se encuentre motivada de forma que el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso”. (Fto. Jur 8º)

V. Conclusiones

Nuestra conclusión se ha de proyectar necesariamente sobre la situación actual en la que las normas reglamentarias han suprimido algunas de las referencias que de hacían en el RGIT de 1985 que daban sustento a muchas de las sentencias mencionadas. Sin embargo, como hemos advertido anteriormente, esta circunstancia no puede suponer que los razonamientos que consideramos adecuados dejen de tener validez si se fundamentan en la Constitución, la Ley y el Derecho, pues la potestad reglamentaria está sometida a ellos.

Finalmente, aunque resulte una obviedad, entendemos que los razonamientos empleados por los Tribunales Superiores de Justicia que hemos reproducido, tienen una coherencia y un fundamento técnico y jurídico que les dotan de un rigor y claridad que nos ahorran cualquier comentario al respecto.



Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria

Jaime Aneiros Pereira

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

Resumen

La nueva regulación legal del blanqueo de capitales establecida por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, establece una serie de medidas de obligado cumplimiento para empresas y profesionales. Entre los sujetos obligados se citan expresamente a los auditores, abogados y asesores fiscales. Estos profesionales tienen que conocer el contenido de la Ley para cumplir con sus obligaciones como sujetos obligados y para asesorar a sus clientes respecto de sus obligaciones. Desde esta perspectiva se analiza la situación en la que este marco legal sitúa a estos profesionales.

Palabras clave:

Blanqueo de capitales. Medidas de diligencia debida. Medidas de diligencia debida respecto de clientes y conservación de documentos. Medidas de diligencia debida respecto de productos u operaciones. Seguimiento continuo de la relación de negocios.

Abstract

The new legal regulation of money-laundering established by Law 10/2010, April 28, for the prevention of money laundering and financing of terrorism, provides a series of legally binding provisions for businesses and professionals. Specifically among these subjects are mentioned auditors, lawyers as well as tax advisers. These professionals have to know the contents of the Law to fulfill their obligations as covered subjects and to advise their clients to its obligations. An overall view is offered of the difficult situation in which some legal professionals find themselves in light of the prevention of money laundering in Spain.

Keywords:

Money Laundering. Due Diligence Measures. Customer due diligence and record-keeping. Monitoring transactions and other issues. Continuous monitoring of the business relationship.

Las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales a cargo de determinados profesionales: una fuente de información tributaria^{1*}.

Sumario

1. Introducción.
2. El blanqueo de capitales: concepto y elementos.
 - 2.1 Concepto.
 - 2.2. Los comportamientos típicos.
 - 2.3. El ámbito objetivo de las conductas.
 - 2.4. La intención de los comportamientos sobre los bienes.
3. Las obligaciones establecidas por la legislación administrativa a los profesionales del ámbito tributario.
 - 3.1 Las obligaciones de colaboración en la prevención del blanqueo de capitales.
 - 3.2 Los abogados y los asesores fiscales como destinatarios de las obligaciones.
 - 3.3. Las obligaciones de colaboración relativas a la identificación de los clientes.
 - 3.4. Examen de las operaciones y comunicación de las operaciones.
 - 3.5. La conservación de la documentación de las operaciones.
 - 3.6. Las obligaciones de no hacer contempladas por la Ley.
4. El incumplimiento de las obligaciones y las sanciones.
5. Las implicaciones tributarias de la normativa antiblanqueo. En particular, el intercambio de información.
 - 5.1. El ordenamiento tributario en las fases del ciclo del blanqueo de capitales.
 - 5.2. Intercambio de información.
6. Conclusiones.

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

1. Introducción.

La lucha contra el blanqueo de capitales ha venido centrando, a veces de modo silencioso, la actuación de las distintas Administraciones nacionales y también la actividad legislativa de los parlamentos nacionales o de los organismos internacionales. La lucha contra la delincuencia económica, entendida en sentido amplio, tiene como uno de sus pilares la prevención del blanqueo.

Esta periódica actualidad de la cuestión tiene su origen en distintos factores como son la lucha contra la criminalidad organizada o contra el terrorismo pero ha vuelto a la más candente actualidad de la mano de ciertas prácticas irregulares de financiación de partidos políticos y por la crisis financiera internacional, así como por la recientemente aprobada Ley 10/2010, de 28 de abril.

Desde un punto de vista conceptual, el lavado de dinero consiste en introducir en los circuitos legales bienes o dinero que tienen su origen en actividades delictivas. La reacción del ordenamiento ante este tipo de comportamientos es, por una parte, el castigo del delito y, por otra, el comiso de los bienes². Así las cosas, podemos pensar que estamos ante conductas más cercanas a la represión del contrabando que al ámbito estrictamente tributario o, incluso, al de la defraudación tributaria. En realidad, se trata de tres situaciones perfectamente diferenciadas que no tienen por qué confundirse pero que, en ocasiones, unen sus caminos. En efecto, puede decirse que se trata de vías paralelas que tienen estaciones comunes.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que si en un primer momento se acude a la vía represiva, la lucha contra estas actividades se sirve de instrumentos jurídicos previstos en otras ramas del ordenamiento. Así, se intenta evitar el blanqueo a través de la represión penal pero las dificultades probatorias y de investigación hacen que se busque disminuir los beneficios de los blanqueadores. Es aquí donde la tributación de las rentas de origen ilícito ha alcanzado importancia en la mayoría de los países³. Finalmente, se pretende evitar el acceso a los canales normales y legales de determinadas actividades y de servicios. Para ello se establecen obligaciones de colaboración de determinados sujetos y se utilizan potestades de comprobación.

Centrándonos ya en las relaciones entre blanqueo y ordenamiento tributario, existen puntos comunes entre ambas cuestiones, zonas en las que confluyen las conductas o las medidas adoptadas para evitarlas. Quizás el punto más fácilmente identificable, a priori, sea el que deriva de la tributación de los bienes o

2 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Algunas cuestiones político-criminales en el llamado delito de blanqueo", La Ley, Tomo 5, 1998.

3 Sobre las posturas relativas a la tributación de las actividades ilícitas debe consultarse el trabajo de SOLER ROCH, M.T., "La tributación de los actos ilícitos", *Civitas-REDF*, m. 85, 1995, p. 10 y ss. Más recientemente, HERRERA MOLINA, P.M., *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*, IEF, Madrid, 2003, p. 71 y ss. También puede verse en HERRERA MOLINA, P.M. y BLÁZQUEZ LIDOY, A., "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, p. 1170 y ss.

Precisamente, uno de los sectores sujetos a especial comprobación es el de los asesores fiscales

rentas puestas de manifiesto en la fase de afloración de las rentas, esto es, la cuestión de las ganancias no justificadas de patrimonio⁴.

Siendo ello así, lo cierto es que otro de los aspectos en el que se pone de manifiesto la existencia de ese nexo de unión es el de la información tributaria y el de la información antiblanqueo. El artículo 94 de la LGT contempla

la posibilidad de que los órganos de la Administración tributaria soliciten información, y utilicen dichos datos, al SEPBLAC. Además, se prevé la cesión en ambas direcciones. De este modo, se viene a establecer un sistema de vasos comunicantes entre los dos ámbitos de actuación administrativa, con la potencial ambivalencia de los datos. Ello es importante porque, como veremos, las obligaciones impuestas a los profesionales del ámbito del asesoramiento tributario, por la normativa de prevención del blanqueo de capitales, suponen una importante fuente de información que puede ser utilizada para descubrir hechos imponible no declarados o bases imponibles falsamente cuantificadas. Destacamos este aspecto porque, si bien esta posibilidad ya existía con la anterior regulación, la amplitud de las obligaciones impuestas por la normativa antiblanqueo hace que, en la práctica, se reduzca uno de los límites con los que cuenta la obtención de información por la Administración tributaria: el secreto profesional⁵. Quiere decirse con ello que el contenido de la información es más amplio en el ámbito de la lucha contra el blanqueo de capitales que en materia tributaria. De ello resulta que, por la aplicación del intercambio de información entre administraciones, se tenga acceso a datos que no se obtendrían por el cumplimiento de las obligaciones de información tributaria.

Otra de las zonas comunes ha sido y es el de la utilización de los paraísos fiscales para depositar fondos, residenciar sociedades o, simplemente, canalizar movimientos financieros que, en unos casos, tienen como objetivo blanquear dinero y, en otros, defraudar a la Hacienda Pública, sin descartar que ambas finalidades puedan estar presentes en las mismas operaciones.

4 Esta institución fue ampliamente estudiada en la doctrina tributaria por JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *Los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1996 y por CHICO DE LA CÁMARA, P., *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1999, especialmente por lo que interesa a este trabajo, pp. 186 y ss y 263 y ss. También debe citarse el trabajo de ZORNOZA PÉREZ, J.J., y MARIN-BARNUEVO FABO, D., "Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario", CT, n. 71, 1994, p. 92 y ss. Las SSTs de 21 de diciembre de 1999 (RJ 1999/9436) y la de 27 de septiembre de 1994 (RJ 1991/7227) han señalado que "si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones".

5 Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 162 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993, p. 200 y ss; SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 190 y ss; SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p. 184. Todos estos autores analizan el contenido del secreto profesional de los asesores y su repercusión desde el punto de vista de los derechos constitucionales. Sobre esta cuestión también se ha pronunciado MALLADA FERNÁNDEZ, C., "La normativa preventiva del blanqueo de capitales (Ley 19/1993) y los nuevos límites del secreto profesional de los abogados y asesores fiscales", *Nueva Fiscalidad*, n. 5, 2009, p. 83 y ss.

Por otra parte, se observan situaciones en las que los mismos canales se utilizan para llevar a cabo estas actividades. Así, lo ha destacado el SEPBLAC en relación con el llamado fraude carrusel en el IVA o con la utilización del sector inmobiliario. Estos puntos de coincidencia propician, por el juego del intercambio de información, que determinadas medidas tributarias puedan ser también utilizadas para la lucha contra el blanqueo de capitales y viceversa.

Esta última circunstancia no ha pasado desapercibida en las últimas reuniones del G20, a raíz de la crisis financiera internacional, al hacer hincapié en la necesidad de que determinados sujetos comuniquen los movimientos sospechosos de blanqueo de capitales⁶. Por otra parte, también se ha ido ampliando a nivel internacional el ámbito de los llamados delitos predicado o delitos subyacentes, incluyendo la cuota defraudada en el delito fiscal. Así se contempla, de algún modo, en la Directiva 2005/60⁷ y se incluye, ahora, en la definición de blanqueo de capitales que contiene.

La Ley 10/2010, de 28 de abril de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo (LBCFT) camina en las direcciones señaladas. Destaca el endurecimiento del régimen de los sujetos obligados a suministrar información⁸. 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. 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 si se produce un efectivo intercambio de información entre los órganos de la Administración tributaria y los encargados de luchar contra el lavado de dinero.

Por otra parte, si tenemos en cuenta a los sujetos de la obligación tributaria, nos encontramos con que el Plan de Control Tributario para 2010 establece como uno de los ámbitos de actuación intensiva el de la lucha contra el blanqueo de capitales, completándose esta previsión en los Planes Parciales del Departamento de Inspección y de Aduanas. Por ello, no sólo los órganos administrativos sino también los contribuyentes pueden encontrarse con que algunas operaciones pueden ser objeto de comprobación con una finalidad dual.

Los profesionales del asesoramiento tributario, como los abogados o asesores fiscales, también se encuentran obligados por la normativa antiblanqueo y no por su condición de contribuyentes sino por la del ejercicio profesional. El SEPBLAC ha señalado que, precisamente, uno de los sectores sujetos a especial comprobación es el de los asesores fiscales. Se trata con ello de evitar que estos profesionales participen en las tramas de lavado de dinero.

La LBCFT establece una serie de obligaciones para un amplio abanico de personas, entre los que se encuentran sujetos tradicionalmente obligados como las entidades financieras, aseguradoras, empresas

6 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".

7 La STJUE de 1 de octubre de 2009 (TJCE 2009/301) condena a España por el retraso en adoptar las medidas necesarias para trasponer la Directiva 2005/60 que estableció un plazo hasta el 15 de diciembre de 2007 para realizar la oportuna trasposición.

8 MILANS DEL BOSCH Y JORDÁN DE URRÍES, S., "El abogado como sujeto obligado de la normativa sobre medidas preventivas del blanqueo de capitales y del secreto profesional", *La Ley Penal*, núm. 20, 2005, p. 44 en la que se señala el ensanchamiento del ámbito subjetivo de los obligados.

de transporte de dinero, notarios pero también se incluye a los abogados y a los asesores fiscales, si bien con distinto alcance. La finalidad de las mismas no es más que la de prevenir la participación en el asesoramiento o utilización de fondos de origen ilícito y, en su caso, disponer de fuentes de información con un alto grado de detalle, difíciles de conseguir a través de otros medios. El correcto cumplimiento de estas obligaciones evitará las sanciones previstas por la Ley e, incluso, la posible imputación por delito de blanqueo de capitales que, en algunas ocasiones, arrastra a profesionales y empleados de entidades⁹. Ello es así porque, en unos casos, participan de modo activo y, en otros, porque incumplen ciertas obligaciones. En consecuencia, resulta necesario establecer cual es el contenido de éstas para poder sancionar la colaboración en el blanqueo.

El blanqueo de capitales es objeto de regulación por un sector del ordenamiento eminentemente preventivo, como es el de la legislación administrativa, pero también por otro sector que une a esa finalidad, otra de carácter represivo que es el Derecho Penal. A ello hay que añadir el anunciado uso de la información obtenida y la utilización de los instrumentos legales previstos por el ordenamiento tributario. La lucha contra estos comportamientos trata de hacerse, pues, mediante la coordinación de los controles patrimoniales y el aseguramiento de la transparencia de las operaciones económicas. Para ello se trata de dificultar el acceso a servicios de asesoramiento por parte de los sujetos implicados en actuaciones de blanqueo o que, si acceden, sea bajo la responsabilidad de quien los presta.

Así pues, debe tenerse en cuenta que no sólo por el ámbito del asesoramiento sino y sobre todo porque la conducta de “ayudar a la persona que haya participado en la actividad delictiva” puede ser atribuida a un profesional del asesoramiento, esta cuestión alcanza interés máximo.

En este trabajo analizaremos estas obligaciones que se imponen a los abogados y a los asesores fiscales, teniendo en cuenta también los aspectos señalados con anterioridad. Dejamos fuera de las líneas que siguen otras posibles repercusiones de la regulación como pueden ser su incidencia en la protección de datos, el secreto profesional, el movimiento de capitales y cualquier otra cuestión que no tenga relación directa con el Derecho Tributario o con quienes asesoran en esta materia.

2. El blanqueo de capitales: concepto y elementos.

2.1 Concepto.

Puede definirse el blanqueo de capitales como la conducta consistente en introducir en los circuitos legales, cantidades de origen delictivo o ilícito, incluyendo en este último caso la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública. Esta es la verdadera novedad pues el concepto ha sido objeto de una progresiva ampliación al haber pasado de la íntima conexión con determinados delitos –tráfico de armas y de personas, narcotráfico- a la relación con actividades que incumplen el ordenamiento jurídico y que lesionan otros bienes jurídicos, como es el caso del dinero público.

9 SSTS 5 de octubre de 2006 (relativa, entre otros, a un abogado y al director de una sucursal bancaria); 30 de marzo de 2007 (relativa, entre otros, a un abogado y a varios miembros de su despacho, por ejemplo, un asesor fiscal); véase también, 1 de febrero de 2007; entre otras.

Desde el punto de vista legal, la normativa antiblanqueo incluye una serie de conductas en la definición. En este sentido, puede decirse que son tres los elementos que deben concurrir. Tanto el artículo 1.2 de la LBCFT, como el ya derogado artículo 1.2 de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre de Medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales caracterizan el concepto de blanqueo por la concurrencia de tres rasgos que se refieren a la actividad de los sujetos, al objeto y a la finalidad perseguida.

2.2. Los comportamientos típicos.

Las modalidades de realización comprenden siete conductas distintas sobre un objeto: a) Adquisición. b) Posesión. c) Utilización. d) Conversión. e) Transmisión de determinados bienes, así como f) Ocultación y g) Encubrimiento de su origen delictivo¹⁰. La novedad del nuevo régimen legal se encuentra en la inclusión de las conductas meramente posesorias –posesión y utilización– que, con la anterior normativa, no se encontraban expresamente previstas y que generaban ciertos problemas aplicativos debido a la ausencia de tipicidad. Estas conductas posesorias plantean el problema jurídico del concurso con la actividad ilícita de la que traen causa, de modo que debe tenerse muy presente la prohibición de bis in idem. Desde otro punto de vista, amplía extraordinariamente el ámbito de la norma pues permite incluir la posesión negligente e, incluso, castigar de forma severa a quien no ha tenido nada que ver con la actividad ilícita previa. Esta última cuestión, como puede comprenderse, va en contra del principio de proporcionalidad.

Igualmente, se incluyen la tentativa y la participación en actividades de blanqueo. Con ello pretende coordinarse la legislación administrativa con la reforma del Código Penal también aprobada¹¹.

La previsión de estas modalidades comisivas se debe a que el blanqueo de capitales se realiza a través de diversas fases que pueden resumirse en tres¹². La primera de ellas consiste en la colocación o la introducción de los bienes producto del delito en el mercado¹³. Tradicionalmente esta incorporación se ha realizado a través de las entidades financieras pues, como ha señalado BLANCO CORDERO, “los bancos constituyen la puerta más accesible para introducir el dinero de origen delictivo en la economía legítima”¹⁴. No obstante, la constante transformación de los comportamientos para evitar ser descubiertos hace que no sea el único medio de colocar los activos pues también se encuentran el uso de determinados seguros, la compra de valores mobiliarios al portador o la propia realización de actividades económicas, entre otros.

En este sentido, cabe preguntarse ya si el cobro de la minuta o de los servicios de asesoramiento supone una adquisición a efectos de la normativa antiblanqueo de capitales. Siguiendo a CHOCLÁN MONTALVO,

10 El artículo 451 del Código Penal describe el encubrimiento como la conducta de quien, con conocimiento de la comisión del delito y sin haber intervenido en él como autor o cómplice, interviniera con posterioridad a la ejecución de alguno de los modos específicamente descritos en él que, en el caso del blanqueo, consistirá en ocultar el origen delictivo.

11 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, noviembre de 2009.

12 Vid. MOLINA MANSILLA, M.C., “El delito de blanqueo de capitales: concepto y fases”, *La Ley Penal*, n. 41, 2007.

13 La STS de 25 de febrero de 2004, siguiendo lo señalado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), indica las prácticas más utilizadas en esta fase: uso de identidades falsas, el «smurfing»; el «pitufeo». La STS de 4 de enero de 2002 recoge otras técnicas como son convertir los capitales, instrumentalizados en cheques nominativos, librados unos al portador y otros a favor de distintas personas o cheques que retornaban al proveedor del dinero.

14 *Responsabilidad penal de los empleados de la banca por el blanqueo de capitales*, Comares, Granada, 1999, p. 2.

Desde otro punto
de vista, amplía
extraordinariamente el
ámbito de la norma pues
permite castigar de forma
severa a quien no ha
tenido nada que ver con
la actividad ilícita previa

podemos distinguir tres situaciones distintas¹⁵. En primer lugar, estarían los supuestos en los que el asesor o el abogado facturan al cliente, en ocasiones cantidades exorbitadas, para contribuir a blanquear los bienes procedentes de actividades ilícitas. En estos casos, parece 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 segundo lugar, podemos encontrarnos con 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. En estos casos, parece que puede descartarse toda participación en el blanqueo y, aún más, la posible tipicidad de la conducta. En tercer lugar, el problema se plantea 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.

Si se aplica la doctrina de los actos neutrales, 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 ordenamiento. 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 bienes. 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.

No obstante, debe tenerse en cuenta la finalidad que se persigue con la caracterización legal del blanqueo de capitales y su represión penal: la actuación ha de pretender la ocultación de los bienes. De acuerdo con ello, se requiere que los actos se dirijan a ocultar o a favorecer la transformación en lícitos de los bienes resultantes de delitos. Por ello, no puede considerarse como blanqueo, la entrega del dinero a cambio de servicios profesionales, de modo que el cobro de honorarios no es 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 aborrecimiento. 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 sea, sin más, una actividad de blanqueo de capitales.

Retornando a la operativa del blanqueo, la segunda fase comprende la transformación de las rentas obtenidas y ya introducidas en los circuitos legales. Es en este momento temporal donde se intenta ocultar

15 "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.

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. La interposición de sociedades o la llamada banca off shore son dos de los instrumentos más utilizados aunque también se utilizan negocios que pretenden conseguir un cambio de titularidad de los bienes¹⁶.

Los efectos de la inversión de bienes o fondos de procedencia ilícita en actividades económicas o financieras lícitas produce consecuencias negativas para el orden económico, pues rompe con la libre competencia perjudicando a las empresas con menor liquidez o con mayores cargas financieras.

Como puede comprenderse, es en este momento en el que se puede necesitar un cierto asesoramiento para realizar las operaciones o, incluso, que una persona participe y ejecute la planificación de los negocios que se puede haber diseñado.

La LBCFT contempla estas actuaciones de “concepción, realización o asesoramiento de transacciones por cuenta de clientes” o de actuación “en nombre y por cuenta de clientes”. Es aquí donde pueden ponerse de manifiesto actividades de asesoramiento general, fiscal, financiero o, incluso, de mandatario. Por ello, la Ley incluye dentro de su ámbito subjetivo a una serie de profesionales del asesoramiento como son los auditores de cuentas, contables externos, asesores fiscales y abogados aunque, como veremos, dispensa un trato distinto a los letrados y procuradores respecto de otros operadores jurídicos y económicos.

La operativa de esta fase del ciclo del blanqueo de capitales tiene como finalidad hacer parecer de origen legal a las cantidades de dinero, en ocasiones de gran importancia cuantitativa, que se obtienen con las actividades ilícitas. La creación de sociedades pantalla que dificulten la posible investigación suele ser uno de los medios empleados para ello, por lo que el asesoramiento para realizar estas actuaciones puede constituir una participación en el blanqueo de capitales o una ayuda, instigación o consejo para facilitar su ejecución. También es frecuente la colocación de las ganancias mediante la realización de determinadas operaciones financieras o inmobiliarias, para lo cual se necesita un cierto asesoramiento e, incluso, la colaboración de personas que realicen ciertas actuaciones.

Así, también constituye blanqueo de capitales la conducta de las personas que asesoran sobre el modo de ocultar los bienes delictivos, que se involucran en tales actividades, que conocen que el cliente busca asesoramiento para tales fines o si la prestación de servicios del profesional genera un efecto de ocultación y, por tanto, la consolidación de las ganancias del delito.

Tanto en esta segunda fase como en la tercera, que comentaremos a continuación, resulta relevante recordar que la LBCFT incluye, entre los bienes susceptibles de blanqueo, a la cuota del delito fiscal. Ello se hace sin distinción entre las actividades lícitas o ilícitas del sujeto, de modo que se trata igual a quien comete el delito dedicándose a operaciones inmobiliarias que a quien se dedica al tráfico de drogas. El profesional del asesoramiento no conocerá, en muchos casos, que su cliente ha cometido un delito contra la Hacienda Pública. La finalidad última es que el asesor no participe en operaciones que, por ejemplo, derivan cantidades a través de paraísos fiscales o que pretenden introducir cantidades que proceden de estos territorios.

¹⁶ Es frecuente, también, la realización de operaciones financieras utilizando instrumentos como los contratos forward o a plazo, los futuros sobre materias primas y productos básicos o commodities, así como las opciones y permutas financieras o swaps.

La tercera fase de las citadas es la de integración. Se trata de la etapa final pues, en ella, los capitales blanqueados se mezclan con los de origen legal que proceden, por ejemplo, de actividades económicas o de inversiones financieras. Normalmente, es el momento en el que afloran las rentas obtenidas a través de bienes inmuebles, medios de transporte, joyas, obras de arte y otros. El ordenamiento tributario regula las consecuencias que se derivan de la aparición de bienes que no se corresponden con las rentas declaradas y los somete a imposición, como sucede con las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF¹⁷.

2.3. El ámbito objetivo de las conductas.

En segundo lugar, el segundo rasgo característico de las actividades de blanqueo es el objeto al que se refieren las actuaciones anteriores y es que los bienes proceden de actividades delictivas.

La anterior Ley de Prevención del Blanqueo de capitales, esto es la Ley 19/1993, realizaba una precisión sobre este particular pues limitaba el ámbito objetivo de esta cuestión a los delitos castigados con pena de prisión superior a tres años, lo cual obligaba a realizar una interpretación caso por caso de las conductas. El blanqueo de capitales tradicionalmente ha estado unido al tráfico de drogas, la venta de armas, el terrorismo o la explotación de personas¹⁸, pero debe señalarse la progresiva expansión de su círculo de actuación.

La vigente LBCFT se refiere a la procedencia o participación en una “actividad delictiva”, incluyendo entre los bienes a todos los que su adquisición o posesión tiene origen en un delito. La nueva norma amplía el ámbito objetivo para adaptar nuestra legislación a lo señalado por la Directiva 2005/60/CE 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 Terrorismo, y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006. Con ello se trata de aproximar las legislaciones nacionales para evitar que estas actividades se beneficien de la

17 SERRANO ANTÓN, F., “Las ganancias patrimoniales no justificadas” en VV.AA. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 2005, p. 803 destaca “el papel de cierre del sistema fiscal sobre la renta que realizan las ganancias no justificadas”. Igualmente, vid. 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, p. 14 y ss.

18 El blanqueo de capitales se incorporó al Código Penal mediante la Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo limitando su ámbito al blanqueo de dinero al producto del tráfico ilegal de drogas. En cambio, la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, no sólo se aplicaba a los fondos procedentes de dicho tráfico, sino que se refería, expresamente, a los que tuvieran origen en: a) Actividades delictivas relacionadas con las drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas. b) Actividades delictivas relacionadas con las bandas armadas, organizaciones o grupos terroristas. c) Actividades delictivas realizadas por bandas o grupos organizados. Esta ampliación del ámbito de aplicación del blanqueo de capitales fue consecuencia directa de la citada Directiva 91/308/CEE en cuyos considerandos señalaba que el blanqueo de capitales no afecta únicamente al producto de delitos relacionados con el tráfico de estupefacientes, sino también al de otras actividades delictivas (tales como la delincuencia organizada y el terrorismo); sin embargo tal ampliación no alcanzó al Código Penal que continuaba ligando el blanqueo exclusivamente al tráfico de drogas, produciéndose una cierta incoherencia en la legislación preventiva y la penal en la materia. Fue la Ley 19/2003 de 4 de julio, la que modificó la Ley 19/1993 redefiniendo su ámbito de aplicación en el art. 1 que lo refiere al blanqueo de capitales procedentes de cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de un delito castigado con pena de prisión superior a tres años. Se pretendía así que existiese una mayor coherencia entre el sistema preventivo y el represivo. Sin embargo, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó el Código Penal, amplió el ámbito del blanqueo de capitales a cualquier delito, fuera o no grave.

libre circulación de capitales a nivel europeo e internacional¹⁹. La primera de las Directivas señala que por «actividad delictiva» debe entenderse cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de un delito grave, señalando a continuación una serie de supuestos que tienen tal consideración²⁰

Desde la perspectiva que ahora nos ocupa, la previsión más importante es la inclusión, entre los bienes delictivos, de la “cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. En particular, se planteaba ya con la

anterior normativa la cuestión de si el delito de defraudación tributaria podía ser una de las conductas subyacentes al blanqueo de capitales. En aquellos casos en los que las actividades ilícitas implicaban, además, la condena por delito fiscal, podía entenderse que las rentas ocultadas o el patrimonio aflorado constituía uno de los objetos del delito²¹. En cambio, mayores dudas planteaban los supuestos en los que la cantidad defraudada no procedía de una actividad delictiva sino de una actividad perfectamente lícita pero en la que se había cometido este tipo de delito. Siendo ello así, podría decirse que faltaría el elemento normativo del injusto consistente en que los bienes procedieran de una actividad delictiva.

En definitiva, el problema surge cuando la conducta consiste en eludir el pago de tributos dejando de ingresar las cuotas correspondientes. En estos casos, la pregunta es si existe un capital susceptible de ser blanqueado. El artículo 2 de la LBCFT ha venido a incluir expresamente la cuota defraudada, lo cual supone entender que, al ser una ganancia para su autor, es un bien procedente del delito²².

Desde la perspectiva que ahora nos ocupa, la previsión más importante es la inclusión, entre los bienes delictivos, de la “cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”

19 RUANO MOCHALES, T., “Apuntes sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo”, *Diario La Ley*, n. 7352, marzo de 2010. Sobre la libre circulación de capitales y el blanqueo, vid. GÓMEZ DE LIAÑO POLO, “Blanqueo de dinero, libre circulación de capitales y su control”, *Noticias de la Unión Europea*, n. 299, 2009, p. 31 y ss.

20 Delitos de terrorismo y derechos y principios fundamentales; Delitos ligados a las actividades terroristas; Delitos ligados a las sustancias estupefacientes o sustancia psicotrópicas; delitos relativos a las organizaciones delictivas; fraude a los intereses financieros comunitarios; la corrupción; todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración máxima superior a un año o, en los Estados en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración mínima superior a seis meses;

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

22 La Convención de Viena de 20 de diciembre de 1988, en la que se trata de lavado de dinero, en su art. 1 p) entiende por «producto» 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 art. 2 e) define el «producto del delito» como los bienes de cualquier índole derivados u obtenidos directa o indirectamente de la comisión de un delito. Tanto en una Convención como en otra 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.

Es más puede suceder que el abogado o el asesor fiscal sean un instrumento en manos de otro sujeto que no cumple con ninguno de los caracteres de indicios o sospecha de la existencia de blanqueo de capitales

Desde nuestro punto de vista, lo que en todo caso parece claro es que exista una condena firme por delito fiscal para que pueda hablarse de blanqueo de capitales pues no se habla de dinero procedente de conductas subsumibles en tal delito sino que, por el contrario, se hace referencia a la previa existencia de un delito de esta clase. De este modo, se introduce un elemento normativo en el concepto de blanqueo de capitales.

El ámbito objetivo se completa con una más precisa definición de los bienes procedentes de una actividad delictiva que pretende incluir a

todo tipo de activos, 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.

En cuanto al ámbito territorial de las actividades delictivas, se señala expresamente por la Ley que se comprenden tanto las realizadas en el territorio español como en cualquier otro²³. Con ello se pretende evitar el refugio en nuestro país de presuntos delincuentes que hayan podido realizar actividades de blanqueo en otros países pero, desde la perspectiva de los profesionales del asesoramiento, puede dificultar el conocimiento de las actividades de los clientes en el extranjero, a los efectos de aplicar las medidas de diligencia debida. Piénsese, por ejemplo, en un profesional español que asesora a un nacional de otro país que ha cometido un delito fiscal en su país de residencia.

2.4. La intención de los comportamientos sobre los bienes.

Finalmente y en tercer lugar, la característica esencial del blanqueo es que las conductas deben de responder a una finalidad típica que no es otra que hacer opaco el origen o la situación de los bienes. En particular, se trata de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes; de ayudar a la persona que a cometido el delito a eludir las consecuencias de los actos delictivos o, finalmente, a ocultar o encubrir su localización, movimientos o derechos sobre los mismos.

La LBCFT contiene ahora una descripción más precisa que une a la descripción de los hechos, el ánimo que ha de reunir el agente con su realización e, incluso, el resultado que se pretende conseguir. Así por ejemplo, la primera las conductas comprende “la conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos”. De este modo, se contempla el elemento objetivo, el subjetivo y el resultado de la conducta.

23 ÁLVAREZ PASTOR, D. y EGUIDAZU PALACIOS, F., *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 11 destacan esta vertiente internacional.

El conocimiento del origen delictivo de los bienes está presente en expresiones como “a sabiendas”, “con el propósito” o en adverbio final “para” que se utiliza en el último apartado del artículo 1. Ello significa que, salvo en los casos en los que las conductas son realizadas por las mismas personas que han realizado las actividades delictivas previas –autoblanqueo–, los sujetos que participan en los hechos tienen que conocer el origen ilícito de los bienes. Dicho de otra forma, no existirá responsabilidad por blanqueo de capitales siempre que los sujetos no se encuentren en condiciones de conocer que los bienes tienen un origen ilícito. De ahí que cobren especial importancia las obligaciones de diligencia que establece la LBCFT.

Los problemas prácticos se centran en determinar que concurren los demás elementos característicos del blanqueo, ya sea en el cliente o en el profesional y la prueba de los mismos.

3. Las obligaciones establecidas por la legislación administrativa a los profesionales del ámbito tributario.

3.1 Las obligaciones de colaboración en la prevención del blanqueo de capitales.

Los Capítulos I, III y IV de la LBCFT establecen una serie de obligaciones de colaboración para los sujetos incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación que, como se ha señalado, incluye no sólo a las instituciones financieras sino también a algunos profesionales. Se trata de las llamadas medidas de diligencia debida –artículos 3 a 16– y de las obligaciones de información –artículos 17 a 33– que incluyen el examen especial, las comunicaciones por indicio y sistemática, la abstención de ejecución, la prohibición de revelación, la conservación de documentos y las medidas de control interno. Estas obligaciones pueden sistematizarse en tres: identificar a los clientes, comunicar las operaciones sospechosas de blanqueo y abstenerse de realizar determinadas conductas.

La Ley habilita a los abogados y a los asesores para requerir determinada documentación, para realizar el seguimiento de la actividad del cliente o para, entre otras cuestiones, conocer al titular real de determinados bienes o de los propios servicios. Esta facultad es independiente de la que pueda establecerse mediante los correspondientes acuerdos que se celebren en los que pueden incluirse cláusulas que permitan un mejor cumplimiento. Desde el punto de vista práctico, se hará necesario que el profesional informe al cliente de las obligaciones que debe cumplir o de los pasos a seguir en el establecimiento de la relación de negocios. Ello puede realizarse a través de los protocolos de admisión de clientes o de los pactos generales incluidos en los contratos.

El cumplimiento de las obligaciones se llevará a cabo mediante la elaboración de un Manual interno de prevención del blanqueo de capitales que debe tener un contenido mínimo y que comprende: 1. Política de admisión de clientes. 2. Medidas de identificación y seguimiento de clientes. 3. Protocolo de actuación para la comunicación de operaciones sospechosas. 4. Medidas de conservación de documentos. 5. Medidas de control interno, evaluación y gestión de riesgos. 6. Medidas de garantía del cumplimiento de las disposiciones pertinentes y comunicación. El artículo 26.3 establece que “*el manual estará a disposición del Servicio Ejecutivo de la Comisión*” sin establecer la necesidad de su envío aunque se permite esta posibilidad.

La cuestión no está definitivamente resuelta pues en el caso de los abogados tributaristas debe resolverse si prima la condición de abogado o la de asesor fiscal

Con el establecimiento de estas obligaciones se trata de evitar que el asesoramiento legal y tributario pueda constituirse en un instrumento con el que, de algún modo, favorecer el lavado de dinero, o bien ser aprovechado para la comisión de estos delitos de blanqueo por parte de terceros²⁴. Así, y utilizando alguna de las obligaciones descritas más arriba, puede señalarse que si una persona física se niega a aportar el Documento Nacional de Identidad, el profesional se verá obligado, por la Ley, a abstenerse de establecer una relación de

servicios. Dicho de forma gráfica, se cierra la puerta de acceso al asesoramiento a aquellas personas que pretenden acceder a él para la colocación, enmascaramiento o integración de capitales de origen ilícito y, en el caso de que ello no suceda así, el profesional será responsable.

La Exposición de Motivos de la Ley señala que está dirigida, principalmente, al sector financiero pero también a otras profesiones que pueden ser utilizadas para el blanqueo de capitales. Las obligaciones previstas por la Ley tratan de obtener información con la que luchar contra el dinero negro. El cumplimiento íntegro de éstas puede resultar desproporcionado para algunos profesionales y algunas de ellas pueden resultar inaplicadas por el simple hecho de que no se considera una operación de blanqueo y por la confianza que inspira el cliente. La situación desigual en la que se encuentra una gran entidad financiera y una pequeña asesoría no ha sido tenida en cuenta por el legislador para establecer, entre otras medidas, ciertos umbrales o supuestos de exención.

El previsible desarrollo de estas obligaciones, a la vista de lo señalado por la Directiva 2005/60/CE, supondrá un reforzamiento de las tareas que deben desarrollar los asesores para colaborar con los órganos administrativos competentes que, de modo indirecto, pueden estar suministrando información para otras finalidades como, por ejemplo, la de regularizar la situación tributaria.

Las obligaciones específicas en las normas antiblanqueo para funcionarios públicos o autoridades²⁵ –Notarios, Registradores,...- pueden entenderse por el carácter de sus funciones pero, en cambio, la atribución de las mismas a particulares que desempeñan con normalidad una profesión no puede entenderse sino como una privatización de estas tareas preventivas. En algunas ocasiones, las obligaciones pueden ser –reiteramos- desproporcionadas para los sujetos privados si, además de desempeñar su trabajo, tienen que realizar indagaciones más allá del ejercicio normal de su profesión.

Desde nuestro punto de vista, debe distinguirse la distinta posición en la que se encuentran unos y otros pues, mientras los primeros se encuentran en una posición de garante, los segundos actúan

24 SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J, "Blanqueo de capitales y abogacía", *In Dret*, n. 1, 2008, p.4.

25 Sobre la aplicación de la normativa antiblanqueo a este colectivo, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "La colaboración de Notarios y Registradores en la lucha contra el blanqueo de capitales", *Noticias de la Unión Europea*, n. 299, 2009, p. 83 y ss

como colaboradores. En este sentido, el cumplimiento de buena fe de las obligaciones impuestas no puede o no debe generar consecuencias adversas para ellos. Es más, en muchas ocasiones se actuará sobre la base de la confianza que genera el cliente, ya sea por su nacionalidad o ya sea por las actividades que realiza.

Lo afirmado en el párrafo anterior tiene una repercusión adicional y es que puede conducir a la existencia de un error en la medida en que puede existir una ausencia de conocimiento o un conocimiento defectuoso de los elementos que integran el tipo de las infracciones o del propio delito de blanqueo. Como señala BLANCO CORDERO, “tanto desde la teoría del dolo, con base casualista, como desde la teoría de la culpabilidad, de origen finalista, se mantiene que el error de tipo, tanto vencible como invencible, excluye el dolo”²⁶. Así, pensando una posible imputación por delito de blanqueo, si el error es invencible, no cabrá imponer pena alguna.

Es más puede suceder que el abogado o el asesor fiscal sean un instrumento en manos de otro sujeto que no cumple con ninguno de los caracteres de indicios o sospecha de la existencia de blanqueo de capitales. Estamos pensando en lo que en términos penales se denomina autoría mediata, es decir, aquellos casos en los que una persona realiza una conducta utilizando a otra persona como instrumento, usando sus conocimientos técnicos para conseguir la ocultación de los bienes procedentes del delito. En estos casos será difícil atribuir a los profesionales un eventual incumplimiento de la normativa antiblanqueo. En otras palabras, lo decisivo es que el profesional realice sus funciones normales sin sobrepasar el margen de riesgo permitido por las disposiciones que tratan de evitar el blanqueo de capitales y que imponen determinadas obligaciones a las personas que pueden tener contacto con él.

Estas obligaciones mantienen vigente el secreto profesional que resulta característico de algunas profesiones como la abogacía o, en general, del asesoramiento aunque lo limitan en gran medida. La excepción al mantenimiento del mismo aparecerá en los casos en los que resulte obligado comunicar los hechos al SEPBLAC.

3.2 Los abogados y los asesores fiscales como destinatarios de las obligaciones.

El ámbito subjetivo de la LBCFT comprende no sólo a las entidades relacionadas con el movimiento de capitales, sino también a determinados empresarios o profesionales que ejercen actividades susceptibles de tener contacto o, en algunos casos, de participar en operaciones de blanqueo. La nueva norma amplía los sujetos que resultan obligados a cumplir con la normativa de prevención del blanqueo e incluye, entre otros, a los promotores y agentes inmobiliarios, a los joyeros, vendedores de obras de arte, así como otra relación de personas que se dedican a diversas actividades financieras.

Se incluyen determinados funcionarios públicos como los notarios y registradores, y también algunos profesionales. Entre estas profesiones se contempla, en el artículo 2, a las personas físicas o jurídicas que actúen en el ejercicio de su profesión como asesores fiscales y a los abogados que asesoran o realizan determinadas actuaciones en nombre de sus clientes.

²⁶ *El delito de blanqueo de capitales*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 420.

Así pues, tanto los abogados²⁷ como los asesores fiscales resultan obligados a cumplir con las obligaciones previstas en la Ley²⁸, aunque con distinta extensión. Ello nos pone en contacto con la tan debatida cuestión de la definición del estatuto del asesor fiscal pues, así como los primeros cuentan con un Estatuto claramente definido, no existe un concepto legal de lo que debe considerarse como asesor fiscal²⁹.

En efecto, la condición de abogado se encuentra, en la actualidad, definida por dos leyes. Por una parte, los artículos 1 y 2 de la Ley 34/2006, de 30 de octubre, de acceso a las profesiones de abogacía y procurador, y por otra parte por el artículo 542.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. En ambos casos, se establecen condiciones similares para tener la consideración de abogado: la titulación académica de licenciado o de graduado en Derecho³⁰ y, la realización profesional de determinadas funciones como son las de dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos o las de consejo y asesoramiento³¹. En este sentido, el artículo 6 del Estatuto de la Abogacía señala que “corresponde en exclusiva la denominación y función de abogado al Licenciado en Derecho que ejerza profesionalmente la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico”, añadiendo el artículo 9 la necesidad de estar colegiado como ejerciente.

En cambio, ninguna norma contempla las funciones del asesor fiscal. Son numerosos los titulados tanto en Derecho como en otros grados universitarios que, en la práctica, se dedican a las tareas del asesoramiento fiscal pero son escasas las referencias jurídicas a la materia más allá de la posibilidad de que actúen como representantes –art. 46 de la LGT- o de la existencia de un convenio colectivo específico³², así como de pronunciamientos de nuestros Tribunales que se refieren fundamentalmente a la responsabilidad³³.

27 Sobre las funciones del abogado, señala SÁNCHEZ STEWART, N., “Las funciones del abogado en relación a las obligaciones que impone la normativa de prevención”, *La Ley Penal*, n. 53, 2008.

28 Vid. URIOL EGIDO, C, “El Abogado y el Asesor fiscal ante el blanqueo de capitales”, *TF*, n. 211. MILÁNS DEL BOSCH y JORDÁN DE URRÍES, S., “El abogado como sujeto obligado de la normativa sobre medidas preventivas del blanqueo de capitales y del secreto profesional”, *La Ley Penal*, n. 20, 2005; MELERO MERINO, F.J., “El ejercicio de la profesión de asesor fiscal desde la perspectiva de la regulación introducida por el RD 54/2005, de 21 de enero, de modificación del Reglamento de la Ley 19/1993 sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. El asesor fiscal como sujeto obligado”, *RTT*, n. 31, 2005, p. 21 y ss.

29 Referencias al concepto de asesor fiscal pueden verse en PONT MESTRES, M., “El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria”, *RDFHP*, n. 169, 1984, p. 69 y ss; PEÑA ÁLVAREZ, F.: “Consideraciones en torno a la actividad profesional de la asesoría fiscal”, *Normas técnicas de asesoría fiscal*, REAF, Madrid, 1991, p 9.; BANACLOCHE PÉREZ, J.: “Los asesores fiscales”, *Impuestos*, 1993, Tomo II, p 1314; 3 Cfr. ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO, M. y GÓMEZ LACUEVA, C., “La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente”, *CT*, n. 89, 1999, p. 11

30 En la actualidad es el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, el que establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales. Los anteriores títulos de licenciado se sustituyen por los de grado.

31 El Estatuto General de la Abogacía establece que son abogados quienes, incorporados a un Colegio español de Abogados en calidad de ejercientes y cumplidos los requisitos necesarios para ello, se dedican de forma profesional al asesoramiento, concordia y defensa de los intereses jurídicos ajenos, públicos o privados

32 Convenio Colectivo estatal para Despachos de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales (Código de Convenio n. 9912405) y la Resolución de 4 de marzo de 2009 (BOE de 21 de marzo) que actualiza las tablas salariales.

33 Sobre esta cuestión, vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF, Madrid, 2007, p. 27 sobre la consideración de asesores fiscales de abogados, economistas, técnicos tributarios, gestores administrativos, ...

La distinción es relevante pues el artículo 2 de la LBCFT contempla a los abogados entre los sujetos obligados pero limita su sujeción a los supuestos de “concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes” en, básicamente, tres tipos de negocios: operaciones inmobiliarias, las relacionadas con valores y las de gestión de patrimonios. A ellas se añade una cláusula abierta relativa a la actuación en nombre y por cuenta del cliente en cualquier actuación de las anteriores.

Los primeros comprenden las relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, lo cual nos pone en contacto con dos de los canales en los que, usualmente, se trata de integrar el dinero de procedencia ilícita: propiedades inmobiliarias y negocios o empresas. En un caso, se pretende hacer aflorar los recursos monetarios y, en el otro, de ocultar el origen ilegal. Este mismo rasgo coincide en los supuestos de que la actividad del profesional vaya ligada a la “creación, el funcionamiento o la gestión de empresas”. Las segundas operaciones –gestión de valores y fondos–, tienen relación con la introducción de los fondos de origen ilícito en el mercado legal pero también con su transformación. El tercer tipo de operaciones se refiere a las fórmulas de tenencia y transmisión de patrimonios, siendo uno de los supuestos más paradigmáticos el de los fideicomisos o trust.

Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 22 *in fine* 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.

El problema que se plantea con esta doble previsión es el del alcance exacto de las obligaciones de los abogados pues, por una parte, los caracteres de independencia y de secreto profesional generan la necesaria confianza entre el profesional y su cliente que pueden colisionar con lo dispuesto en la normativa antilavado. Por otra parte, el ejercicio de la función de un letrado está íntimamente conectada con el derecho a la defensa, que garantiza tanto nuestra Constitución como diversas normas internacionales, en el que los rasgos anteriores ocupan un papel importante. La cuestión que se plantea es la de si el abogado estaría en condiciones de cumplir su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente cuando se le impone la obligación de cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas recibidas. Por lo tanto, es preciso delimitar los supuestos en los que deben cumplirse las obligaciones por parte de los abogados y debe tenerse en cuenta, también, que ni la limitación de las obligaciones, ni el secreto se predicen de los asesores fiscales.

Esta cuestión fue objeto de análisis por la STJUE de 26 de junio de 2007 (asunto C-305/05) en la que se trata de hacer compatible lo dispuesto en los artículos 1 de la Directiva 2001/97/CE y el 6 de la Directiva 91/308/CEE 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 Fundamentales³⁴.

34 El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras en las SSTEDH de 21 de febrero de 1975 (Golder c. Reino Unido), de 28 de junio de 1984 (Campbell y Fell c. Reino Unido) y de 30 de octubre de 1991 (Borgers c. Bélgica), ha señalado que el concepto de «proceso justo» contemplado en el artículo 6 del CEDH está integrado por diversos elementos, entre los que se incluyen el derecho de defensa, el principio de igualdad de armas, el derecho de acceso a los tribunales y el derecho a disponer de un abogado tanto en materia civil como penal.

La actividad de asesor
implicará la necesidad
de cumplir con las
obligaciones legales, pese
a tener la consideración
de abogado, y lo situará
en la misma posición
que otros sujetos que
también realizan tareas de
asesoramiento

Señala el Tribunal, a la vista de la normativa europea, que “de la misma se desprende que los abogados tan sólo están sometidos a las obligaciones de información y de cooperación en la medida en que asistan a sus clientes en la concepción o realización de las transacciones, esencialmente de orden financiero e inmobiliario... o cuando actúen en nombre de su cliente y por cuenta del mismo en cualquier transacción financiera o inmobiliaria. Por regla general, tales actividades se sitúan, debido a su propia naturaleza, en un contexto que no tiene ninguna relación con un procedimiento judicial y, por lo tanto, al margen del ámbito de aplicación del derecho a un proceso justo”.

En cambio, cuando la actuación del abogado tiene relación con un procedimiento judicial, la vinculación con el derecho de defensa y el derecho a un proceso justo cobra toda su importancia. Es así que el Tribunal ha señalado que cuando “se solicite para desempeñar una misión de defensa o representación ante los tribunales o para obtener asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, el abogado de que se trate quedará dispensado... de las obligaciones...” de información a las autoridades públicas. En cuanto al momento temporal a tener en cuenta para aplicar la exoneración de la obligación de colaboración, señala el supremo intérprete del Derecho comunitario que “carece de importancia que la información se haya recibido u obtenido antes, durante o después del proceso” pues tal dispensa contribuye a preservar el derecho del cliente a un proceso justo.

En consecuencia, la actuación de un abogado que tenga que ver con un proceso judicial quedará, en todo caso, exonerada de las obligaciones establecidas en la LBCFT pero no aquellas otras actuaciones de concepción o ejecución de operaciones inmobiliarias, financieras o de las demás previstas en el artículo 2 de la Ley. También debe destacarse que la nueva regulación ha excluido la referencia a los procedimientos administrativos, de modo que pretende limitarse la exclusión de la obligación de los abogados a aquellos supuestos en los que existe una relación con un órgano judicial. Como puede fácilmente advertirse, tanto los supuestos de colaboración como los amparados por el secreto profesional, se refieren a alguna de las actuaciones que pueden realizar estos profesionales del Derecho.

Ello plantea la cuestión de si las demás actuaciones están excluidas o si, por el contrario, deben aplicarse las medidas de diligencia debida. La exposición de motivos de la Directiva 2005/60/CE reconoce el secreto profesional de las relaciones con el cliente salvo que el letrado esté implicado en actividades de blanqueo de capitales o que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales, o que el abogado sepa que el cliente solicita consejo para fines de blanqueo.

Con todo, la cuestión no está definitivamente resuelta pues en el caso de los abogados tributaristas debe resolverse si prima la condición de abogado o la de asesor fiscal. Desde nuestro punto de vista, ambas funciones están presentes y, por lo tanto, debe tenerse en cuenta cuál de ellas se está desempeñando en cada momento: actuaciones previas, simultáneas o posteriores a un proceso judicial; concepción y realización de las operaciones del artículo 2 de la LBCFT; asesoramiento fiscal.

En este último caso, la actividad de asesor implicará la necesidad de cumplir con las obligaciones legales, pese a tener la consideración de abogado, y lo situará en la misma posición que otros sujetos que también realizan tareas de asesoramiento.

Lo característico de los profesionales del ámbito tributario, como los abogados tributaristas o los asesores fiscales en sentido amplio, es que desempeñan sus funciones en tres fases: asesoramiento para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales derivadas de los tributos y, finalmente, la eventual resolución de las controversias surgidas³⁵.

En las dos primeras nos encontramos con un profesional que desarrolla una labor de asistencia técnica y de orientación a su cliente en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias³⁶. En este sentido, normalmente desarrolla una actividad de planificación de las rentas, el patrimonio o las actividades de los contribuyentes asumiendo, en ocasiones, su representación ante la Administración. Estas tareas se suelen plasmar en consultas, reuniones, cartas, informes, dictámenes y otras manifestaciones. La última supone la tutela de los intereses del cliente en los procedimientos administrativos o, en su caso, en los procesos judiciales que se inicien.

Además de estas funciones asesoras, también pueden actuar desarrollando otras funciones distintas como las que se contemplan en la LBCFT cuando se refiere a la realización de transacciones como compraventas, la gestión de fondos o activos, la creación de empresas o la realización de operaciones como representante por cuenta ajena. Es precisamente en estas otras competencias, donde mayor contacto con operaciones de blanqueo pueden tener los sujetos a los que se les impone cumplir las obligaciones establecidas por la Ley.

En definitiva, se trata de funciones de asesoramiento, de representación jurídica o comercial y de defensa. Las tres pueden estar en contacto con actividades de blanqueo aunque parece fuera de duda que las actividades más comprometidas, desde el punto de vista de la normativa de blanqueo, son las de representación. También si el profesional interviene en la planificación o en la ejecución material de determinados hechos, actuando incluso como mandatario, se sitúa en una zona de riesgo. Sólo si se limita a cumplir con las órdenes expresas del cliente, desconociendo el origen de los bienes y la finalidad perseguida, podrá entenderse que su actividad se encuentra al margen de cualquier contacto con el blanqueo de capitales siempre que cumpla con las medidas de diligencia debida.

En cambio, cuando el profesional informa al cliente sobre las consecuencias fiscales de las actuaciones que pretende realizar, no puede entenderse que colabore en las actividades prohibidas siempre que tenga el conocimiento de que no se está buscando dicho asesoramiento para blanquear y se apliquen, también, las medidas de diligencia debida. En el caso de tener la certeza de que se está canalizando dinero que encaja en alguno de los supuestos del artículo 1 de la LBCFT, debe poner los hechos en conocimiento de las autoridades competentes.

35 Vid. La STS de 4 de abril de 2002, en el Fundamento Jurídico tercero en la que se hace una referencia a las funciones propias de la asesoría fiscal, al hilo de un recurso frente a un Convenio de Colaboración con la Administración tributaria.

36 PONT I CLEMENTE, J.F., "Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales", *RTT*, n. 30, 2004.

Otra de las repercusiones que tiene esta obligación se traslada a la gestión de los despachos profesionales puesto que deben establecer una política expresa de admisión de clientes

Mayores dudas puede plantear, en cambio, el caso en el que se asesora sobre hechos ya realizados y que tienen tanto trascendencia tributaria como a efectos de la normativa ant blanqueo. En estos casos, la normativa ant blanqueo también impone la obligación de comunicar las sospechas al SEPBLAC. No obstante, no se está asesorando en la concepción o realización de operaciones, con lo que, en el caso de los abogados, podría defenderse perfectamente que no se encuentran en los supuestos de aplicación de la LBCFT.

No siempre resulta fácil delimitar donde finaliza el asesoramiento y comienzan otras funciones que, en ocasiones, van inevitablemente ligadas. Así por ejemplo, en la constitución de una sociedad con capital extranjero existirán tareas de asesoramiento -strictu sensu- sobre los requisitos para su constitución pero también es probable que se realicen gestiones jurídicas varias -solicitud de certificaciones registrales, preparación de la escritura y de los estatutos, manejo del capital social, representación, etc.- que son inescindibles del asesoramiento y lo vienen a completar³⁷.

Precisamente en este ámbito se encuentra otra de las novedades de la Ley pues se aplica a quienes realizan operaciones relativas a sociedades. Se pueden distinguir tres tipos de actuaciones, a los que hay que añadir un cuarto supuesto previsto para todo tipo de entidades. El primer grupo viene caracterizado por la creación de sociedades. El artículo 2 de la LBCFT se refiere a la actuación de "constituir sociedades u otras personas jurídicas". Ello se debe a la frecuencia con la que se acude a la creación de estructuras societarias para realizar actividades de lavado de dinero pero se cae en el error de colocar bajo sospecha a esta actividad.

Algo similar sucede con el segundo bloque de actividades societarias que cae dentro del círculo de obligados a prevenir el blanqueo. Se trata de las funciones de gobierno societario llevadas a cabo de forma ajena. La previsión legal es la de "ejercer funciones de dirección o secretaría de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones". En este caso, se trata de luchar contra el uso de testaferros para dificultar el conocimiento de las verdaderas titularidades o de las actividades realizadas. También aquí se coloca en la sombra de las actividades de riesgo a un sector encargado de la gestión de sociedades, fundaciones, cooperativas, comunidades de bienes y otros entes que, en la generalidad de los casos, nada tendrán que ver con el blanqueo de capitales.

En relación con lo anterior, el tercer bloque de supuestos trata de incluir en el ámbito de aplicación de la normativa ant blanqueo a los llamados nidos de sociedades pues se incluye entre los obligados a quienes

37 Como ha señalado el Abogado General Poiares Maduro en las Conclusiones de 14 de diciembre de 2006 (asunto 305/2005) "en la práctica, en todo caso parece difícil poder diferenciar, en el marco del ejercicio de la función que incumbe a un profesional del derecho, los momentos dedicados al asesoramiento de aquellos dedicados a la representación".

se encarguen de “facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicos”.

Por último, se incluyen a los que ejercen funciones de fideicomisario en un fideicomiso o trust expreso o en un instrumento jurídico similar o funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado y estén sujetas a requisitos de información conformes con el derecho comunitario o a normas internacionales equivalentes, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.

3.3. Las obligaciones de colaboración relativas a la identificación de los clientes.

La primera obligación de los profesionales que establece la LBCFT es la de identificar a los clientes. Así lo establece el artículo 3.1 de la Ley, si bien los medios de identificación se relegan a la previsión reglamentaria que distingue entre las personas físicas y las jurídicas. En las primeras, es el DNI, pasaporte o permiso de residencia el medio de identificación mientras que, en las segundas, se establece que se debe aportar el documento que identifique la “denominación, forma jurídica, domicilio y objeto social”, lo cual puede entenderse comprendido en la escritura constitutiva o en los Estatutos sociales. Además, en el caso de la actuación de un representante se exige la acreditación de su poder de representación y de la persona por cuenta de la que actúa.

Esta cuestión plantea, al menos, tres interrogantes. La primera consiste en determinar si es suficiente la exhibición de la documentación para acreditar la identidad o si, además, debe de procederse a efectuar una copia y a conservar esta documentación. Lo cierto es que de la lectura del artículo 3.1 de la Ley parece desprenderse que es suficiente la acreditación de la identidad pero no es así. La obligación de conservar la documentación, establecida en el artículo 25, sí que contempla expresamente la necesidad de mantener dicha documentación.

Además, debe destacarse que este precepto supone una ampliación de las obligaciones anteriores en un doble sentido. Por una parte, se amplía el plazo de conservación de los documentos a diez años, doblando el plazo de la anterior normativa, y por otra parte, deberá realizarse en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos que garanticen la integridad de la documentación, la correcta lectura de los datos, la imposibilidad de manipulación y su adecuada conservación y localización. La finalidad es la de permitir la adecuada gestión y disponibilidad de la documentación, tanto a efectos de control interno, como de atención en tiempo y forma a los requerimientos de las autoridades. Para el cumplimiento de esta nueva obligación se ha establecido un plazo transitorio de dos años desde la entrada en vigor de la Ley.

Resulta criticable que se establezca un plazo mínimo para conservar la documentación sin establecer, como contrapartida, un plazo máximo o, en definitiva, un plazo respetuoso con el principio de seguridad jurídica que evite las ambigüedades de la norma. La razón del establecimiento de un plazo tan largo de mantenimiento de la documentación se encuentra íntimamente relacionada con el plazo de prescripción de los delitos subyacentes al blanqueo y de los que pueden entrar en concurso con él, así como en facilitar la investigación de los hechos.

Por otra parte, no debe perderse de vista que el artículo 52 contempla como infracción grave el

incumplimiento de estas obligaciones. De este modo, es necesario observar la debida diligencia en el desarrollo de las actuaciones necesarias para el cumplimiento de esta obligación pues la sanción mínima que se contempla asciende a 60.001 €.

La segunda se refiere a si los medios de identificación son limitados y exclusivos o si, por el contrario, es posible acreditar la identidad por otros medios. El Reglamento se refiere únicamente a estos medios, lo que parece dar a entender que su utilización resulta obligada y que, en otro caso, se incumplirá la normativa ant blanqueo. Esta rígida interpretación parece confirmarse a la vista de la consideración como infracción del incumplimiento de la obligación de identificar al cliente y mantener la documentación.

La tercera cuestión que se plantea es la relativa al momento en el que debe de procederse a realizar la acreditación de la personalidad. El artículo 3 de la LBCFT establece que estas obligaciones se deben cumplir con carácter previo a establecer relaciones de negocio o de realizar cualquier tipo de transacción. La única excepción que se contempla para esta contemporaneidad de la acreditación de la identificación es la prevista para el contacto a través de medios telefónicos, electrónicos o telemáticos con clientes que no se encuentren físicamente presentes, tal y como permite el artículo 12. En estos casos se concede una moratoria de un mes para conseguir la documentación y se permite la realización de actividades o de operaciones siempre que la identidad del cliente quede acreditada de conformidad con lo dispuesto en la normativa aplicable sobre firma electrónica, o el primer ingreso proceda de una cuenta a nombre del mismo cliente abierta en España o en países o territorios cooperadores o se verifiquen los requisitos que a tal efecto establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

La Ley está vigente desde el 29 de abril de 2010 y, por lo tanto, resulta aplicable lo que acabamos de señalar. Sin embargo, se establecen dos situaciones transitorias en relación con esta obligación que comentamos. En primer lugar, se concede un plazo de dos años para que sea exigible la copia digitalizada de los documentos identificativos de los clientes o de las operaciones. En segundo lugar, se establece un periodo transitorio de cinco años para aplicar las medidas de diligencia debida –v. gr. documentos identificativos, conocimiento del propósito de la relación de negocios y seguimiento de las operaciones– a los clientes ya existentes. Estos dos aspectos temporales revisten gran trascendencia práctica pues, por un lado, obligan a conservar la documentación en determinados soportes y, por otro, se extienden a relaciones de servicios ya prestados.

La LBCFT prevé la aplicación de medidas simplificadas para determinados sujetos y para determinadas operaciones. Entre los primeros se encuentran las entidades de Derecho público de los Estados miembros de la Unión Europea o de países terceros equivalentes, las entidades financieras domiciliadas en la Unión Europea o en países terceros equivalentes que sean objeto de supervisión para garantizar el cumplimiento de las medidas de diligencia debida y las sociedades con cotización en bolsa cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes. En cuanto a las operaciones, se contempla para las pólizas de seguro de vida cuya prima anual no exceda de 1.000 euros o cuya prima única no exceda de 2.500 euros, salvo que se aprecie fraccionamiento de la operación; los instrumentos de previsión social complementaria enumerados en el artículo 51 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones.

Ahora bien, esta primera obligación no se queda ahí sino que se acompaña de otras obligaciones accesorias. Si los datos aportados difieren de la documentación, o existen indicios de que los clientes actúan por cuenta de otras personas o, en fin, las operaciones se incluyen en las áreas de riesgo de blanqueo, debe realizarse una comprobación adicional sobre la identidad, el accionariado o las actividades declaradas por el cliente.

La eliminación de las sospechas puede deberse a que se alcance a comprender la justificación económica, profesional o de negocio para la realización de las operaciones

El artículo 4 de la LBCFT contempla la obligación de proceder a la identificación del titular real, entendiendo por tal a la persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones o, en el caso de las personas jurídicas, a las persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por 100 del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Con ello, se pretende levantar el velo de la persona jurídica, aspecto éste que resultará de difícil ejecución en muchos casos. Pero es que no sólo pretende establecerse la obligatoriedad de esta tarea indagatoria mediante la previsión de que “los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas”, sino que la información que se obtenga tiene que ser precisa.

La segunda de las obligaciones accesorias impuestas consiste en obtener información la relación de negocios. Ello implica indagar sobre la actividad profesional o empresarial del cliente y adoptar medidas dirigidas a comprobar razonablemente la veracidad de dicha información. En consecuencia, deben establecerse procedimientos de verificación de las actividades declaradas por los clientes.

Como complemento de lo anterior, se impone una tercera obligación accesoria a la de identificación pues los sujetos obligados aplicarán medidas de seguimiento continuo a la relación de negocios para garantizar que los datos de los que dispone, coinciden con la realidad.

Este conjunto de obligaciones suponen, desde el punto de vista práctico, que los asesores fiscales y abogados deben de determinar, sobre todo en el caso de los despachos colectivos de personas físicas o de sociedades de profesionales, el protocolo de actuación para que todo el personal conozca y cumpla esta obligación. En concreto, se trata de determinar los documentos que se exigen a los clientes, de requerir la presentación física de la identificación, de realizar una copia para su conservación durante el plazo fijado en la Ley e, igualmente, de prever un conjunto de medidas adicionales de identificación en función del riesgo de las operaciones y del cliente.

En este sentido, el artículo 11 del RPBC, todavía vigente, establece que las personas jurídicas o los profesionales, con un número de empleados superior a veinticinco en este último caso, deben establecer procedimientos y órganos con los que conocer, prevenir y evitar el blanqueo de capitales. En el caso de las personas físicas con menos de veinticinco trabajadores, será el titular de la actividad el responsable del control interno y de la comunicación.

La conservación
de los documentos
identificativos se extiende
a cualquier persona
que hubiese entablado
relaciones de negocio con
el profesional, lo cual es
compresivo de una amplia
variedad de supuestos

Así pues, otra de las repercusiones que tiene esta obligación se traslada a la gestión de los despachos profesionales puesto que deben establecer una política expresa de admisión de clientes. La idea fundamental que debe regir el establecimiento de esta política es el nivel de riesgo de existencia de blanqueo de capitales de acuerdo con los estándares internacionales. Por ello, deben establecerse diversos perfiles de riesgo para aplicar medidas reforzadas que permitan cumplir satisfactoriamente con la obligación de identificación. No se trata de que exista automáticamente una presunción de blanqueo o que no se pueda aceptar como cliente sino que, precisamente para ser admitido,

se deben de exigir requisitos adicionales de identificación. Es decir, se trata de tomar precauciones reforzadas para determinados perfiles de clientes de modo que el correspondiente documento contemple una descripción de aquellos tipos de clientes que podrían presentar un riesgo superior al de los clientes no sospechosos.

El problema es, pues, determinar los distintos perfiles de riesgo para establecer los distintos grados de exigencia. Entre los elementos que pueden contribuir a apreciar dicho riesgo, podemos citar tres. En primer lugar, las capacidades del cliente o de su representado. En este sentido, puede considerarse un indicio de riesgo que el administrador de una persona jurídica sea una persona de edad avanzada y con pocos conocimientos o experiencia para el desarrollo de la actividad. Lo mismo puede predicarse, aunque con más matices como fácilmente puede comprenderse, si se trata de personas jóvenes o con algún tipo de enfermedad. En este ámbito también pueden incluirse personas relacionadas o cercanas con organizaciones terroristas, los clientes que se resisten a comunicar su identidad o las llamadas personas políticamente expuestas (PEP)³⁸.

En segundo lugar, también puede constituir un indicio de riesgo la actividad desarrollada por el cliente. Hemos señalado que, tradicionalmente, el blanqueo de capitales ha estado unido a delitos como el de narcotráfico, tráfico de armas, prostitución o, más recientemente, terrorismo. A ello hay que añadir que no deben descartarse otras actividades.

En tercer lugar, la residencia del cliente o la zona geográfica de sus actividades son, igualmente, un criterio a tener en cuenta para graduar a los potenciales clientes. En este sentido, la existencia de un paraíso

38 Se pueden incluir entre estos supuestos Jefes de Estado, Jefes de Gobierno, Ministros, Secretarios de Estado o Subsecretarios; Parlamentarios; Magistrados de Tribunales Supremos, Tribunales Constitucionales u otras altas instancias judiciales; Miembros del Ministerio Fiscal; Miembros de Tribunales de Cuentas; Miembros de Consejos de Bancos Centrales; Embajadores y encargados de negocios; Alto personal militar de las Fuerzas Armadas; Miembros de los órganos de administración, de gestión o de supervisión de empresas de titularidad pública.

fiscal³⁹ o de un país no cooperante⁴⁰ puede ser un indicio cualificado de la existencia de blanqueo de capitales. Este criterio puede expandirse a los países productores de drogas, a los no democráticos o a zonas caracterizadas por la inseguridad.

Esta política debe ser elaborada y revisada por el responsable del despacho que, de nuevo, puede encontrarse ante una obligación desproporcionada si tiene pocos elementos para determinar los niveles de riesgo o si tiene pocos instrumentos para realizar la investigación que supone hacer efectivo esa política de selección de clientes. A ello hay que añadir una cuestión adicional que consiste en el nivel de diligencia que es necesario poner en práctica para, al mismo tiempo, lograr cumplir con las obligaciones legales y no perder clientes que finalmente nada tienen que ver con actividades ilícitas. En cualquier caso, los profesionales deben estar atentos a los estándares de riesgo que elabore la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.4. Examen de las operaciones y comunicación de las operaciones.

Esta obligación que se impone a los profesionales de la materia tributaria consiste en analizar las operaciones de adquisición, utilización, conversión o transmisión de bienes en las que exista una sospecha o un indicio de que pueden consistir en operaciones de blanqueo.

El cumplimiento de este mandato legal nos pone en contacto con las diversas tipologías del blanqueo, con las medidas de control interno que deben adoptarse –formación del personal, detección de las operaciones sospechosas, comunicación interna y análisis por el responsable de control- y comunicación a las autoridades de los hechos descubiertos.

La tipología de operaciones de blanqueo es muy variada y está sujeta a frecuentes innovaciones debido a la incorporación de nuevos sectores y del uso de nuevos esquemas o canales. Algunos de los ámbitos en los que se ponen en práctica las operaciones de blanqueo son los sistemas de compensación, el uso de dinero en efectivo, la banca corresponsal, las actividades económicas realizadas por ciudadanos de determinadas zonas geográficas y, más próximos al ámbito tributario, el sector inmobiliario y las tramas en el IVA.

Como se ha señalado, el blanqueo de capitales se realiza a través de diversas fases que pueden resumirse en tres⁴¹. En primer lugar, la colocación tiene como objetivo introducir los bienes producto del delito en el mercado⁴². Una segunda fase comprende la transformación de las rentas obtenidas y ya introducidas en los circuitos legales. La tercera fase es la de integración.

39 El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio contiene todavía una relación de países considerados paraísos fiscales. No obstante, debe tenerse en cuenta que la Ley 36/2006 ha venido a modificar el concepto tradicional de paraísos fiscales en su Disposición Adicional Primera.

40 La Orden ECO/2652/2002, de 24 de octubre estableció a Ucrania, Egipto, Nigeria, Guatemala, Filipinas, Indonesia y Myanmar como países no cooperantes.

41 Vid. MOLINA MANSILLA, M.C., "El delito de blanqueo de capitales: concepto y fases", *La Ley Penal*, n. 41, 2007.

42 La STS de 25 de febrero de 2004, siguiendo lo señalado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), indica las prácticas más utilizadas en esta fase: uso de identidades falsas, el «smurfing»; el «pitufeo». La STS de 4 de enero de 2002 recoge otras técnicas como son convertir los capitales, instrumentalizados en cheques nominativos, librados unos al portador y otros a favor de distintas personas o cheques que retornaban al proveedor del dinero.

El artículo 26 de la LBCFT establece, entre las medidas de control interno, que los sujetos obligados a cumplir con las obligaciones de colaboración deben establecer un procedimiento o protocolo de actuación para los casos en los que se detecten operaciones de blanqueo. En concreto, deben establecerse medidas oportunas a fin de que las personas que trabajan, por ejemplo, en los despachos profesionales comuniquen inmediatamente a los órganos de control y comunicación los hechos con relevancia en la prevención del blanqueo de capitales.

La primera fase de estas medidas consiste en la detección de la posible operación de blanqueo. Ésta se puede apreciar por el responsable de control en el despacho o por el personal que se dedica a las tareas de asesoramiento o, incluso, de administración. La detección de las operaciones sospechosas de blanqueo puede resultar más sencilla si se cuenta con un catálogo de operaciones de riesgo que, teniendo en cuenta los distintos parámetros y estándares, describa los rasgos de los clientes o de las operaciones que pueden conducir a la sospecha de la existencia de blanqueo. Entre los indicadores que pueden alertar de la existencia de esta situación se encuentra que la naturaleza o el volumen de las operaciones realizadas por el cliente no se corresponda con su actividad, que existan movimientos con origen o destino en cuentas bancarias situadas en paraísos fiscales o territorios no cooperantes, que las transferencias recibidas sean totalmente anónimas o codificadas y que las operaciones que se realicen sean excesivamente complejas o inusuales aunque tengan una apariencia de licitud.

La Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales ha elaborado algunos indicadores de riesgo que pueden apreciarse en las actividades profesionales. Por lo que se refiere a las personas físicas, puede ser un indicio el hecho de que sea difícil o imposible verificar los datos de los clientes, el descubrimiento de que los datos suministrados sean falsos, que se trate de personas relacionadas con el medio político o que cuenten con antecedentes delictivos y, más directamente relacionados con la materia tributaria, que residan en paraísos fiscales o en un domicilio en el que se encuentran domiciliadas varias sociedades, es decir, lo que en la práctica se ha dado en llamar nido de sociedades. Por lo que se refiere a las personas jurídicas, además de algunos rasgos de las personas físicas citados anteriormente, pueden ser un indicio de posible blanqueo la constitución de sociedades con grandes cifras de capital en efectivo o la constitución de diversas sociedades al mismo tiempo y por los mismos socios, adquisición de sociedades con pérdidas sin que exista un motivo lógico para ello.

También pueden constituir indicios de blanqueo, determinados datos que se refieren a las personas que dirigen o trabajan en las sociedades⁴³. Así por ejemplo, la constancia de que el administrador es un testaferro de otra persona, el otorgamiento de poderes a un no residente ubicado en un paraíso fiscal, nombramiento de administradores incapaces, no idóneos o inexpertos para la actividad propia de la sociedad, existencia de fundadores de sociedades que cambian de titularidad en breve tiempo, estilo de vida que no se corresponde con los ingresos conocidos y otras cuestiones.

Por lo que se refiere a las operaciones, se suelen incluir entre las sospechosas de blanqueo aquéllas que se realizan con grandes cantidades de efectivo o con medios de pago anónimos, enajenaciones sucesivas de los mismos bienes, operaciones que no se corresponden con la naturaleza o actividad del cliente o, en fin, operaciones en las que se declara haber recibido ya el pago del precio.

43 No existen demasiados pronunciamientos sobre esta cuestión pero quizás pueda ser una buena orientación la STS (Sala 3ª) de 21 de noviembre de 2007 que señala que la comunicación se vincula a la existencia de indicios en la operación y no a la identidad de la entidad.

Este catálogo de operaciones de riesgo no sólo es relevante para detectar una posible operación de blanqueo sino que también, –creemos– puede servir para cumplir con la obligación de dar formación al personal que, por su actividad, pueda detectar este tipo de operaciones. En este sentido, debe recordarse que el artículo 17 de la LBCFT establece la obligación de elaborar una relación de operaciones sospechosas de blanqueo y de difundirla entre el personal que, por otra parte, deberá estar formado en esta materia pues otra de las obligaciones impuestas por la Ley, artículo 29, es la de la formación del personal empleado.

El resultado del examen puede concluir que no existe sospecha fundada de blanqueo de capitales y, en éste caso, se dejará constancia por escrito, se conservará la documentación y se realizará la operación de que se trate. La eliminación de las sospechas puede deberse a que se alcance a comprender la justificación económica, profesional o de negocio para la realización de las operaciones.

En el caso opuesto, esto es, si se constata que el sujeto o que la operación cae dentro de la órbita de la Ley, el artículo 19 establece una primera consecuencia inmediata: la abstención en la realización de la operación. No obstante, se contempla la posibilidad de ejecutar la operación si no es posible abstenerse –lo cual sucederá en pocos supuestos– o se puede dificultar la investigación. En estos casos, debe dejarse constancia por escrito de los motivos por los que se continúa con la operación y debe realizarse una comunicación inmediata al SEPBLAC.

Una vez detectada la operación debe comunicarse al responsable del despacho. La puesta en común de los asuntos tratados en reuniones de grupo puede servir para descubrir o constatar la existencia de alguna de estas operaciones pero, no obstante, la normativa pretende que dicha sospecha conste formalmente y que, además, se mantenga un cierto sigilo sobre la sospecha. Concretamente, el Reglamento establece que las comunicaciones al responsable del habrán de contener como mínimo los datos que permitan individualizar el sujeto o sujetos afectados, hechos u operaciones, cuantías, lugar y fechas. Asimismo, de dichas comunicaciones deberá quedar constancia tanto para el comunicante como para el órgano de comunicación. Por otro, se establece que se adoptarán las medidas necesarias para mantener la confidencialidad sobre la identidad de los empleados que hayan realizado una comunicación.

Detectada y comunicada al responsable del despacho la presunta operación de blanqueo, éste último debe proceder a su análisis o comprobación para determinar la relación de los hechos u operaciones comunicados con el blanqueo de capitales. Si se apreciara indicio o certeza de blanqueo de capitales, se debe comunicar inmediatamente al SEPBLAC y, también, abstenerse de realizar la operación. Por el contrario, si no se concluye que la operación es sospechosa, puede archiversse la comunicación y no resulta obligatorio trasladar la comunicación al órgano encargado de luchar contra estas operaciones. Tanto en un caso como en el otro, debe de reflejarse por escrito el resultado del estudio del análisis y se comunicará, en su caso, al profesional que detectó la operación de forma fehaciente y confidencial.

Esta comunicación, por propia iniciativa, que se realiza fruto de la detección y análisis de una operación es conceptualmente distinta de la obligación de suministrar la información que requiera el SEPBLAC mediante un requerimiento. En efecto, el artículo 20 de la LBCFT contempla esta segunda modalidad de comunicación –sistemática–, lo cual supone la existencia de un procedimiento de investigación ya iniciado y una petición expresa de datos.

La Ley tipifica como infracción grave “el incumplimiento de la obligación de aprobar por escrito y aplicar políticas y procedimientos adecuados de control interno”

El artículo 22 de la LBCFT contiene una previsión que afecta directamente a los abogados y no, en cambio, a los asesores fiscales desde la entrada en vigor de la nueva norma de prevención del blanqueo. Se trata del derecho a no comunicar dato alguno del cliente o de la operación cuando reciban la información para “determinar la posición jurídica en favor de su cliente, o desempeñar su misión de defender o representar a dicho cliente en procedimientos judiciales”. Se trata de una excusa absolutoria para los letrados que se aplica solamente en dos supuestos.

Los términos en los que se expresan las disposiciones vigentes no son claros pues “*determinar la posición jurídica*” y “*desempeñar la misión de defender y representar*” pueden entenderse como el contenido usual de la prestación del servicio de asesoramiento del profesional: realizar un diagnóstico jurídico con base en la información suministrada por el cliente y asunción del caso con la finalidad de defender la posición jurídica previamente determinada⁴⁴.

La primera expresión puede entenderse como significativa de toda transmisión de conocimientos sobre el ordenamiento jurídico pero, con ello, se dejaría sin efectos esta obligación de comunicación. En efecto, determinar la posición jurídica puede entenderse como un asesoramiento general alejado del conocimiento concreto de los hechos y de la concreta trama que pueda estar en marcha. En estos casos no existe obligación de comunicación salvo que el asesoramiento esté dirigido a elaborar un plan con el que ocultar los bienes resultantes de los delitos previos, que sí que nos encontraríamos ante la necesidad de respetar esa otra obligación de abstenerse de realizar las conductas y, también, ante la obligación de comunicar los hechos al SEPBLAC.

Sin embargo, debe señalarse que la amplia interpretación anterior ha sido objeto de concreción por algún procedimiento judicial. Así, la excusa legal para los abogados debe ponerse en conexión, como ha señalado la STJUE de 26 de junio de 2007, con el derecho de defensa y debe estar en relación con un eventual procedimiento judicial.

La cuestión es que el cliente puede buscar asesoramientos sobre el marco jurídico aplicable o sobre las consecuencias tributarias de determinados hechos alejados de cualquier situación concreta y, de ese modo, elimina la posible comunicación a las autoridades.

Por lo que se refiere a “defender y representar” al cliente, se parte de la existencia de un procedimiento ya incoado o, al menos, inminente. En estos casos, serán principalmente los abogados los que asuman

44 MELERO MERINO, F.J., “El ejercicio de la profesión de asesor fiscal desde la perspectiva de la regulación introducida por el RD 54/2005, de 21 de enero, de modificación del Reglamento de la Ley 19/1993 sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. El asesor fiscal como sujeto obligado”, *Temas Tributarios de Actualidad*, n. 31, 2005, p. 25.

la dirección y defensa de la parte, realizando tareas de asesoramiento jurídico previo y simultáneo al procedimiento de que se trate. La LBCFT circumscribe ahora la misión de representación a los abogados y a los procesos judiciales, eliminando así esta excusa prevista anteriormente para los asesores fiscales y su aplicación a los procedimientos administrativos. Con todo, no debe olvidarse que, de acuerdo con una consolidada doctrina jurisprudencial, el derecho de defensa se aplica también a los procedimientos frente a la Administración.

Será en los casos en los que se asuma la representación y defensa de un cliente en los que se aplique en toda su extensión el deber de guardar secreto profesional⁴⁵. La Exposición de Motivos de la Directiva 2001/97/CE justifica la interpretación que estamos realizando cuando señala que los “miembros independientes de profesiones legalmente reconocidas y controladas que prestan asesoramiento jurídico —como los abogados— estén determinando la situación jurídica de sus clientes o ejerciendo la representación legal de los mismos en acciones judiciales, sería improcedente imponer a dichos profesionales respecto de estas actividades, en virtud de lo dispuesto en la Directiva, la obligación de notificar sospechas de blanqueo de capitales. Es preciso que existan dispensas a la obligación de notificación de la información obtenida antes, durante o después del proceso judicial, o en el momento de la determinación de la situación jurídica de un cliente”.

Si, por el contrario, se produce la comunicación que establece la normativa antiblanqueo de capitales, ésta excluye expresamente cualquier tipo de responsabilidad del profesional, ya sea la establecida por vía contractual o ya la impuesta con carácter general por el ordenamiento jurídico.

Así pues, la obligación de comunicación no se extiende a cualquier actuación de los profesionales de la materia tributaria. El asesoramiento jurídico sigue estando sujeto a la obligación de secreto profesional salvo que el asesor esté implicado en actividades de blanqueo de capitales, que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales, o que el abogado sepa que el cliente busca el asesoramiento jurídico para el blanqueo de capitales⁴⁶.

Si adoptamos la perspectiva propia del Derecho sancionador, podemos señalar que la obligación del profesional o, llevado al extremo, su posición de garante no se extiende a toda actuación que realice. Por el contrario, su actuación de asesoramiento general y de defensa del cliente cae dentro del riesgo permitido, aun cuando pueda dar lugar, aprovechada por terceros, a un delito de blanqueo de capitales. En cambio, toda actuación que no respete tales postulados, se halla fuera del riesgo permitido que se deriva de la normativa de prevención del blanqueo de capitales. En este caso, se habrá cumplido uno de los presupuestos necesarios para entender que se ha incumplido una de las obligaciones impuestas al

45 El artículo 542 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que “los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”.

46 El apartado 18 de la Directiva 2001/97/CE establece que “servicios directamente comparables deben ser objeto de idéntico trato, cualesquiera que sean los profesionales contemplados en la presente Directiva que ejerzan dichos servicios. Con el fin de preservar los derechos establecidos por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y por el Tratado de la Unión Europea, por lo que respecta a los auditores, contables externos y asesores fiscales que en determinados Estados miembros pueden defender o representar a sus clientes en el contexto de una acción judicial o establecer la situación jurídica de sus clientes, la información que obtengan en el ejercicio de estas funciones no puede estar sujeta a la obligación de notificación con arreglo a la Directiva”.

profesional y por la que puede existir responsabilidad. Ahora bien, para que ello sea así se requiere que tal actuación de asesoramiento haya servido para realizar conductas de blanqueo de capitales⁴⁷.

3.5. La conservación de la documentación de las operaciones.

El ámbito objetivo de esta obligación se refiere a dos cuestiones distintas. Por un lado, la documentación relativa a las operaciones se refiere a aquéllas que se han realizado pese a tener indicios de la posible existencia de blanqueo y, en su caso, tras la preceptiva comunicación. El hecho de que la Ley parezca referirse a una operación ya realizada parece excluir los supuestos en los que el asesoramiento se ha referido a cuestiones generales sobre el marco jurídico o las consecuencias tributarias de determinados hechos que no se han plasmado en la preparación y desarrollo de un negocio o una actuación concreta. Ello refuerza nuestra conclusión anterior de que las tareas de asesoramiento general no implican la comunicación automática al SEPBLAC y tampoco la obligación de conservación de documentación de la operación, como vemos ahora, si ésta no se ha llevado a cabo. Será, pues, en las operaciones en las que los profesionales participen en la concepción y realización transacciones, o en las que actúen por su cuenta, en las que habrá que conservar la documentación obtenida o elaborada y que pueda permitir el conocimiento completo de los hechos y circunstancias.

El segundo aspecto que se enmarca en el ámbito objetivo de esta obligación es el relativo a la identificación de los clientes. La conservación de los documentos identificativos, en cualquier formato –electrónico o físico–, se encuentra íntimamente unido a la obligación de identificación y a sus consecuencias accesorias como son las indagaciones acerca de la actividad del cliente o a su actuación en nombre de otra persona. No obstante, el núcleo básico de esta obligación de conservación se refiere a la identidad de la persona. Por ello, puede entenderse cumplida con las copias de los documentos acreditativos.

La conservación de los documentos identificativos se extiende a cualquier persona que hubiese entablado relaciones de negocio con el profesional, lo cual es comprensivo de una amplia variedad de supuestos –consultas puntuales, asesoramiento permanente, informes, planificación de operaciones, ejecución y seguimiento de actuaciones–, y se refiere a todos aquellos sujetos cuya identificación resulta preceptiva. De este modo, no resulta exigible para las entidades financieras residentes en la Unión Europea o en países con niveles similares a los de España en la prevención del blanqueo.

En cuanto al plazo, resulta criticable la previsión legal de que dichos documentos se conservarán “durante un plazo mínimo” de diez años. No es función de la Ley, y menos cuando se imponen tan estrictas tareas a los sujetos, generar inseguridad jurídica al no establecer el plazo concreto o el límite máximo de una obligación temporal.

El momento inicial del cómputo del plazo se distingue entre las actividades de asesoramiento al cliente, en cuyo caso el día a quo es el “día en que finalicen las relaciones”, y la realización de las operaciones pues, en este último caso, se inicia el plazo “a partir de la ejecución de cada operación”, para la conservación de los documentos o registros que la acreditan.

47 Vid. una reflexión sobre la actuación de los abogados en SÁNCHEZ-VERA y GÓMEZ TRELLES, J., “Blanqueo de capitales y abogacía”, ob. cit., p. 11.

Este plazo se separa tanto del de conservación de los libros mercantiles, como del de prescripción tributaria pues debe advertirse que el inicio del mismo tiene lugar cuando finaliza la relación con el cliente o cuando se ejecutan cada una de las operaciones. Por lo tanto, se puede extender más allá de los plazos anteriores. Su previsión se entiende mejor si se pone en relación con el plazo de prescripción con el posible delito de blanqueo de capitales que se haya podido cometer.

3.6. Las obligaciones de no hacer contempladas por la Ley.

Además de las obligaciones de hacer que hemos analizado en los apartados precedentes, también se establecen otras de no hacer. En primer lugar, y como ya hemos señalado, se establece la obligación de abstenerse de ejecutar cualquier operación en la exista algún indicio que procede de actuaciones de blanqueo de capitales y todo ello antes de realizar la comunicación al SEPBLAC. La consecuencia que se puede derivar de su incumplimiento es la responsabilidad del profesional.

En segundo lugar, también se establece la obligación de no revelar ni al cliente ni a terceros que se han transmitido informaciones al Servicio Ejecutivo o que se está examinando alguna operación por si pudiera estar vinculada al blanqueo de capitales.

4. El incumplimiento de las obligaciones y las sanciones.

La LBCFT contiene un riguroso régimen sancionador con el que se intenta garantizar el cumplimiento de la misma y prevenir la participación en actividades de blanqueo de capitales. Así, por ejemplo, el artículo 52 de la Ley tipifica como infracción grave *“el incumplimiento de la obligación de aprobar por escrito y aplicar políticas y procedimientos adecuados de control interno”* y que su falta se sanciona con una multa mínima de 60.000 €.

Este rigor sancionador no va a acompañado, sin embargo, de una precisión técnica a la altura. Las infracciones se tipifican de modo abierto, de modo contrario al principio de tipicidad, pues constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley. Ello requerirá la aplicación del principio de proporcionalidad pues no debe considerarse que integra el tipo infractor, cualquier incumplimiento de lo dispuesto en la normativa antiblanqueo. En definitiva, la regulación padece importantes vicios de inconstitucionalidad pues es poco respetuoso con los principios de tipicidad y culpabilidad, además de depender en exceso del desarrollo reglamentario.

Esta amplia definición de las conductas infractoras nos coloca ante la posibilidad de que concurran el tipo de delito de blanqueo de capitales. El artículo 62 de la LBCFT trata de solucionar el posible bis in ídem estableciendo que no se impondrá sanción alguna cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. Interesa destacar que estas tres identidades se contemplan de modo amplio para todo el abanico de responsabilidades que puedan derivarse. La vertiente procedimental del principio también se encuentra recogida al establecer la paralización del procedimiento administrativo y la remisión de los hechos al Ministerio Fiscal, con lo que se está dando solución a la posible concurrencia de un tipo infractor con el del delito de blanqueo de capitales.

En la primera fase del ciclo del blanqueo de capitales, es decir en la colocación, han cobrado importancia en los últimos tiempos las llamadas normas antiparaíso

La LBCFT clasifica las infracciones en muy graves, graves y leves en los artículos 51, 52 y 53. Estas últimas son las que presentan mayores problemas de tipicidad ya que se definen por exclusión de las otras dos y ligadas al incumplimiento de las disposiciones legales. En efecto, las infracciones leves se sancionan con multa de hasta 60.000 € pese a tratarse de un tipo abierto e incondicionado consistente en *“aquellos incumplimientos de obligaciones establecidas específicamente en la presente Ley que no constituyan infracción muy grave o grave”*.

Como se observa, este tipo infractor no respeta

los más mínimos postulados del principio de tipicidad que se aplica a las infracciones administrativas.

No realizaremos un análisis exhaustivo de las distintas infracciones pero sí señalaremos sus rasgos generales. Así, entre las infracciones muy graves se incluyen, básicamente, las que consisten en la falta de comunicación al SEPBLAC de las operaciones en las que existan indicios o la certeza de blanqueo de capitales, incluyendo la mera tentativa. Estas infracciones se sancionan con una multa mínima de 150.000 € y con un máximo de uno de estos tres supuestos: a) 1.500.000 € b) 5 % del importe de la operación c) el duplo del contenido económico de la operación. Además, en el caso de que se trate de sociedades, el administrador puede tener que afrontar una multa entre 60.000 y 600.000 €, junto con la separación del cargo con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección por un plazo máximo de diez años.

También se incluye entre estas infracciones muy graves el incumplimiento de la obligación de confidencialidad. Se trata de una de las que hemos señalado como obligaciones de no hacer que se imponen a los sujetos. Por lo tanto, se cometerá esta infracción cuando concurra alguno de estos tres supuestos: se comunica al cliente que se ha realizado la comunicación de los hechos presuntamente constitutivos de blanqueo al SEPBLAC, que se comunica a un tercero que se ha efectuado dicha comunicación o, finalmente, que se está analizando la operación. El tipo infractor se consuma cuando se realiza una revelación de esos hechos, lo cual se traduce en que debe probarse que se ha transmitido esa información por algún medio y ello no resultará fácil salvo que se tenga una constancia directa. Los sujetos infractores pueden ser tanto los empleados como el responsable de comunicar los hechos.

Por lo que se refiere a las infracciones graves, que son la mayoría de los incumplimientos de las obligaciones, se prevé una sanción mínima de multa de 60.001 € (sesenta mil un euros) y un máximo de una de estas circunstancias: a) 1 % patrimonio neto del sujeto obligado. b) el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por ciento c) 150.000 €. Al igual que en el caso anterior, también se contemplan sanciones para los administradores de las sociedades que pueden ser multa de 3.000 a 60.000 € y la separación del cargo por un plazo de un año.

Entre los incumplimientos que se sancionan se incluyen los de las obligaciones de identificación y conocimiento del cliente, la no realización de actividades de formación del personal en materia de prevención del blanqueo de capitales o la no conservación de los documentos acreditativos.

La graduación de las sanciones depende del grado de responsabilidad o intencionalidad en los hechos, los antecedentes del sujeto, el carácter de la representación y la capacidad económica.

La extinción de las sanciones se producirá por su cumplimiento –en el caso de la amonestación–, por el pago –en el caso de las multas– o por prescripción. En este caso, se establece el plazo de dos años para las infracciones leves y de cinco para las infracciones graves y muy graves. El plazo se computa desde que se consuma la infracción que, en el caso de las conductas continuadas, se inicia desde el último acto o la finalización de la conducta. Ello puede plantear problemas, por ejemplo, en los casos de no cumplir el requisito de realizar actividades de formación para el personal o en la falta de conservación de los documentos que acreditan la identidad del cliente en un contrato de tracto sucesivo.

El procedimiento sancionador se inicia por el Comité Permanente, a propuesta de la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales y la competencia para la imposición de sanciones le corresponde al Ministro de Economía o al Consejo de Ministros, en función de si se trata de infracciones graves o muy graves. La imposición de sanciones por infracciones leves le corresponde al Director General del Tesoro y Política Financiera.

La regulación del procedimiento se encontraba en el Real Decreto 2119/1993, de 3 de diciembre, sobre procedimiento sancionador aplicable a los sujetos que actúan en los mercados financieros pero el artículo 61 de la LBCFT ha establecido que el procedimiento sancionador aplicable al incumplimiento de las obligaciones previstas en esta Ley será el previsto, con carácter general, para el ejercicio de la potestad sancionadora por las Administraciones Públicas. Por lo tanto, se aplicará el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

5. Las implicaciones tributarias de la normativa antiblanqueo. En particular, el intercambio de información.

5.1. El ordenamiento tributario en las fases del ciclo del blanqueo de capitales.

El tributo consiste en una obligación de pago de todos los ciudadanos para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁴⁸ y, para lograr su efectividad, el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria la potestad de comprobar e investigar los hechos, actos y operaciones realizadas por los contribuyentes⁴⁹. En otras palabras, y como ha señalado PITA GRANDAL, “el sistema tributario configurado en las normas vigentes existe para ser aplicado y para ello la misma Ley prevé que colaboren en esa tarea Administración,

48 Vid., por todos, en cuanto a la definición de tributo FERREIRO LAPATZA, J.J., “La definición de tributo” en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 273 a 293

49 Señala FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 33 que “las potestades tributarias se regulan por el ordenamiento con el fin de lograr algún objetivo de interés general directa o indirectamente referido a la obligación tributaria. Este objetivo puede consistir en dar efectividad a créditos tributarios, cuya existencia era ya conocida por la Administración, o en incidir sobre la averiguación de créditos, cuya realidad pueda permanecer oculta...”.

contribuyentes y ciudadanos en general⁵⁰. Por lo tanto, puede decirse que el ordenamiento tributario contiene instrumentos dirigidos a evitar la existencia de bienes ocultos que no tributen.

Además, hay determinadas medidas que tratan de prevenir y otras que tratan de dar respuestas a la posible existencia de blanqueo de capitales. En este sentido, y como ha señalado también CALDERÓN CARRERO, se pone de manifiesto la interrelación entre las iniciativas que tienen como objetivo la lucha contra el blanqueo de capitales y contra el fraude fiscal⁵¹. Ello es así en la medida en que muchas de las operaciones de fraude fiscal utilizan los mismos canales que las de blanqueo.

Desde otro punto de vista, las estrictas obligaciones de información previstas en la legislación para evitar el blanqueo de capitales permiten conocer datos que no se obtienen en los procedimientos tributarios, al referirse a la actuación de determinados profesionales.

No es objetivo de este trabajo estudiar todas las medidas con las que cuenta el ordenamiento tributario, entre otras razones porque muchas de ellas resultan comunes a las que se contemplan para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, pero sí pueden destacarse las más importantes. Entre ellas pueden citarse las cláusulas generales previstas en la LGT como son el principio de calificación⁵², la norma antisimulación⁵³ o la cláusula antielusiva⁵⁴. La LBCFT señala unos criterios generales que deben ser tenidos en cuenta para concretar, en supuestos particulares, la sospecha de blanqueo. Entre éstos se encuentran casos en los que, precisamente, pueden entrar en juego las medidas tributarias que acabamos de comentar. Así, podemos referirnos a, además de las operaciones que por su naturaleza puedan estar relacionadas con el blanqueo; las que resulten especialmente complejas o inusuales; las operaciones sospechosas de simulación o fraude y las operaciones que se señalen en el protocolo de actuación interna como pueden ser el dinero o las actividades con procedencia de determinadas áreas geográficas del

50 *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 57.

51 Cfr. "Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario", *Noticias de la Unión Europea*, n. 299, 2009, p. 19.

52 Para NAVAS VÁZQUEZ, R., "Interpretación y calificación en Derecho Tributario" en VV.AA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, vol I, p. 396 la calificación afecta a los hechos imposables. No obstante, otros como FENELLÓS PUIGSERVER, V., *Los negocios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: calificación fiscal y límites*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 11, "el principio de calificación opera no sólo en la vertiente del negocio constitutivo del hecho imponible sino también en otros elementos del impuesto, tales como los bienes, la denominación que las partes dan a las condiciones..."

53 Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Calificación del hecho imponible y simulación", *QF*, n. 11, 1996. También, ZORNOZA PÉREZ, J.J., "La simulación en el Derecho Tributario", *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, p.171 y ss.

54 Señala GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 259 que éstas pueden definirse como "estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado ...". En esta materia, también debe tenerse en cuenta al profesor PALAO TABOADA, C., "El fraude a la ley en Derecho Tributario", *RDFHP*, n. 63, 1966 y, más recientemente, en "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *RCT-EF*, n. 182, 1998. Una posición contraria a la anterior puede verse en FALCÓN Y TELLA, R., "El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 del C.C.", *QF*, 17, 1995.

planeta, los residentes en paraísos fiscales⁵⁵, las operaciones de venta sucesiva e inmediata de inmuebles o de participaciones en sociedades o las entidades domiciliadas en los llamados nidos de sociedades⁵⁶, entre otros supuestos.

También se incluyen otra serie de medidas que se aplican en los puntos comunes con el fraude fiscal. Ello sucede, entre otros supuestos, cuando la colocación de los capitales se realiza por medio de paraísos fiscales o si en el lavado o transformación se utilizan actividades empresariales o determinadas inversiones. Los órganos administrativos de prevención del blanqueo de capitales han señalado determinadas operaciones en las que se apreció una coincidencia de finalidades ilícitas: sector inmobiliario⁵⁷, tramas de IVA⁵⁸, importaciones, operaciones con paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes, operaciones con sociedades en las que han participado testaferros

Todo ello sin olvidar que la Ley incluye entre los bienes susceptibles de blanqueo a la “cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública” y que se gravan las ganancias cuyo origen no es justificado.

En la primera fase del ciclo del blanqueo de capitales, es decir en la colocación, han cobrado importancia en los últimos tiempos las llamadas normas antiparaíso. Muchas de las tipologías de blanqueo utilizan paraísos fiscales para canalizar bienes o dinero⁵⁹. Por ello, las medidas antiparaíso son uno de los instrumentos que se utilizan para evitar el blanqueo de capitales.

La normativa tributaria cuenta con un buen número de estas medidas⁶⁰. El artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF trata de luchar frente a los cambios de residencia artificiosos al no considerar válidos los cambios de residencia a paraísos fiscales durante el periodo impositivo de cambio y en los cuatro siguientes⁶¹. Adicionalmente se establece la posibilidad de que la Administración exija la prueba efectiva de la residencia en el paraíso fiscal, más allá del mero certificado de residencia fiscal.

55 Precisamente esta cuestión es una de las luchas más destacadas de los ordenamientos occidentales, tal y como pone de manifiesto VEGA BORREGO, F., “La progresiva eliminación de los paraísos fiscales”, *El Cronista*, n. 14, junio de 2010, p. 18 a 21.

56 Las actuaciones de la Administración tributaria para controlar esta cuestión pueden concretarse en el control del domicilio fiscal y en el de las declaraciones censales reguladas en los artículos 148 y ss del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de los Tributos.

57 Sobre fraude fiscal y blanqueo en el sector inmobiliario, vid. PELÁEZ MARTOS, J.M., *Fraude fiscal, blanqueo de capitales y corrupción en el sector inmobiliario*, Ciss, Valencia, 2009.

58 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras trampas*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

59 Vid. SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso previstas en la legislación española”, *CT*, n. 93, 2000, p. 6 y ss. Una descripción de los posibles comportamientos se encuentra también en LOMBARDERO ESPÓSITO, L.M., *Blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2009, p. 269 y 270.

60 Un completo estudio de las mismas puede verse en SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Documentos de trabajo, IEF, n. 8, 2009.

61 Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C., “El traslado de residencia a un paraíso fiscal”, *Información Fiscal*, n. 68, 2005, p. 41.

Aunque las normas citadas pretenden luchar contra la deslocalización de los contribuyentes, también consiguen hacer menos atractivo para los blanqueadores el cambio de residencia para evitar los controles en su país o para blanquear capitales con un mero cambio de residencia.

También es una norma antiparaíso la prevista en el artículo 8 del TRLIS. El artículo 1 de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal ha establecido una presunción de residencia en territorio español si la entidad está radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, y sus activos principales, directa o indirectamente, son bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o si su actividad principal se desarrolle en el mismo. No obstante, esta consecuencia puede ser enervada mediante la prueba de que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en el país o territorio en donde radica y, además, que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos⁶².

Aunque las normas citadas pretenden luchar contra la deslocalización de los contribuyentes, también consiguen hacer menos atractivo para los blanqueadores el cambio de residencia para evitar los controles en su país o para blanquear capitales con un mero cambio de residencia.

En esta línea también se incluyen otras medidas. Así, en el Impuesto sobre Sociedades se excluye la aplicación de la exención para los dividendos o plusvalías de fuente extranjera cuando la entidad participada o la adquirente sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal y, en sentido similar, la que excluye la aplicación de la exención de las rentas de establecimientos permanentes situados en paraísos fiscales.

Por otra parte, también pueden incluirse determinadas normas que pueden ser utilizadas para evitar el blanqueo de capitales en su fase de colocación de los capitales en el mercado para su posterior ocultación o transformación. Así, el artículo 14.1. g) del TRLIS establece que no son deducibles “los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”.

La valoración de operaciones realizadas con paraísos fiscales también puede utilizarse en alguna de las fases del blanqueo y quizás por ello también sea relevante recordar que el artículo 17.2 del TRLIS establece que “las operaciones que se efectúen con personas o entidades, residentes en países o

62 Vid. SANZ GADEA, E., “Medidas antielusión fiscal”, ob. cit., p. 229 donde señala que “Es interesante observar que la prueba de la motivación económica válida se establece con la finalidad de que el obligado tributario pueda impedir la aplicación de la norma que protege la correcta aplicación de la norma sobre residencia fiscal en territorio español”.

territorios considerados como paraísos fiscales, se valoraran por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación”. A ello hay que añadir que el artículo 21. *ter* del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece obligaciones de documentación para las operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

Por último, podemos citar las normas recogidas en el artículo 60 del TRLIS relativa a la tributación de los partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, en la medida en que los partícipes deberán integrar “en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición”, o la de Transparencia Fiscal Internacional del artículo 107 del TRLIS.

El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es otro de los tributos que también contiene disposiciones antiparaíso. Podemos enumerar, la obligación de designar representante para los sujetos que residen en paraísos fiscales, la validez de las notificaciones en los inmuebles si no se cumple con la obligación anterior, la aplicación de la imposición complementaria o la regla especial para las ganancias obtenidas por no residentes en España y sí en un paraíso fiscal.

En la fase de transformación de las rentas de origen ilícito se ha acudido, tradicionalmente, al empleo de actividades económicas con las que enmascarar la verdadera procedencia. Además, con la inclusión de la cuota defraudada en el delito fiscal, han adquirido relevancia las llamadas tramas de fraude carrusel. En efecto, uno de los ámbitos que más ha centrado la actuación de los órganos de la Administración tributaria y también de las autoridades antiblanqueo es del fraude en cadena que se puede producir en el IVA.

En el comercio intracomunitario de bienes, la entrega de mercancías con destino a un empresario situado en otro territorio comunitario se encuentra exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley del impuesto. No obstante, esta exención permite deducir las cuotas del IVA soportadas en las adquisiciones interiores de bienes. Paralelamente, en el país de destino de los bienes, el adquirente se convierte en sujeto pasivo por inversión y debe de soportar el pago de la cuota tributaria, teniendo derecho a la deducción del impuesto. Por el juego de este mecanismo es posible que los sujetos tengan derecho a la devolución del impuesto, por lo que el fraude carrusel supone que los mismos bienes circulan entre operadores situados en, al menos, dos países distintos y que, por el mecanismo del impuesto, pueden recibir las devoluciones tributarias. Para ello es frecuente interponer sociedades pantalla que se hacen desaparecer previa percepción de la devolución de las cuotas del IVA soportado.

Nuestra legislación tributaria ha reaccionado frente a este tipo de comportamientos permitiendo el control de los domicilios de las sociedades e intensificando los controles pero, además, ha previsto un supuesto de responsabilidad subsidiaria en el artículo 87 de la Ley del IVA. A través de este artículo se hace responder de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos, a aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

Con ello se trata de evitar la existencia de un mercado para los productos que, en una de las modalidades de dicho fraude, circulan por el interior del país del que nunca han salido.

Se considera que los destinatarios de las operaciones debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido, o que hubiera debido repercutirse, no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo entendiendo por tal el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos o el que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

También debe tenerse en cuenta que, en la fase de transformación de las rentas procedentes de las actividades ilícitas, pueden utilizarse diversos esquemas de blanqueo que comprenden desde la utilización de personas jurídicas para realizar actividades económicas ficticias y la realización de compras y ventas para obtener ganancias. Para evitar la interposición de sociedades ficticias, se han incorporado previsiones específicas en el Reglamento de Aplicación de los Tributos que también pueden utilizarse de modo ambivalente en la lucha contra el fraude fiscal y contra el blanqueo de capitales. Se trata de las actuaciones de comprobación censal que pretenden verificar la realidad de los datos que figuran en las declaraciones censales de alta, modificación y cese de actividad y, sobre todo, que se ejerce efectivamente la actividad. En esta línea también se encuentran las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal que pretenden luchar contra los llamados nidos de sociedades. Estas actuaciones pueden concluir con la revocación del Número de Identificación Fiscal si se comprueba que se trata de verdaderas sociedades pantalla⁶³.

En los supuestos de ejercicio de actividades económicas, el control de determinadas actividades realizadas por personas físicas puede servir también para la lucha contra el fraude y contra el blanqueo. Ello es así en aquellos sectores que pueden realizar múltiples transmisiones sin necesidad de documentar su importe como es el caso de los contribuyentes que determinan su rendimiento a través del método de estimación objetiva⁶⁴.

Las reglas de valoración previstas para las operaciones entre partes relacionadas o con paraísos fiscales previstas en los artículos 16 y 17 del TRLIS también son un instrumento que puede utilizarse para evitar canalizar rentas a través de una infravaloración o de una valoración superior. Ciertamente, no son instituciones previstas para la lucha contra el blanqueo y puede decirse que tampoco para el fraude fiscal pero pueden utilizarse para corregir este tipo de situaciones.

Lo mismo puede decirse de las reglas previstas para determinar las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles puesto que el dinero ilícito pretender introducirse en el mercado a través de la adquisición de inmuebles para su posterior venta y, en consecuencia, blanqueo de las cantidades iniciales

63 Un estudio sobre el régimen jurídico de estas actuaciones puede verse en GASCÓN CATALÁN, J., "Actuaciones y procedimientos de comprobación censal" y "Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal" en VV.AA., *Manual de Aplicación de los Tributos*, IEF, Madrid, 2008, p. 719 y ss.

64 Sobre este régimen, véase el excelente trabajo de MULEIRO PARADA, L.M., *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

y de la ganancia correspondiente. Así, en el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión indirecta de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a ellos, mediante la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en paraísos o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el artículo 24.4 del TRLIRNR establece que el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

En relación con el sector inmobiliario, también puede señalarse la reforma del artículo 57 de la LGT, en lo que se refiere a los medios de comprobación de valores, pues la adquisición de bienes por un precio muy inferior a su valor de mercado también es uno de los medios que se utilizan en las actividades de blanqueo.

Por último, en la fase de integración, resulta ineludible referirse a las ganancias no justificadas de patrimonio como reacción para aquellos casos en los que se adquieren bienes que no se corresponden con las propiedades o las rentas declaradas con anterioridad.

5.2. Intercambio de información.

El establecimiento de la obligación de comunicar las operaciones sospechosas de blanqueo de capitales permite a la Administración tributaria acceder a dichos datos. Así, el artículo 94.4 de la LGT contempla, entre las autoridades obligadas a suministrar información, al “Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones”. Del mismo modo, se establece el camino inverso para la información tributaria pues el artículo 95, después de reconocer el carácter reservado, permite el intercambio de datos con los organismos anteriores.

De este modo, es posible acceder a datos tradicionalmente excluidos de la información fiscal como el beneficiario efectivo de determinadas entidades, el titular de algunas cuentas bancarias o la propia operativa de algunos negocios.

La normativa comunitaria sobre blanqueo de capitales contemplaba el intercambio de información entre las autoridades fiscales y las de blanqueo, con carácter excepcional, en el artículo 6 de la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio pero la Directiva 2005/60/CE de 25 de junio amplió el acceso. Además, se amplía el ámbito de aplicación de este intercambio puesto que esta información puede ser trasladada a las autoridades de otro Estado.

Se construye así un sistema complementario para la lucha contra el fraude fiscal internacional que utiliza instrumentos pensados para evitar el blanqueo de capitales⁶⁵. La información obtenida, vía lucha contra el blanqueo de capitales, por la Administración fiscal de un país puede ser intercambiada a través de los mecanismos de intercambio de información previstos en los Convenios o en los Acuerdos específicos firmados entre países, incluso a través de las normas comunitarias –Directiva 77/799/CEE,

65 Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., “Blanqueo de capitales...”, ob. cit., p. 21.

El problema que se plantea es que el endurecimiento de las obligaciones antiblanqueo pretende colocar a los profesionales del asesoramiento fiscal en una posición de informadores privilegiados de los órganos competentes de la lucha contra este tipo de conductas

Directiva 2003/48/CE, Reglamento 1798/2003- o programas específicos como puede ser el Fiscalis.

La línea futura parece avanzar en la creciente interrelación entre los mecanismos antiblanqueo y antifraude fiscal. Así lo demuestran el acuerdo del ECOFIN de 14 de mayo de 2008 y la propuesta de modificación de la Directiva del ahorro. En el primero, se adoptó el compromiso de que los Estados apliquen los principios de buena gobernanza en materia fiscal, entre los que se encuentra el intercambio de información, y se insistió en la íntima conexión entre la lucha contra el fraude fiscal y contra el blanqueo. La segunda trata de reforzar la identificación del beneficiario efectivo del cobro de intereses y permite al agente pagador utilizar los datos de los que dispone en virtud de las obligaciones antiblanqueo.

Una de las cuestiones a responder es si esta información que se puede obtener por vía indirecta se va a utilizar para combatir los delitos fiscales o si se va a utilizar también para exigir el pago de los impuestos correspondientes. Todo parece indicar, según lo expuesto en el párrafo anterior, que el uso de la información será lo más amplio posible. El propio artículo 94.4 de la LGT permite a los órganos de la Administración tributaria utilizar la información procedente de las obligaciones antiblanqueo para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos sometidos a un procedimiento de inspección, sin necesidad de solicitar autorización judicial.

6. Conclusiones.

En los últimos años se aprecia una aproximación entre la normativa antiblanqueo de capitales y la que trata de luchar contra el fraude fiscal. El hecho de que, en ocasiones, se utilicen los mismos canales hace que las actuaciones objeto de comprobación sean objetivos comunes de los órganos competentes para una y otra función.

La Ley 10/2010, de 28 de abril de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo avanza en esta dirección al incluir a una serie de profesionales –auditores, asesores fiscales, abogados, notarios, registradores- y empresarios –promotores inmobiliarios- entre los sujetos obligados a cumplir con las obligaciones preventivas del lavado de dinero. Ello obliga a articular los mecanismos adecuados para tal fin pero, sobre todo, a realizar un cambio de mentalidad profesional pues determinadas operaciones o determinados modos de actuar con la clientela deberán ser adaptados, bajo pena de incurrir en determinadas responsabilidades, a los protocolos de detección de operaciones o de sujetos implicados en el blanqueo de capitales.

El resultado de todo ello ocasiona una instrumentalización de la información antiblanqueo para fines de regularización tributaria. Se levantan los límites del secreto bancario o del secreto profesional para conseguir información que puede ser utilizada en un procedimiento de inspección. Piénsese, por ejemplo, en que la obligación de identificar al titular último de los bienes puede suponer conseguir información sobre el beneficiario efectivo de determinadas rentas o sobre el titular de acciones al portador o, en fin, sobre el titular del derecho al cobro de intereses.

El doble uso que puede dársele a esta información no sólo puede tener repercusión a efectos internos sino que también puede llevarse a cabo a través de los mecanismos de intercambio de información previstos a nivel internacional: cláusulas de intercambio de información previstas en los Convenios para evitar la doble imposición, acuerdos de intercambio de información e, incluso, directivas comunitarias.

El problema que se plantea es que el endurecimiento de las obligaciones antiblanqueo pretende colocar a los profesionales del asesoramiento fiscal en una posición de informadores privilegiados de los órganos competentes de la lucha contra este tipo de conductas y, de modo indirecto, de la Administración tributaria. Tampoco debe descartarse que, precisamente por ello, no se lleven hasta sus últimas consecuencias los protocolos antiblanqueo que deben tener los asesores y los abogados.

Ahora bien, la falta de cumplimiento de las disposiciones de la LBCFT puede suponer graves consecuencias sancionadoras. Por un lado, el riguroso régimen sancionador de la Ley incluye sanciones pecuniarias de hasta 60.000 € para las infracciones leves y de 60.001 a 150.000 € para las graves entre las que se incluyen conductas como no cumplir con la identificación de los clientes, no disponer de un manual interno de prevención del blanqueo de capitales o no realizar cursos de formación específica en la materia. Para las infracciones muy graves, entre las que se incluye la no comunicación al SEPBLAC de las operaciones sospechosas, la multa puede alcanzar 1.500.000 € y llevar aparejada la imposición de sanciones no pecuniarias de gran trascendencia.

Por otro lado, la minuciosa regulación de la *diligencia debida* que deben tener los asesores fiscales y otros sujetos debe ser valorada desde el punto de vista penal. En este sentido, el Código Penal regula el delito de blanqueo de capitales no sólo en su versión dolosa sino también en su versión imprudente en la que, como resulta sencillo de comprender, entran en juego las disposiciones de la LBCFT para integrar el tipo en blanco penal. De este modo, el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley pueden evitar la imputación del asesor fiscal en un delito imprudente de blanqueo de capitales en la medida en que ha puesto toda la diligencia que estaba en su mano para evitar tener contacto con operaciones de blanqueo.



Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen

El aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria son instituciones de uso frecuente en la crisis económica que nos afecta. Pero en su regulación se observa, además, una consideración específica de los momentos críticos de la actividad económica, ya sea en su nacimiento, en el desarrollo de su actividad o en su transmisión. Dicha consideración se evidencia en diversos aspectos y menciones, tanto de su regulación genérica en la LGT, como en la normación específica en algunas leyes tributarias. El delimitar y comparar tal ámbito material de aplicación permite apreciar la coherencia y coordinación de las normas jurídicas en el tratamiento, no tan solo de las crisis cíclicas y generales como la actual, sino de los momentos críticos que sufren las actividades económicas.

Palabras clave

Aplazamiento, fraccionamiento, momentos críticos, extrafiscalidad,

Abstract

The deferment and the division of the tax debts are mechanism frequently used in the actual economic crisis. But in their regulation is usually observed an specific consideration on the critical moments of the economic activity. This consideration is evident in different aspects, both of its generic regulation of the LGT, as in the specific norm in some tax laws. Limit and compare this material scope allows appreciate the consistency and coordination of the legal rules in the treatment of not only the cyclical and general crisis like the present one, but also in the critical moments that the economics activities suffer.

Keywords

Deferment, division of debt, critical moments.

Sumario

1. Momentos críticos de la actividad económica
2. Aplazamiento y fraccionamiento: Fundamentos y clasificación
3. Aplazamiento y fraccionamiento genérico
 - 3.1. La producción y el empleo
 - 3.2. Condiciones que aseguren la viabilidad económica
4. Aplazamientos y fraccionamientos específicos
 - 4.1. Transmisión gratuita de empresa familiar
 - 4.2. Nacimiento y consolidación de la sociedad limitada nueva empresa

1. Momentos críticos de la actividad económica

Las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, si bien poseen un ámbito genérico de aplicación, se observa una consideración específica de la actividad económica. Dicha consideración se evidencia en diversos aspectos y menciones, tanto de su regulación genérica en la LGT, como en la normación específica en algunas leyes tributarias. La especial consideración de la actividad económica en el contexto tributario no resulta extraña en tanto que dichas normas gravan una realidad económica. Ahora bien, singularizar el trato de una concreta fuente de renta, aquella que deriva del ejercicio de una actividad económica de carácter empresarial o profesional, supone una distinción que resulta necesario explicitar. Pues en ningún caso es admisible tratos discriminatorios basados, únicamente, por consideración al origen de la renta. La actividad económica de la empresa y de los profesionales únicamente puede justificar un trato peculiar y diferencial en la medida que su actividad suponga algún beneficio social. *Prima facie* aparecen consideraciones extrafiscales o ultrafiscales, como justificadoras de regímenes más favorables o diferenciados. En la medida que la actividad económica de la empresa favorece el progreso y desarrollo social y económico, determinado por las normas Constitucionales en sus principios rectores de la política social y económica, podrá justificarse regímenes singulares y tratos específicos, porque éstos no serán más que el reconocimiento de un aspecto diferencial que justifica una consideración acorde. Así cuando las actividades económicas en cuestión supongan condiciones más favorables al progreso económico, solventen más eficazmente coyunturas de crisis y favorezcan al empleo en los términos del art. 40 y art. 42 de la CE, o favorezcan la investigación del art. 44 de la CE, o favorezcan la integración de las personas discapacitadas del art. 49 de la CE... u otras medidas contenidas en el mencionado Capítulo III podrán justificar un trato diverso atendiendo a su carácter diferencial.

En otro orden de consideraciones la situación actual de crisis económica plantea la operatividad de las instituciones tributarias del aplazamiento o fraccionamiento como una medida eficaz para paliar sus efectos. La crisis económica mundial que nos afecta ha dado como resultado un inestable sistema financiero, en el que las empresas y familias están viendo limitado el acceso al crédito para el desarrollo de su actividad económica. El Gobierno, para intentar minimizar las consecuencias de tal situación en la economía española, ha aprobado un plan que gira en torno al crédito¹. El crédito según tales premisas constituye un elemento básico para tratar dicha situación de crisis, ya que origina una transferencia temporal de poder adquisitivo, a cambio de un compromiso de su reembolso con intereses. Dicho aspecto tiene una pluralidad de efectos económicos que se estiman adecuados para la situación actual, y en los cuales no entraremos por no resultar nuestro objeto. En clave más jurídica, el crédito comporta sobre todo un derecho subjetivo que deriva de una relación obligatoria, y que se contrapone a débito. Tal posición jurídica de poder y exigencia tiene su origen, como regla general, en la entrega previa de una cuantía mediante un acuerdo de las partes, o bien por la existencia de una obligación legal cuyo pago se difiere.

Ahora bien analizar y contextualizar la operatividad del crédito tributario, la crisis, y las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, requiere de algunas precisiones. Precisiones que nos ayuden a ubicar el carácter ordinario que el aplazamiento y fraccionamiento tributario posee en tal contexto.

1 Plan Español para el Estímulo de la Economía y el Empleo, más conocido como Plan E. El mencionado Plan E consta de cuatro ejes de actuación: Medidas de apoyo a empresas y familias, Medidas para el fomento del empleo, Medidas financieras y presupuestarias, Medidas de modernización de la economía.

El aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario resulta una institución de uso frecuente en tiempos de crisis como el que nos afecta. Ahora bien, se trata de instituciones ordinarias y no excepcionales, por lo que su eficacia y aplicación ha de ser considerada en tales parámetros

Por un lado el entendimiento de lo que es una crisis no siempre resulta claro, pues lo que para unos es un momento dramático, para otros una situación de oportunidad. De acuerdo al diccionario de la Lengua Española crisis alude a la “Situación de un asunto o proceso cuando está en duda la continuación, modificación o cese”, también resulta un “momento decisivo de un negocio grave y de consecuencias importantes”. Partiendo de tales significados podemos definir la crisis como un momento decisivo en el funcionamiento de un sistema u organización que comporta un cambio cualitativo, ya sea para su continuación o modificación, o ya sea para su cese. Ahora bien, dado que la crisis supone una alteración en el modo de operar anterior, genera inseguridad por lo que comúnmente se asocia a una situación de ruptura con connotaciones negativas.

Por otro lado se han de distinguir dos tipos de crisis o de momentos críticos. La crisis económica, como realidad histórica que se produce de manera generalizada en un contexto político, económico y social y que presenta un aspecto complejo, en la que intervienen múltiples causas en su generación y a la que han de concurrir una pluralidad de medidas para su solución. Los momentos críticos, o situaciones de dificultad que se pueden originar por la dinámica habitual de las relaciones jurídicas o económicas, y que poseen unas causas y medidas de solución más precisas. En este último sentido, el inicio de una actividad económica empresarial comporta una cierta complejidad, también en la fase de reestructuración, o en el momento de transmisión de algunas de tales actividades se dan momentos de dificultad económica en donde el crédito puede jugar un importante papel. Así existen situaciones críticas endógenas, propias de la dinámica de la actividad y momentos críticos, o situaciones críticas exógenas, propias del contexto económico o sociopolítico general asociadas a la situación económica actual.

Las distintas crisis y momentos críticos pueden necesitar medios específicos para intervenir, pero también puede suceder que se origine una yuxtaposición de mecanismos de intervención. Este es el caso del aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario, que siendo como es una medida ordinaria, posee un uso eficaz para solucionar o remediar situaciones extraordinarias generalizadas, como la crisis del momento histórico vivido.

La regulación analizada sobre el aplazamiento y fraccionamiento posee la consideración de norma ordinaria, a pesar de la diferenciación anterior entre momentos críticos originados por factores históricos de crisis generalizada, y los que tienen lugar por eventuales sucesos propios de su nacimiento, cambio o transmisión. Dentro de tal carácter la LGT manifiesta un interés específico por preservar la producción y la empleabilidad de la empresa, en tanto que supone un valor positivo de estabilidad social y económica. Mientras que en determinadas normas impositivas prevén un tratamiento de determinados momentos críticos, en donde se vela por la viabilidad de empresas de reducidas dimensiones vinculada a concretas circunstancias de su nacimiento o transmisión.

El aplazamiento y fraccionamiento del crédito tributario resulta una institución de uso frecuente en tiempos de crisis como el que nos afecta. Ahora bien, se trata de instituciones ordinarias y no excepcionales, por lo que su eficacia y aplicación ha de ser considerada en tales parámetros. El aplazamiento y fraccionamiento resulta una medida ordinaria para el cumplimiento de la obligación del pago, por lo que la aplicabilidad de dicha medida a momentos históricos de crisis no lo es por su carácter específico, sino por la frecuencia en que concurren los presupuestos que la originan. El fundamento de dicha institución es facilitar el pago, favorecer el cumplimiento de la obligación tributaria en caso de que existan dificultades transitorias. Pues el obligado no elude el tributo, sino que persiste un interés en su cumplimiento, pero dado su concreta situación se le permite tal diferimiento temporal. Así ha de existir una situación económico-financiera que impide el pago de forma transitoria, con independencia de que la deuda esté en periodo voluntario o ejecutivo, siempre que el deudor sea solvente.

No obstante la crisis de la actividad económica, y su repercusión en la vida empresarial, se manifiesta en el aplazamiento y fraccionamiento a través de un específico tratamiento de la LGT a los supuestos en que afecte a las condiciones de producción y empleo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de la adquisición de la empresa individual, o en el Impuesto sobre Sociedades respecto del nacimiento de la nueva empresa. En el presente artículo pretendemos poner de relieve los distintos mecanismos previstos en las instituciones del aplazamiento y fraccionamiento para afrontar la falta de liquidez en momentos críticos de las actividades económicas. A tal efecto se analiza tanto el régimen generalmente aplicable previsto en la LGT como algunas regulaciones específicas previstas en impuestos concretos. Tal visión nos ha de permitir apreciar la adecuación, coherencia y coordinación de las normas jurídicas reguladoras del aplazamiento y fraccionamiento para abordar el tratamiento de los momentos críticos en las actividades económicas.

2. Aplazamiento y fraccionamiento: fundamentos y clasificación

Aplazar y fraccionar son dos conceptos diversos con un mismo régimen en la LGT. Aplazar alude a dilatar temporalmente, o sea, supone efectuar el pago total de la deuda en un momento posterior al establecido². Fraccionar refiere a dividir una cosa en partes o fracciones, lo cual implica realizar pagos parciales en fechas posteriores a la que correspondía su exigencia. En ambos casos existe una demora en el pago si bien, en un caso, se fija un nuevo periodo de pago de la totalidad de la deuda y, en el otro, se establecen diversos momentos de pago³.

La delimitación de tales instituciones jurídicas tiene una perspectiva sustantiva y otra procedimental. La sustantiva aparece vinculada al pago, a las consecuencias del impago puntual: el nacimiento de recargos ejecutivos y/o intereses de demora. La perspectiva procedimental aparece vinculada al procedimiento

2 De acuerdo con su definición en el Diccionario de la Real Academia aplazar es “dilatar, retardar o suspender la ejecución de una cosa”.

3 Ver sobre su concepto a MORENO FERNÁNDEZ, JI.: “El aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias” en CHECA GONZÁLEZ, CI., GARCIA LUIS, T., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, JI.: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. Valladolid, 1996, 230-231. También en FALCÓN y TELLA: *Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas. Madrid. 1995, pág. 500.

de recaudación cuyos efectos serán diversos, según se origine la solicitud de dicho incidente en periodo voluntario o en ejecutivo. Ambas dimensiones convergen en unos mismos fundamentos

2.1. Fundamentos

El fundamento del aplazamiento y fraccionamiento se haya vertebrado por la conjunción de diferentes consideraciones; las que atañen a la posición jurídica del obligado, a los valores que imperan en la relación obligacional, y a los intereses administrativos y públicos en general.

En consideración al obligado y su posición jurídica. Tales instituciones permiten el cumplimiento de la obligación de pago del contribuyente que, deseando efectuarlo, se ve de manera transitoria en dificultades financieras. El aplazamiento o fraccionamiento, si bien supone un indicio de aceptación de la deuda tal y como está determinada, no siempre puede deducirse tal sentido. La STS de 5 de octubre de 1992 (FJ. 2º) reconoce la posibilidad de optar por solicitar un aplazamiento en supuestos de impugnación de la deuda tributaria. Así, puede existir una voluntad contraria a la deuda evidenciada por un recurso o por otra manifestación. Por consiguiente, los indicios de conformidad con la deuda, derivados de la solicitud de su aplazamiento o fraccionamiento, pueden desvirtuarse por actos previos, coetáneos o posteriores. Es ésta una faceta que enfatiza al aplazamiento o fraccionamiento como derecho del deudor, dentro de los parámetros legales de su conformación, a modalizar el pago.

El aplazamiento o fraccionamiento en relación a los valores que vertebran la relación jurídica tributaria, introducen notas de flexibilidad y equidad en las relaciones tributarias sin lesionar el derecho del acreedor⁴. Este aspecto explicita la necesaria proporcionalidad que ha de existir entre las condiciones administrativas impuestas al aplazamiento y fraccionamiento concedido, en relación a la situación del obligado. Toda actuación administrativa que posea márgenes de decisión -aún la reglada sobre la base de conceptos jurídicos indeterminados- ha de estar guiada por el principio de proporcionalidad como criterio derivado de la interdicción de la arbitrariedad.

En el diseño de tales instituciones también se tiene en consideración los intereses administrativos, y públicos en general, en tanto que dichas formas de pago requieren menos esfuerzos económicos y personales en su exigencia, además de velar por fines macroeconómicos y sociales en momentos coyunturales de crisis⁵. Así se tutela a fines administrativos, en tanto que tales medidas acentúan la eficiencia gestora de la Administración. Como intereses públicos más generales el legislador, además de los fines fiscales que velan por la recaudación de la deuda, tiene presente otros fines de política social y económica, netamente extrafiscales o ultrafiscales, visibles en el tratamiento que efectúa de los medios de producción y empleo.

Esta pluralidad de fundamentos hace que su conformación sea también poliédrica. Para ello se conjuga una aplicación administrativa flexible, en base a un gran número de conceptos jurídico indeterminados, junto con el hecho de constituir una medida ordinaria para el cumplimiento de la obligación, sujeto a

4 CALVO ORTEGA, R.: "Aplazamiento y fraccionamiento en el pago" en HAB.: *Los nuevos reglamentos tributarios*. Aranzadi. Navarra, 2006, pág. 240.

5 También en tal sentido ROMERO GARCÍA, F.: "El instituto jurídico del aplazamientos y fraccionamiento de la deuda tributaria", n° 141. *Civitas REDF*, 2009, pág. 170.

una verificación reglada de sus componentes. El aplazamiento y fraccionamiento no posee un carácter discrecional, si bien comprende buenas dosis de imprecisión por los conceptos jurídicos indeterminados en que aparece delimitado.

Tal carácter reglado, conformado por una pluralidad de conceptos indeterminados, preordena la revisión y control de la actividad administrativa. El hecho de que la LGT (art. 65.1) y el R.D. 939/2005, de 29 de julio por

el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación -en adelante RGR- (art. 44.1) señale que la Administración podrá aplazar o fraccionar no significa una decisión discrecional, pues establece los requisitos para su concesión. Verificados los mismos, la decisión es una, por eso la Administración se limita a evaluar la concurrencia de los presupuestos habilitantes, en tal sentido se pronuncia, entre otras, la STS 10 de abril 2001 (LA LEY 8983/2001)⁶. Tales afirmaciones se ven corroboradas también por su presupuesto de aplicación.

El presupuesto del aplazamiento y fraccionamiento reside, según el tenor legal, en “cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos” (art. 65.1 de la LGT). Es un presupuesto de aplicación amplio, basado en la concurrencia de dificultades económico-financieras de carácter transitorio, que no estructurales⁷. Para su concesión se precisan dos requisitos: uno formal, la previa solicitud y, otro material, que exista una situación económico financiera que impida de forma transitoria efectuar el pago.

El primero, implica evidenciar una voluntad de efectuar el pago y no eludir su cumplimiento. Dicha intención se manifiesta, tanto de la voluntad del obligado ante su solicitud, como de las circunstancias materiales concurrentes que hacen posible el mismo. El segundo, el requisito material, ratifica la posibilidad del cumplimiento pretendido. Se ha de poseer la capacidad real o potencial para generar los recursos necesarios que constituyen el pago diferido. En tal sentido el aplazamiento o fraccionamiento establecido habrá de ser adecuado y proporcionado para tal fin. Es una situación objetiva que precisa acreditar la dificultad de tesorería y cuya valoración no es discrecional⁸. Se ha de tener presente que tales instituciones se aplican en el seno del procedimiento de recaudación y, como todo procedimiento de aplicación de los tributos, sus actos son reglados según el art. 6 de la LGT.

Para su concesión se valora la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos. No se trata de una dificultad insuperable o estructural. Su concesión supone un pronóstico favorable sobre la viabilidad y liquidez futura para el pago de la deuda aplazada o fraccionada. La concesión es un juicio previo en

La STS de 5 de octubre de 1992 (F.J. 2º) reconoce la posibilidad de optar por solicitar un aplazamiento en supuestos de impugnación de la deuda tributaria

6 Si bien aún existen pareceres administrativos renuentes a esta orientación como la Res del TEAC de 11 de febrero de 2004 (rec. Extraordinario) que señala que es de calificación discrecional administrativa la situación transitoria de Tesorería. También la SAN 12 de febrero de 2004 (LA LEY 37546/2004).

7 En tal sentido se pronuncia la SAN 14 de enero 2000 (LA LEY 15582/2000), 12 de febrero 2004 (LA LEY 37546/2004).

8 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, 2005, pág. 323.

La prueba, en todo caso,
recae sobre el obligado
a la hora de acreditar el
carácter transitorio del
impago

virtud del cual, y sobre elementos objetivos, se contempla la viabilidad de la entidad y se efectúa un pronóstico razonable respecto del pago de la deuda tributaria. Es un juicio realizado sobre la base de conceptos jurídicos amplios y genéricos valorados por el acreedor y, dado su carácter reglado, supervisables por la jurisdicción. Para determinar dichos conceptos jurídicos indeterminados MORENO

FERNÁNDEZ diferencia, siguiendo la categorización genérica de GARCÍA DE ENTERRÍA, entre: a) ámbito de certeza positiva, situaciones a las que cabe otorgar la solicitud, y que aparecen integradas por contextos de iliquidez en que el activo es superior al pasivo pero el circulante es insuficiente, b) de certeza negativa, en las que existe insolvencia del deudor y una situación de iliquidez estructural, y c) una franja de incertidumbre, en donde existe liquidez pero su cumplimiento origina la iliquidez respecto de otras deudas de vencimiento próximo⁹. En tal franja de incertidumbre el cumplir con algunas deudas perjudicaría la marcha de la actividad. Se trata de una liquidez precaria que condiciona la viabilidad del pago o la marcha de la actividad. La prueba, en todo caso, recae sobre el obligado a la hora de acreditar el carácter transitorio del impago, pudiéndose aportar indicios de la mejora futura –real o potencial- o la viabilidad exitosa.

Llegados a este punto es necesario también diferenciar el aplazamiento de la suspensión, para identificar más propiamente su naturaleza como institución jurídica diversa. La suspensión posee un gran paralelismo con el aplazamiento en tanto que difiere el cumplimiento a un momento posterior. No obstante existe una gran variedad de causas o motivos que dan lugar a dicha suspensión, con lo que una única diferenciación genérica resulta difícil. El motivo que habitualmente origina la suspensión es la impugnación de un acto administrativo con la consiguiente garantía. La suspensión por tal motivo se inscribe en un contexto en que se cuestiona la validez o extensión de la deuda tributaria, ya sea mediante la interposición de un recurso de reposición –art. 224.1 de la LGT- o, ya sea una reclamación económico-administrativa –art. 233.1 de la LGT-. En tal orientación, y teniendo presente el concreto motivo de suspensión, en el aplazamiento no se cuestiona la validez del acto, al contrario, se reconoce la deuda y quiere cumplirse en un momento posterior. Por ello se habla de que el aplazamiento supone diferir dicho cumplimiento por motivos extrínsecos al propio acto, derivados de la dificultad de tesorería ante la falta de liquidez, mientras que la suspensión supone una paralización de la vigencia de dicho acto por cuestiones intrínsecas, ya que cuestionan su validez¹⁰.

Señalado lo anterior, cabe tener presente que la suspensión abarca otros muchos supuestos, algunos de ellos no precisan de garantía para su operatividad, y en los que no se da la automaticidad del caso anterior y han de ser reconocidos por la Administración. Son supuestos heterogéneos que dificultan una categorización única de las causas o motivos de suspensión. En tal sentido, cabe referir, la compensación por devolución a terceros sin presentar garantía (art. 62.7 de la LGT), o el pago a Administración incompetente (art. 62.8 de la LGT). En la misma línea, pero contextualizados en el procedimiento de recaudación, se da la suspensión impropia del art. 165.2 de la LGT –impropia en la medida que deriva

9 MORENO FERNÁNDEZ: “El aplazamiento o fraccionamiento...” Op. cit., pág. 113-114.

10 Ver MORENO FERNÁNDEZ: “El aplazamiento o fraccionamiento...” Op. cit., pág. 233.

de una exigencia errónea-, el caso de las tercerías del art. 165.4 y 5 de la LGT o el supuesto previsto en el art. 55 de la Ley 22/2003 sobre concurso. Ante tal panorama resulta difícil una diferenciación, dada la heterogeneidad de causas de suspensión, y el hecho de que el aplazamiento no es necesariamente incompatible con la discrepancia o impugnación del acto administrativo¹¹. Por ello se han de reconducir las diferencias entre aplazamiento y suspensión a la determinación del momento de su cumplimiento. En la suspensión no se conoce el momento concreto en que vaya a realizarse el cumplimiento, mientras que en el aplazamiento se señala un día concreto y preciso.

2.2. Clasificación

El aplazamiento y fraccionamiento son instituciones muy versátiles por lo que, desde una perspectiva normativa, existen numerosos criterios que permiten clasificarlas

- a. Según la deuda pública de que se trate. El aplazamiento y fraccionamiento de la deuda pública en general se regirá por lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 47/2003, de 23 de noviembre, General Presupuestaria¹². Si se trata de deuda tributaria, por lo que establecido en la LGT y el Reglamento General de Recaudación. Se singulariza el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria por las siguientes características: 1º. Se trata de un crédito tributario, o sea, reconocido y regulado por normas de tal naturaleza y que abarca las menciones integradas como deuda tributaria en el art. 58 de la LGT. 2º. El acreedor con capacidad para exigir su cumplimiento es la Administración tributaria¹³. 3º. Quien puede solicitarlo no solamente es el contribuyente sino también los responsables, retenedores, y en general cualquier obligado previsto en el art. 35 de la LGT.
- b. Según se trate de deuda tributaria o de sanción. Existe la posibilidad de aplazar y fraccionar las sanciones aunque no aparezcan vinculadas a la reducción por pronto pago del art. 188 de la LGT, su supuesto habitual¹⁴. Así se deriva de lo dispuesto en el art. 190.3 de la LGT en tanto que remite la recaudación de las sanciones a las normas tributarias reguladoras de tal procedimiento tributario (Capítulo V del Título III). En tal sentido, y como ratifica el art. 2 del RGR, la gestión recaudatoria abarca el cobro de todas las deudas y sanciones tributarias y, más extensamente, recursos de naturaleza pública.

11 En tal orientación la STS de 8 de junio de 2002 ratifica que el régimen de suspensión y aplazamiento son distintos.

12 Dicho precepto señala que: "1. Podrán aplazarse o fraccionarse, devengando el correspondiente interés de demora, las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal, en virtud de una relación jurídica de derecho público, en los casos, por los medios y a través del procedimiento establecido reglamentariamente. Dichas cantidades deberán garantizarse excepto en los casos siguientes: a) Los de baja cuantía cuando sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Hacienda. b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, salvo que ello produjera grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública estatal. 2. El aplazamiento y fraccionamiento de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal por las comunidades autónomas y las corporaciones locales se regirá por su legislación específica, la cual tendrá en cuenta la necesaria reciprocidad entre administraciones."

13 Sin perjuicio de los supuestos de parafiscalidad respecto de las cuotas de la Seguridad Social.

14 Ver en este sentido mi libro sobre La graduación de las sanciones en la nueva LGT, si bien teniendo presente las modificaciones que introdujo en esta temática la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Estrechamente relacionado al ámbito punitivo sancionador cabe tener presente el trato efectuado de las reducciones de la sanción y del recargo voluntario extemporáneo. Por un lado, se regula el caso de aplazar o fraccionar la deuda y la sanción en las actas con acuerdo en el art. 155.5 de la LGT en relación al art. 188.2, a) de la LGT. Cuando el objeto de aplazamiento o fraccionamiento es la sanción se regula específicamente el supuesto del pronto pago y aquietamiento del art. 188.3, b) de la LGT. Por otro lado, si lo que se aplaza es el ingreso de la deuda en el recargo extemporáneo antes de requerimiento del art. 27.5 de la LGT.

Resulta cuando menos curioso que la regulación del aplazamiento y fraccionamiento tributario se aplique al ámbito punitivo de manera plena y sin peculiaridad alguna

A este respecto resulta cuando menos curioso que la regulación del aplazamiento y fraccionamiento tributario se aplique al ámbito punitivo de manera plena y sin peculiaridad alguna. Tal aspecto evidencia la proximidad que, a juicio del legislador, existe entre deuda y sanción, a pesar de que formalmente no se integre la una dentro de la otra. Dado los fines de la sanción, su ejecución precisaría de un tratamiento diferenciado acorde a su naturaleza.

De ahí que se habría de tener presente el caudal

y las posibilidades de pago del infractor, derivada de situación patrimonial en relación a las cargas personales y familiares. Todo ello de forma análoga, pues su naturaleza lo es, a lo previsto en el Código penal en el art. 50.5. También, y en la misma línea, habría de existir un órgano sancionador que con mayor objetividad e imparcialidad –que no necesariamente independencia-, de manera motivada, y con la adecuada ponderación de las anteriores circunstancias, determinara el pago y su fraccionamiento¹⁵. En tales consideraciones se evidencia la necesidad de un procedimiento independiente, no tan sólo para aplicar la sanción, sino también para su ejecución y así preservar las garantías propias del ámbito punitivo. Se ha de tener presente que la remisión legal al procedimiento de recaudación no se adecua a la perspectiva sancionadora pues, ni los periodos de pago, ni las consecuencias del impago -intereses y recargos- son aplicables, o lo son en otro sentido. De manera consecuente es preciso un tratamiento, en una orientación estrictamente punitiva, de los distintos incidentes procedimentales -suspensión, fraccionamientos...- que en el curso del procedimiento sancionador se originen.

- c. Según su eficacia y la ley tributaria que los regule. El aplazamiento y fraccionamiento podrá ser general, si se aplica con tal carácter a todas las deudas tributarias. En tal contexto la regulación de la LGT tendrá dicha consideración¹⁶. También podrá ser específico cuando la ley propia de los diversos impuestos contenga alguna regulación. Dicho eventual régimen se aplicará con preferencia sin que elimine la vigencia supletoria de la regulación general.

En tal sentido algunos impuestos establecen una regulación puntual y parcial de dicho régimen. Cabe citar como la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) solo menciona la posibilidad de fraccionar, remitiéndose al reglamento su concreción –art. 97.2 de la LIRPF-¹⁷. La ausencia de mención respecto del aplazamiento no cabe entenderla como una negación a tal posibilidad, sino como una ausencia de especificidad por lo que se aplicará el régimen general de la LGT. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) también contiene una normación específica, que será objeto de algunos comentarios, en donde se diferencia el régimen del aplazamiento y del fraccionamiento en relación a impuestos y bienes concretos. También en la imposición aduanera existe una normación

15 Ver también en dicha orientación el art. 50.6 del Código Penal.

16 Redunda en tal criterio el art. 81 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien con una mención incompleta al Reglamento General de Recaudación.

17 El art. 62.2 del R.D. 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) es quien desarrolla genéricamente la cuestión y de manera específica para fallecimiento, y el art. 63 RIRPF respecto de la pérdida de la residencia en España.

específica al respecto¹⁸. Incluso en normas de rubrica genérica mercantil se contienen normas tributarias con especialidades en materia de aplazamiento y fraccionamiento, nos referimos a la sociedad limitada nueva empresa que será objeto de análisis.

- d. Según el momento procedimental en que se solicite. Si se efectúa en periodo voluntario o en periodo ejecutivo poseerá una eficacia suspensiva o no, y consecuencias diversas como se encarga de desarrollar para el periodo voluntario el art. 161.2 y art. 65.5 de la LGT, y para el periodo ejecutivo el art. 65.5 de la LGT. A este respecto reiteran las STS de 26 de octubre de 2004 y 2 de marzo de 2005 que el vencimiento del periodo voluntario no se origina mientras este pendiente de resolución el expediente de solicitud de aplazamiento instado en dicho periodo. Respecto de la solicitud en periodo voluntario la Ley de Haciendas Locales introduce –art. 10– la posibilidad de que las ordenanzas fiscales puedan no exigir intereses de demora a los aplazamientos o fraccionamientos formulados en tal momento. Tal beneficio podrá aplicarse a los impuestos locales obligatorios, dado que han de ser deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.
- e. Según las consideraciones fiscales o extrafiscales sobre las que se valore su concesión. Las primeras, han sido referidas al hablar del fundamento de dichas instituciones, y basculan en consideraciones relativas a la posición del obligado, la relación obligacional y a los intereses administrativos vehiculados. Las segundas, sin desconocer los anteriores criterios, también contemplan otros aspectos de política social o económica. Dentro de las consideraciones extrafiscales o ultrafiscales cabe tener presente el tratamiento específico de los aplazamientos y fraccionamientos que afecten a los medios de producción y empleo, por su relación al derecho al trabajo art. 35 de la CE, o a la protección de la productividad del art. 38 de la CE, o a determinados bienes sensibles –en caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones– como la vivienda del art. 47 de la CE.

Es en tal contexto extrafiscal en el que cabe encuadrar la versatilidad de dichas instituciones en tiempos de crisis y, en particular, en la exégesis de la mención relativa a la producción y el empleo.

3. Aplazamiento y fraccionamiento genérico

Es aquel regulado por la LGT para todo tipo de impuestos y clases de deudas en tal sentido posee una aplicación supletoria y subsidiaria en defecto de regulación específica. En su seno se aprecia una preocupación por el mantenimiento de la actividad económica evidenciada por el tratamiento específico a la producción y el empleo a la hora de aplazamiento y fraccionar deudas que no lo son o de eximir de preceptiva garantía, también en el establecimiento por la Administración de las concretas circunstancias cuantitativas y cualitativas de tales instituciones.

3.1. La producción y el empleo

Tal criterio posee doble función, una relativa a la deuda tributaria, al permitir el aplazamiento y fraccionamiento de deudas que generalmente no lo son (retenciones e ingresos a cuenta) y, otra relativa a dispensar de la garantía necesaria. Sobre tales consideraciones procede delimitar las menciones legales que regulan tales aspectos. Si bien cabe señalar que concurren los mismos requisitos para dispensar la garantía y para permitir el aplazamiento y fraccionamiento de determinadas deudas (retenciones e ingresos

18 Ver art. 226 a 229 del Código Aduanero Reglamento (CEE) N. 2913/1992 del Consejo

Respecto de la solicitud
en periodo voluntario
la Ley de Haciendas
Locales introduce –art.
10- la posibilidad de
que las ordenanzas
fiscales puedan no exigir
intereses de demora
a los aplazamientos
o fraccionamientos
formulados en tal
momento

a cuenta). Dicha regulación se efectúa en el art. 82.2, b) de la LFGT, el cual alude conjuntamente a dos requisitos para conceder la dispensa de garantía:

El primero, carecer de bienes suficientes. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento origina en la Administración la obligación de investigar la existencia de bienes y derechos susceptibles de ser aportados como garantía. En caso de que fueran hallados se requerirá su aportación¹⁹. La determinación de la suficiencia de la garantía es un concepto jurídico indeterminado, de apreciación reglada, que aparece desarrollado en el art. 48.4 del RGR. No existiendo tales bienes, y concedida dicha dispensa, el obligado habrá de comunicar la variación económica o patrimonial que le permita

garantizar la deuda así como, en caso de repartir beneficios, el de constituir previamente la garantía.

El segundo, que afecte “sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva”. Tal requisito pretende preservar la capacidad para generar recursos futuros, y ampara los efectos positivos que, para la economía y mercado laboral, genera. De tal mención se deduce una serie de aspectos:

- a. Se vincula a la existencia de una actividad económica, ya sea empresarial o profesional, en contexto de la cual se ha generado la deuda. No se podrá otorgar dicha dispensa si empresario tiene bienes no afectos a la actividad y no merman su capacidad económica. Basta que dicha actividad sea económica, independientemente de si se trata de entrega de bienes o prestaciones de servicios. Cabría plantear si permite acoger, el término de actividad empresarial, todos los sentidos que admite el IVA para el empresario, v.gr. arrendadores de vivienda. Atendiendo a que la ley no distingue hay que afirmar tal equiparación, siempre que afecte a la producción y empleo; con lo cual se reconduce el concepto de empresario al sentido habitual del ámbito mercantil y propio del contexto tributario general.
- b. Se alude conjuntamente a producción y nivel de empleo. La redacción legal que vincula producción y empleo lleva a ignorar eventuales consecuencias que separadamente, en uno u otro factor, tengan lugar. Ha de afectar a ambos, a la producción y al empleo. Así el planteamiento literal podría llevar a afirmar que únicamente las actividades económicas con empleados podrían considerarse. Ahora bien, el nivel de empleo ha de comprender también la propia actividad del empresario o profesional en caso de carecer de trabajadores, pues la actividad en tal supuesto no deja de ser un caso de autoempleo.
- c. Con la expresión legal de “mantenimiento” se alude implícitamente a una referencia temporal a efectos de considerar el nivel de empleo y producción. Debiéndose contemplar el momento de la solicitud.

19 Ver a este respecto el régimen previsto en el art. 50 del RGR

- d. La afectación sustancial pretende evitar la generalización de aplazamientos o fraccionamientos sin garantías pues toda ejecución afecta en mayor o menor medida al nivel de producción y empleo²⁰. Se desarrolla reglamentariamente la dispensa de garantías en el art. 50 RGR, en donde se establece obligaciones de investigación a la Administración, y obligaciones de comunicar al obligado, así como medidas respecto al reparto de beneficio que pudieran darse.

El mantenimiento de la capacidad de productiva y el nivel de empleo no deja de suponer una discriminación por razón de las rentas de procedencia. Únicamente se aluden a actividades económicas, se centra en una de las fuentes de la renta, sobre la que determinadas consecuencias se valoran. Con ello se ignoran otras consecuencias lesivas, que otras o las mismas deudas, pueden ocasionar respecto de bienes tan esenciales como puede ser la vivienda. ¿Por qué no se extiende el mismo trato a otros bienes jurídicos sensibles y amparados en el Capítulo III del Título I de la CE?, ¿por qué se discrimina positivamente a determinadas rentas vinculadas a la actividad económica? La respuesta a tales interrogantes entraña una ponderación de intereses donde la generalidad de efectos –económicos y sociológicos– y su importancia para terceros –trabajadores y otros agentes económicos– han relegado la protección de la vivienda, y otros bienes, a un trato más singularizado en algunas leyes impositivas. De alguna manera, se piensa también que las demás rentas generan potencialmente deudas menores y, por consiguiente, entrarían en la dispensa de garantía de los 18.000€, siendo además infrecuente el fenómeno de las retenciones e ingresos a cuenta. En definitiva, consideraciones sobre los efectos cualitativos que generan en terceros tales factores, y las consecuencias cuantitativas habituales de la actividad económica son las que parecen motivar tal trato singular.

La afectación a la producción y empleo resulta una valoración en donde consideraciones extrafiscales son decisivas para fijar la garantía y la posibilidad de aplazar o fraccionar determinadas deudas. Es extrafiscal, porque tales aspectos no se vinculan únicamente a la viabilidad del pago como factor intrínseco de la lógica del aplazamiento o fraccionamiento, sino que se singulariza como un factor extrínseco y propio a considerar. El singular trato del empleo y la producción se justifica en la medida que son bienes sociales dignos de fomento por los poderes públicos, amparados en los principios rectores de la política social económica del Capítulo III del Título I de la CE.

3.1.1. Retenciones e ingresos a cuenta

Como regla general las retenciones e ingresos a cuenta son deudas no aplazables o fraccionables, “salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria” (art. 65.2 de la LGT). La referencia a “normativa tributaria” no determina el carácter legal o reglamentario de su previsión, pero sí dicho valor normativo. Será el reglamento de recaudación quien en su art. 44.3 del RGR afirme que las obligaciones a cumplir por el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos que prevé el art. 82.2, b) de la LGT. Y así, el mismo precepto que regula la dispensa de la garantía -art. 82.2, b) de la LGT-, determina y pondera los intereses públicos concurrentes para estimar como aplazable o fraccionable dichas deudas.

Es importante destacar que ni la ley ni el reglamento excluyen o singularizan, dentro de las retenciones

20 En tal sentido SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: “Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, CT. nº 102, 2002, Pág. 90.

o ingresos a cuenta, a las deudas tributarias aplazables o fraccionables. Por el contrario, la práctica administrativa establece de manera incomprensible tratos singularizados. En la Instrucción 1/2009, de 7 de enero del Departamento de Recaudación, sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, se afirma que con carácter general “no se aplazarán ni fraccionarán las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos de capital mobiliario y a rendimientos procedentes de arrendamiento de inmuebles” (pág. 3). Supone una limitación que la normativa tributaria no realiza. Cabe recordar que la Instrucción administrativa no es norma jurídica, sino una disposición interpretativa o aclaratoria, de obligado cumplimiento para los órganos de la administración tributaria dependientes, pero no para los ciudadanos. Por consiguiente, no se trata de normas jurídicas vinculantes a terceros, sino de reglas que vinculan por razón de la posición jerárquica que ocupa quien las dicta. Así, de *facto* y sobre la base de su aplicación, la Administración conforma la normación según sus designios. Con tal exégesis administrativa se afecta a terceros, en tanto que modula la aplicación de la norma, pero es más, origina una ingerencia normativa en tanto que impone aquello que la norma no exige. Así el órgano administrativo ordena que se prescinda del análisis de las concretas situaciones legales, en virtud de las cuales se pudiera tener derecho al aplazamiento o fraccionamiento, para establecer condiciones que la normativa tributaria -ley o reglamento- no señala.

Las obligaciones objeto de aplazamiento o fraccionamiento son las que “deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta” (art. 65.2 LGT). Más precisamente, se ha de entender que alude a las obligaciones tributarias que respecto de la Administración tributaria –no respecto del otro particular- tiene el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta. Sobre la obligación entre particulares, del retenedor y del contribuyente, no cabe plantear fraccionamiento o aplazamiento alguno, dada la operatividad legal prevista para el caso de su incumplimiento que permite al sujeto deducir la cuota que debió ser retenida (art. 99.5 del LIRPF). El trato específico del supuesto comentado se justifica por resultar ingresos efectuados por cuenta de otro sujeto que resulta contribuyente. Se ha de tener presente que alrededor a la retención concurren diversas obligaciones en donde intervienen distintos sujetos; existe una obligación de retener o detraer frente al particular que debe soportarlo, y existe una obligación de ingreso ante la Administración. Tales obligaciones poseen una lógica de cumplimiento sucesivo. No obstante, la cadena retención-ingreso puede quebrarse sin que por ello la obligación de ingreso quede afectada. Estas consideraciones delimitan un ámbito de aplicación que procede explicitar.

Por un lado, cabe excluir del ámbito de su aplicación a los pagos fraccionados. En los pagos fraccionados se trata de una deuda propia que se anticipa, por lo que su régimen de aplazamiento y fraccionamiento es el genérico. La mención legal es precisa y específica a ingresos efectuados por cuenta de otro sujeto que resulta contribuyente, no permite incluir los pagos a cuenta propios. En tales obligaciones a cuenta la misión del sujeto es facilitar la gestión, recaudación, e información tributaria. El retenedor, si bien posee una deuda propia, no desplaza al contribuyente. De manera paralela, el ingreso a cuenta tiene una clara similitud con las retenciones. Se diferencian, por la naturaleza de la prestación sobre la que recae la obligación de detracción. En el ingreso a cuenta se trata de una prestación no pecuniaria, y en la de retención, de una retribución pecuniaria sobre la cual el sujeto pagador tiene la obligación de detraer. En tanto que las primeras no pueden comportar una retención material de lo entregado se ha de ingresar a cuenta. La posibilidad de aplazar o fraccionar tales deudas resulta una medida que pondera las consecuencias laborales de las empresas con gran cantidad de personal, en las que deben efectuar fuertes ingresos en función de las retenciones que efectúan. Si bien, el trato singular que se dota a tales deudas no bascula, únicamente, en base de las consideraciones extrafiscales o ultrafiscales del número de

empleados que posee, sino a la peculiaridad que resulta aplazar o fraccionar deudas de las cuales no se es contribuyente.

Por otro lado, no todas las obligaciones que competen al retenedor son susceptibles de ser aplazadas, ni tan siquiera concurriendo las circunstancias extrafiscales que analizamos.

El retenedor está obligado, en un primer

momento, a retener -en un tiempo preciso y en supuestos concretos- y, posteriormente, obligado a ingresar ante la Hacienda Pública. Como señalamos, la primera obligación de retener no puede ser aplazada o fraccionada, dada la ficción legal que permite al retenido deducirse la cuota que hubo de retenerse. Ésta resulta una obligación entre particulares en donde no existe una posición crediticia en sentido estricto del retenedor, y en la que el particular retenido no posee capacidad dispositiva alguna, de ahí que no se adecue al régimen del aplazamiento y fraccionamiento.

Como regla general las retenciones e ingresos a cuenta son deudas no aplazables o fraccionables

Es únicamente, respecto de la obligación de ingreso a la Administración tributaria de las cantidades retenidas de la que cabe plantear el aplazamiento o fraccionamiento. Pero, además, en tal supuesto cabe diferenciar dos situaciones diversas, el sujeto que retiene y solicita el aplazamiento o fraccionamiento de su entrega, y el sujeto que sin haber retenido solicita dicho aplazamiento o fraccionamiento.

- a. Retenedor que retiene. Se ha de partir de la base de que la justificación de tal aplazamiento o fraccionamiento, desde la perspectiva legal, tiene una consideración excepcional²¹. El retenedor es un colaborador forzoso en la gestión tributaria. En tal sentido, su tarea es detraer cantidades ajenas que ingresa cumpliendo una función, un cometido público de carácter tributario. En tal acción las cantidades detraídas no las ingresa en su patrimonio, no las hace suyas; es un mero gestor del pago. El trato específico del sujeto que retiene deriva de ser un mero mediador o gestor del pago del contribuyente. El patrimonio del retenedor, al entregar bienes ajenos, no sufre detrimento, por lo que la transitoriedad de la insolvencia no deriva de tal entrega, sino de una iliquidez originada por deudas diversas de las que solicita el diferimiento. Es por ello que su abono a la Hacienda pública no supone una merma o disminución de su patrimonio. El conceder un aplazamiento o fraccionamiento al retenedor, que ha efectuado dicha retención, comporta que éste haga propias dichas cuantías con carácter temporal. Se le otorga un título posesorio propio y ex novo de las cuantías ajenas detraídas. Y, reiteramos, la dificultad de pago no deriva de la existencia de una deuda tributaria propia, que se le aplaza o fracciona, sino de una situación problemática respecto de otras deudas.
- b. Retenedor que no retuvo. La situación descrita anteriormente respecto del retenedor que retuvo no se da en caso de que no efectuó dicha retención. En tal supuesto sí existe una obligación de entrega a costa de su propio patrimonio. En tal caso, y a pesar de que la ley no distinga, el aplazamiento o fraccionamiento tendría que efectuarse según criterios generales sin ninguna especialidad. La obligación de retener, cuando no ha efectuado la obligación gestora de retención, se dota de sustancialidad haciendo propia la obligación de entrega. La sustancialidad a la que nos referimos alude a que no se trata de una mera tarea de porteo de dinero ajeno, sino de una

21 En tal sentido compartimos y seguimos las orientaciones de ROMERO GARCÍA, F.: "El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias". *REDF*, nº 141, pág. 180.

En los pagos fraccionados se trata de una deuda propia que se anticipa, por lo que su régimen de aplazamiento y fraccionamiento es el genérico

obligación patrimonial a satisfacer con recursos propios, independientemente de la eventual reclamación por enriquecimiento injusto. En tal supuesto es necesario un tratamiento diferenciado, pues el retenedor que no retiene ha de pagar con su patrimonio la deuda, con lo cual se origina un menoscabo y disminución que se adapta a las consideraciones generales del aplazamiento o fraccionamiento. De la misma manera que la ley no matiza, negando la posibilidad de aplazar o fraccionar la obligación

tributaria entre particulares, aquí conviene efectuar una exégesis correctora para adecuarla al sentir y presupuestos de la institución.

Por último cabe remarcar, que la regulación hace equiparable el juicio sobre la dispensa de garantía con el de valoración de los peculiares intereses de determinadas deudas –retenciones e ingresos a cuenta-. Tal confluencia origina distorsiones. La remisión ciertamente cíclica que se establece en la determinación de los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de dichas deudas, de la LGT a la normativa tributaria, del reglamento a la ley, origina un efecto, al margen de confuso, de distorsión. Distorsión, pues en el mismo momento que se evalúa la dispensa de garantía también se determinan el aplazamiento o no de dicha deuda. O sea tales deudas, en caso de ser aplazables o fraccionables, ¿estarán también dispensadas de garantía? La concurrencia del mismo criterio, para evaluar el aplazamiento y fraccionamiento de determinadas deudas y la garantía, plantea la disyuntiva de aplicar conjuntamente y de manera acrítica dicha concurrencia, o intentar delimitar algún criterio diferencial para una estimación singularizada de ambos.

A favor de una apreciación diferenciada, podríamos argüir la diversa razón de ser que poseen tales menciones; la garantía permite asegurar la satisfacción del crédito; la retención e ingreso a cuenta, comporta valorar los criterios específicos del débito que se apartan de lo habitual. En la misma línea argumental, el aplazamiento y fraccionamiento de retenciones cuya cuantía sea inferior a la de dispensa de garantía -18.000€- evidencia la existencia de dos lógicas diferenciadas. Aboga también esta apreciación diferenciada el confrontar el tratamiento efectuado respecto de la sociedad de responsabilidad limitada nueva empresa, en donde como singularidad beneficiosa se posibilita, sin requisito alguno, el aplazamiento y fraccionamiento de tales deudas, no así la necesidad de prestar garantía. Son lógicas diversas –la garantía y el carácter de la deuda- que en principio precisan de valoración diferenciada, aunque formalmente se aúne el tratamiento.

En contra de su diferenciación, podría argüirse un argumento formal, basado en que la ley no exige diferenciar tales juicios y, en base a una argumentación más material, se afirmaría la importancia que los bienes de trabajo y producción poseen en el plano constitucional. Así se establece un trato singular y privilegiado a los mismos, que justifica valorar la posibilidad de aplazar o fraccionar simultáneamente a la de su garantía.

La literalidad de la expresión legal, y la falta de diferenciación en su enjuiciamiento, nos hace decantarnos a considerar de *lege data* –que no de *lege ferenda*- que se trata de juicios simultáneos e indiferenciados.

Si bien tal orientación pone de relieve, entonces, un trato privilegiado para dichas deudas, pues nunca precisarán garantía para su constitución, excepcionando así uno de los presupuestos básicos y genéricos de tales instituciones.

3.1.2. La garantía

Como señalamos el afectar sustancialmente a la producción y el empleo posee como efecto la dispensa de garantía. En tal sentido, y a fin de no reiterar, cabe tener presente la regulación del art. 48 del RGR, en relación a los requisitos de suficiencia de la misma, y el art. 46.5 del RGR, en relación a su documentación.

Destacar el hecho de que el obligado pueda solicitar, cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, que la Administración adopte medidas cautelares de forma sustitutiva. La adopción de tal posibilidad confiere a las medidas cautelares un carácter *sui generis* pues:

1º. Tales medidas se efectúan a instancia del obligado –art. 49.1 RGR- y no de oficio como es propio de las mismas –art. 81 LGT-.

2º. La medida cautelar tiene un carácter procedimental, son accesorias de otro procedimiento, y su finalidad es el aseguramiento ante el peligro de la actuación o mora del deudor. La garantía, si bien resulta una medida accesoria a la deuda, no tiene necesariamente dicha naturaleza procedimental, y sobre todo, no se vincula a la evidencia de una situación en que el deudor impida o dificulte la efectividad de la deuda (*periculum in mora*).

3º. Afirma el art. 82.1 *in fine* del la LGT que las medidas cautelares tendrán, en tal supuesto, un carácter permanente. Se altera con ello otro de los aspectos consustanciales a las mismas: su provisionalidad.

Atendiendo a lo que señala el RGR la aplicación de dicha medida ha de ser motivada “la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.” Pero además, según se deriva de su expresión y de la propia naturaleza de tal institución, ha de ser proporcionada de manera que no origine perjuicios de difícil o imposible reparación, o que carezca de relación el coste de la garantía con el importe de la deuda.

3.2. Condiciones que aseguren la viabilidad económica

Dicho requisito no atiende como los anteriores al carácter aplazable o fraccionable de una deuda, o a la necesidad de constitución de garantía, sino a que las concretas condiciones de tiempo y cuantía establecidas sean adecuadas, o sea, que no perjudiquen a la continuidad de la actividad.

Destacar el hecho de que el obligado pueda solicitar, cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, que la Administración adopte medidas cautelares de forma sustitutoria

Así el art. 52.2 del RGR señala que las condiciones administrativas del aplazamiento o fraccionamiento no perjudiquen “a la viabilidad económica o continuidad de la actividad”²². Es un criterio que vela por un pago eficaz y por procurar el menor perjuicio para el deudor y su actividad económica. Su significado es próximo al anterior sobre afectar “sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva” si bien posee distinciones.

1º. Es un concepto más genérico y amplio, refiere a la actividad económica y en concreto

se cuestiona sobre su viabilidad y continuidad.

2º. Alude a una afectación a los elementos estructurales de la actividad económica, no reducidos a los de carácter productivos y de empleo.

3º. La viabilidad exigida comporta que las condiciones impuestas no pueden imposibilitar, desde el punto de vista económico-financiero, la continuidad de la actividad tanto de forma inmediata como a medio plazo. No se pueden imponer condiciones que objetivamente determinen la imposibilidad de continuación de la actividad económica a medio plazo.

Las condiciones serán adecuadas cuando no impidan llevar a cabo la actividad. La viabilidad a que alude es económico-financiera y supone enjuiciar los recursos disponibles en relación a los pagos aplazados o fraccionados de las deudas tributarias y, todo ello, en relación a la capacidad de ir generando ingresos.

De alguna manera, si el presupuesto de aplicación del aplazamiento es la transitoriedad resulta lógico, y de interés para la Administración, que las condiciones que se impongan no impidan la continuidad de la actividad. Es así una mención consecuente con la operatividad de la institución que redunde en el fundamento de posibilitar el pago y del requisito básico sobre el que opera, que no es otro, que la solvencia y transitoriedad del pago.

En tal contexto, y dado que la normativa pretende juicios *ad hoc*, resulta cuestionable el establecimiento por una circular administrativa de plazos genéricos en función de los impuestos y tipos de deuda. La introducción de tales criterios sustrae a la Administración de juicios personalizados que la norma pretende en pro de aplicaciones homogéneas. El establecimiento genérico y mecánico de plazos por instrucciones administrativas genéricas puede generar distorsiones normativas. Existe el riesgo de que a través de una decisión administrativa se uniformicen juicios personalizados que contraríen la norma reglamentaria que

22 “2. En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante. En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. [...]”

únicamente señala el establecimiento de condiciones que “no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad”²³.

4. Aplazamientos y fraccionamientos específicos

De manera indicativa procede hacer referencia a supuestos de aplazamiento y/o fraccionamiento previstos en algunas leyes tributarias para evidenciar su operatividad en los momentos críticos de la actividad económica. Por ello, atendiendo a su repercusión en la actividad económica, trataremos la adquisición gratuita de una empresa familiar, y las medidas que favorecen la constitución de pequeñas y medianas empresas bajo la forma de sociedades de responsabilidad limitada nueva empresa.

Son medidas que favorecen, por un lado, el nacimiento y los primeros años de sociedades de escaso volumen de negocio y, por otro, la transmisión de empresas consideradas familiares. En ambos supuestos aparece la idea de preservar la actividad económica en un momento crítico para su pervivencia. Son pequeñas o medianas empresas, normalmente de escaso volumen económico, en donde elemento personalista posee importancia. Se delimita una concreta realidad económica que precisa, en determinados momentos de incertidumbre, de un tratamiento más favorable, ya sea en su nacimiento, ya sea en su transmisión gratuita.

4.1. Transmisión gratuita de la empresa familiar

El ámbito de aplicación de dicho régimen aparece determinado por tratarse de adquisiciones de una persona física a título gratuito, ya sea por herencia, legado o donación, de una empresa individual o de determinadas participaciones societarias. Todo ello al margen de la consideración específica que, a efecto del Impuesto sobre Sucesiones, poseen los aplazamientos y fraccionamientos para los casos en que no existan inventariados bienes de fácil realización, o sus causahabientes no sean conocidos²⁴.

El carácter de los bienes y su vinculación a una actividad económica es un elemento esencial que determina un tratamiento específico²⁵. La ley alude a “[...] una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [...]”. Literalmente por empresa individual se ha de entender aquella en

23 Nos referimos a los plazos que con carácter general se establecen en la instrucción 1/2009, de 7 de enero punto 5 pág. 5-6.

24 A este respecto el art. 38 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones diferencia entre aplazamiento y fraccionamiento para el caso de muerte señalando “1. Los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente. 2. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine. 3. Asimismo, podrá acordarse el aplazamiento del pago, en las mismas condiciones a que hacen referencia los números anteriores, hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión”

25 Se ha de tener presente también la consideración específica de la adquisición de la vivienda habitual por pariente del art. 39.3 de la LIS y D.

El régimen de diferimiento en el pago establecido distingue según se trate de aplazamiento o fraccionamiento, estableciéndose una aplicación sucesiva

que la actividad es ejercida por un solo titular, sea persona física o jurídica. Ahora bien, en el contexto de dicha norma, la contraposición empresa individual y participaciones posee otro sentido, pues alude a dos formas de ejercicio de una actividad económica: la efectuada por una persona física o en el seno de una sociedad. Así, empresa individual es la actividad económica ejercida por una persona física, aunque se realice de manera conjunta o colectiva con otras personas. Entenderlo de otra forma dejaría fuera a las personas físicas que ejercieran actividades

empresariales de manera conjunta, cuando no es voluntad de dicha norma excluir el ejercicio colectivo de la actividad –pues así lo efectúa al tratar las participaciones de entidades-. La contraposición efectuada lleva a una interpretación correctora que amplía el sentido gramatical de empresa individual, integrando actividades empresariales compartidas, y vincula su referencia a las personas físicas.

La mención a las participaciones posee una remisión normativa a la vigente –aunque sin carga tributaria- Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha exención exige una determinada participación en el patrimonio de la entidad, que el objeto de la misma no sea de mera gestión patrimonial, y que el sujeto obtenga una remuneración que represente más del 50% de sus rentas. Tanto en un supuesto como el otro aluden a explotaciones de ámbito familiar, ya sean de carácter societario o no. Se ha de tener presente que la empresa familiar posee una gran variabilidad en su manifestación jurídica, tanto en la configuración de la titularidad, como en su composición o formas jurídicas adoptadas. Si bien resulta habitual integrar a los miembros de la familia en la explotación del negocio, normalmente, los cónyuges e hijos. En tales entidades la condición de socio no es indiferente, resulta un elemento esencial definitorio. Dicha composición favorece la cohesión económica de los miembros y asegura que al fallecimiento del titular continúe el negocio.

El régimen de diferimiento en el pago establecido distingue según se trate de aplazamiento o fraccionamiento, estableciéndose una aplicación sucesiva. El aplazamiento, requiere la petición expresa del interesado en periodo voluntario de pago, y la constitución de garantía suficiente. La exigencia de solicitud, antes de expirar el plazo de ingreso, se reitera reglamentariamente en el art. 85.1 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre. Con ello, el tiempo de solicitud se eleva a requisito básico para gozar de tal régimen de manera análoga a lo previsto en el art. 10 de la LHL. Así, si se solicita el aplazamiento en periodo ejecutivo se regirá por la regulación general de la LGT y RGR. En tal régimen se premia la diligencia y la voluntad de pago. En caso de concurrir diversos obligados a una misma herencia la solicitud solo afectará a la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda. La evaluación de la suficiencia, o eventual exención de dicha garantía, se efectuará según las reglas generales previstas en la LGT.

En caso de solicitarse, y reunir los requisitos generales de solvencia y garantía, el término del aplazamiento aparece predeterminado a un periodo de cinco años siguientes a la terminación del plazo para el pago. Se trata de un aplazamiento privilegiado por cuando, además de lo dilatado del periodo, no existe la obligación de abono de interés alguno. El dejar de abonar el interés legal constituye un beneficio fiscal que se fundamenta en la idea de fomento de la empresa familiar. O en otros términos, el reconocimiento y trato singular de una situación diferenciada, en ningún modo una discriminación. Si bien la referencia del

art. 85.1 del R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre al exigir garantizar el cobro del interés legal, no puede referirse al generado por el aplazamiento; pues si se ha solicitado en periodo voluntario, ¿a que intereses se refiere? Si duda se trata de una falta de concordancia con la regulación legal que ha de ser interpretada de manera correctora, respetando el criterio jerárquico marcado por la ley.

Una vez finalizado el aplazamiento podrá solicitarse, con las mismas condiciones y requisitos, el fraccionamiento. La solicitud del fraccionamiento, al igual que en el caso anterior, se ha de efectuar antes del inicio del periodo ejecutivo de pago. La periodificación del fraccionamiento es de diez plazos semestrales si bien, en tal caso, habrá que abonar el interés legal del dinero durante este periodo.

4.2. Nacimiento y consolidación de la sociedad limitada nueva empresa

La Sociedad Limitada Nueva Empresa se crea como una especialidad o subtipo dentro de la forma jurídica de Sociedad de Responsabilidad Limitada²⁶. El fin de dicha forma social es estimular y agilizar los trámites para la constitución de pequeñas y medianas empresas y facilitar su viabilidad²⁷. En tal orientación son entidades con un capital reducido –limitado por ley–, que sólo podrá ser suscrito por personas físicas, y que éstas no podrán ser más de cinco en el momento de su constitución. Son sociedades de capital -de responsabilidad limitada-, en donde el elemento personalista, las condiciones del partícipe, poseen relevancia.

Desde la perspectiva tributaria existe un gran interés por fomentar su constitución y por proteger sus primeros años de existencia. A tal efecto se les dota de un tratamiento fiscal singularizado que abarca desde el proceso de gestación de dicha entidad por las personas físicas, hasta su nacimiento a los largo, normalmente, de los dos primeros años.

- A. El proceso de gestación. Con carácter previo a su constitución, se establece para las personas físicas que la constituyan una deducción de la cuota íntegra en el IRPF relativa a la cuenta ahorro-empresa. Dicha deducción especifica fines y gastos a los que se destinen los fondos, así como plazos de inicio de actividad y mantenimiento para gozar de tal beneficio (art. 68.6 de la LIRPF). Es un beneficio fiscal que se establece para una suerte de *nasciturus* de persona jurídica ideada, aún no constituida, que se concede no a la entidad sino a sus futuros partícipes.
- B. La viabilidad de la entidad. A tal efecto se establece un régimen específico de aplazamientos

26 Si bien alguna doctrina mercantilista la califica como un tercer tipo societario que se suma a la anónima y limitada por la amplitud de su régimen específico, ver VALPUESTA GASTAMINZA, E.: "Crear una empresa familiar en 48 horas: demasiadas prisas en la Ley de Sociedad Limitada Nueva Empresa". Actualidad Jurídica Aranzadi. n° 598, 2003.

27 Señala la Exposición de Motivos de la **Ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada**: "La presente regulación acomete el compromiso de reforzar el espíritu innovador y emprendedor que permita a nuestras PYME afrontar los retos que plantea el Mercado único. Del mismo modo, establece un marco normativo mercantil y administrativo capaz de estimular la actividad empresarial y mejorar la posición competitiva de las pequeñas y medianas empresas en el mercado, dando cumplimiento a los compromisos de la Carta Europea de la pequeña empresa. Estas previsiones se materializan en actuaciones que tienen que comenzar, precisamente, por la simplificación de los trámites de constitución de empresas y por el empleo de la asistencia técnica necesaria para ayudarlas tanto en los momentos previos a su constitución, como durante los primeros años de su actividad".

y fraccionamientos tributarios que abarca diversos impuestos²⁸. Se regula específicamente un régimen de aplazamientos, para determinados impuestos y deudas (a), y otro, de aplazamientos o fraccionamientos, de las retenciones e ingresos a cuenta (b). Todos ellos requieren previa solicitud del obligado, si bien algunos aplazamientos (y nos los fraccionamientos en los que registrarán las normas generales) son de otorgamiento preceptivo.

- a. El obligatorio otorgamiento del aplazamiento por la Administración altera la lógica propia de la institución, que exige la acreditación de la situación de insolvencia transitoria. Se trata, pues, de un beneficio fiscal que permite demorar el pago a un momento posterior al de su exigencia genérica. Las deudas de aplazamiento preceptivo, las cuales tampoco precisan de garantía para su constitución, son las derivadas de:
 - El Impuesto sobre Operaciones Societarias originado por la constitución de la sociedad durante el plazo de un año desde la misma.
 - El Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución. El ingreso de las deudas del primer y segundo período deberá realizarse a los 12 y seis meses, respectivamente, desde la finalización de los plazos para presentar la declaración-liquidación correspondiente a cada uno de dichos períodos.
- b. También se regula la posibilidad de aplazar o fraccionar deudas derivadas de retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devenguen en el primer año desde su constitución. Tal supuesto evidencia que lo aplazado es la entrega de la retención efectuada -IRPF- y no una deuda en sentido propio del retenedor -sujeto a IS-. La singularidad de dicho diferimiento reside en que no se exigirá la genérica afectación a la producción y el empleo de tales deudas. A la hora de establecer la garantía, se alude a su concesión “con aportación de garantías o sin ellas”, lo que da a entender la necesidad que, para eximir de dicha garantía, opere el factor de la producción y empleo previsto en la LGT. Tal aspecto contrasta con la regulación de la LGT y las eventuales soluciones para aplazar y fraccionar dichas deudas ya comentadas. En la LGT para adoptar el aplazamiento y fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta y la dispensa de garantía, concurre un mismo criterio: la afectación a la producción y el empleo. Mientras que en dicha regulación, pretendidamente más beneficiosa, al separar tales lógicas se puede obtener un trato igual a la regulación general cuando se solicite la dispensa de garantía.

La Disposición Adicional 13ª de la Ley 7/2003, de 1 de abril no deja claro si, tanto los aplazamientos preceptivos como los demás, han de abonar intereses, o sólo éstos últimos por cuanto que alude a “Las cantidades aplazadas o fraccionadas según lo dispuesto en este apartado devengarán interés de demora”. La mención de tal apartado ¿se refiere a todo el número uno donde se encuentran ambos supuestos, o solamente a la mención que contiene los aplazamientos o fraccionamientos sobre retenciones e ingresos a cuenta? La previsión del abono del interés de demora, y no el legal, resulta discordante por resultar más gravoso que el régimen general previsto, y no aparece acorde a la idea de beneficio que pretende dotarse al aplazamiento preceptivo. Ahora bien no pagar intereses comporta conformar, en el aplazamiento

28 Ver a este respecto la DA 13 de la Ley 7/2003, de 1 de abril de la sociedad limitada Nueva Empresa por la que se modifica la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Dicha disposición señala además que no tendrán obligación de efectuar los pagos fraccionados a que se refiere el artículo 38 de la LIS, a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.

preceptivo y sin garantía, un derecho de opción o de modificación jurídica de la exigibilidad de la deuda, únicamente condicionado al requisito de su solicitud. Ejercer tal opción confiere un derecho subjetivo al obligado para demorar el pago en el término establecido al aplazamiento de los impuestos que se señalan.



Los beneficios fiscales aplicables por las Comunidades Autónomas a las familias numerosas en el ITPAJD

Maria Teresa Mata Sierra

PTU de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de León

Resumen:

Las Comunidades Autónomas han establecido determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que pretenden propiciar el disfrute de una vivienda digna por parte de las familias numerosas, colectivo susceptible de una protección preferente a estos efectos, protección cuyo desarrollo, a través de beneficios fiscales en este impuesto, puede dar algunos problemas.

Palabras clave

Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Beneficios fiscales, Comunidades Autónomas, Familias numerosas

Abstract

The autonomous Regions have established certain tax benefits in the ITPAJD designed to encourage the enjoyment of adequate housing by large families, a group deserving preferential protection for these purposes. The development of this protection through this tax's financial benefit might cause some problems.

Keywords

Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), fiscal profits- tax benefits, Autonomous Regions, reduced rates, large families

I. Introducción.

La Constitución, en su Título I, dedicado a los derechos y deberes fundamentales, consagra en el artículo 47 el derecho de todos a «disfrutar de una vivienda digna y adecuada»¹ lo que da una idea clara de la importancia que adquiere este derecho en nuestro ordenamiento jurídico, convirtiéndose en un objetivo central en las conquistas sociales², vinculado necesariamente a las condiciones materiales de la existencia de la persona³. Tanto es así que en el mismo artículo de la Constitución, se contiene también, además del reconocimiento de este derecho, un mandato a los Poderes Públicos para su promoción, obligándoles a facilitar las condiciones necesarias y a establecer la normativa pertinente en aras a conseguir este objetivo⁴.

Por tal motivo, entre los objetivos fundamentales que persigue el Estado del bienestar, el acceso a la vivienda se ha convertido en un problema clave para la sociedad y, por ello, para todos los Poderes Públicos.

El acceso a una vivienda digna es un tema muy sensible que se enmarca en un contexto plagado de factores determinantes⁵ que hacen que la solución a este problema no sea fácil y, desde luego, no pueda venir de la mano de un sólo ámbito de actuación ni de un sólo nivel de gobierno. Se trata de un tema acuciante en el que resulta necesaria la implicación de todos.

Pues bien, la naturaleza social de este derecho⁶ ha dado lugar a que tradicionalmente los Poderes Públicos se hayan visto abocados a aprobar toda una serie de medidas que van desde las que afectan al suelo y al urbanismo, hasta las que se centran en la propia política de vivienda; entre las mismas se encuentran, fundamentalmente las ayudas que se materializan bien en subvenciones directas o bien en la aplicación de beneficios tributarios que actúan de elementos correctores allanando el camino para que los ciudadanos puedan llegar a disfrutar de una vivienda digna.

1 Establece este precepto constitucional que *“Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.”*

2 Como derecho social, el derecho al disfrute de una vivienda se inserta en la categoría de la llamada *“tercera generación de derechos”* GREPPI, A.: *“Los nuevos y los viejos derechos fundamentales”*, __ núm. 7, 1999, págs. 283 y ss). No obstante, también hay quien defiende que no estamos en presencia de un derecho, sino un mero mandato a los Poderes Públicos, eso sí, base del ejercicio de otros derechos fundamentales como el derecho a la intimidad personal y familiar o el derecho a la inviolabilidad del domicilio.(Vid. BELTRÁN DE FELIPE, M.: nov. 2004).

3 HERRANZ CASTILLO R.: , _

4 Para PECES BARBA los derechos sociales, entre los que se encuentra el de acceso a la vivienda, suponen deberes para los Poderes Públicos que no encuentran derechos correlativos que supongan ventajas o beneficios directos para los sujetos individuales. (Vid. AAVV: *Curso de Derechos fundamentales. Teoría general.*, Edita Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1995, pág. 369).

5 Entre los que cabe mencionar, entre otros, los elevados precios de adquisición de la vivienda, el retroceso en la disponibilidad económica de muchas familias por su alto índice de endeudamiento, la situación de crisis económica, la falta de un parque de viviendas en alquiler o la existencia de un gran número de viviendas desocupadas

6 Cfr. BASSOLS COMA, M.:

Muchos son los distintos beneficios fiscales aprobados por el Estado, las Comunidades Autónomas o, incluso, las Corporaciones Locales, en sus distintas figuras impositivas que afectan a la consecución del disfrute de una vivienda digna. No obstante, nos interesa ahora volver la mirada a las Comunidades Autónomas que, partiendo de las competencias asumidas en materia de vivienda en función de sus Estatutos, han llevado a cabo una política de vivienda propia, complementando con cargo a sus propios recursos las actuaciones de protección y promoción previstas por el Estado, bien a través del gasto público- suplementando las ayudas estatales a través de sus propios presupuestos⁷- bien utilizando la política del ingreso público y, mas particular, medidas de carácter tributario en forma de beneficios fiscales⁸ que aumentan las posibilidades de que sus ciudadanos accedan a la vivienda⁹

No está de mas aclarar que, como tendré ocasión de analizar, cada una de las Comunidades Autónomas ha tomado decisiones diferenciadas en ejercicio de la autonomía financiera que les concede la Constitución para el desarrollo y ejecución de sus competencias, sin que ello suponga mayores problemas desde el principio de igualdad tributaria¹⁰, en cuanto que la presión fiscal que cada una de ellas decide someter a sus ciudadanos no tiene por qué ser idéntica. Antes al contrario, y como ya he mantenido en otro lugar, el principio de igualdad tributaria convive perfectamente con el hecho de que las Comunidades Autónomas realicen un ejercicio de su autonomía que les lleve a decisiones diferenciadas, en cuanto que la política de servicios públicos que puede fijar cada una de ellas puede demandar distintas necesidades

7 La Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha sirve de ejemplo de la sensibilidad que demuestran los Entes autonómicos respecto a esta cuestión ya que en el marco de su Pacto por la Vivienda en Castilla-La Mancha firmado en Mayo de 2008, da cabida a una Ley de Garantías de Acceso a la Vivienda- todavía en borrador- que prevé ofrecer la garantía a jóvenes o familias que cumplan las condiciones para acceder en alquiler o en propiedad a una vivienda protegida, de que si no se les pueda ofrecer dicha vivienda en el plazo de un año, se les compense la diferencia entre el coste del alquiler de una vivienda libre y el de una vivienda protegida. Dicha garantía durará hasta el momento en que se le pueda ofrecer una vivienda protegida en compra o alquiler. En definitiva, cada vez es mas fácil encontrar en el ordenamiento de las Comunidades Autónomas una actitud "útil" o "regulativa" que más allá de la pura actividad de fomento, en garantía del derecho de acceso a una vivienda digna (Cfr. CALVO GARCÍA, M., "Paradojas regulativas: las contradicciones del derecho en el estado intervencionista", en ANÓN, M.J., BERGALLI, R., CALVO, M. y CASANOVAS, P.: Derecho y sociedad, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 99 y ss.).

8 Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos del Estado derivaron de la modificación de la LOFCA (a través de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre) y de la implantación del modelo de financiación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía que atribuyó a las Comunidades Autónomas. La reciente aprobación de un nuevo modelo de financiación ha modificado el marco normativo existente buscando, entre otras cosas, profundizar en la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, lo que abrirá nuevas vías de actuación para estos Entes territoriales. Conforme a la nueva regulación contenida en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre de 2009), el alcance de las competencias normativa respecto a los tributos cedidos, como punto de partida de la legislación autonómica vigente, se recogen en los artículos 46 y siguientes de dicha norma.

9 En concreto, y en lo que se refiere a los tributos cedidos, las principales medidas tributarias que afectan al acceso del disfrute de una vivienda digna por parte de los ciudadanos las vamos a encontrar en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas- afectando fundamentalmente a la deducción por adquisición de "vivienda habitual"- y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por su parte, en el marco de los impuestos indirectos, veremos los tratamientos específicos de las Comunidades Autónomas al respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, algunas de las cuales, que son las que nos interesan, afectarán expresamente a las familias numerosas.

10 Sobre el contenido de este principio remito a mi trabajo **MATA SIERRA, M. T.:** El principio de igualdad tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2009.

de financiación y de recursos¹¹.

Volviendo a los beneficios fiscales mencionados que han ido estableciendo las Comunidades Autónomas en aras a conseguir la efectividad del disfrute de una vivienda digna por parte de sus ciudadanos, nos interesan particularmente las medidas que han aprobado la casi totalidad de las mismas combinando la protección de ese derecho de acceso a una vivienda digna- a la que les conmina la propia Constitución y que pueden abordar sin problemas derivado tanto de su autonomía financiera reconocida constitucionalmente¹², como de la asunción de competencias en materia de vivienda- con la decisión de beneficiar a un grupo de ciudadanos concretos, las familias numerosas¹³, cuyas características particulares les convierte, como a

11 Cfr. **MATA SIERRA, M. T.**: “La dimensión territorial del principio de igualdad tributaria” en AAVV , Estudios interdisciplinarios sobre igualdad, Ed. Iustel IDP, Madrid, 2009, págs. 616 y ss.

12 El artículo 156 establece que “*las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”, autonomía financiera que nuestro Tribunal Constitucional ha definido como “*instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política*”, “*consecuencia y, al mismo tiempo, condicionante*” de ésta última en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre de 2000. Esta autonomía financiera consiste en que las Comunidades Autónomas puedan gestionar sus propios intereses, eligiendo sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos teniendo plena libertad para fijar el destino y la orientación de sus políticas de gasto público que podrán cuantificar y distribuir en el marco de sus competencias entre las que de conformidad con el artículo 148.1.3º de la Constitución, la de vivienda sobre la que tomaran sus propias decisiones que habrán de coordinarse necesariamente con las actuaciones estatales.

13 Es bueno aclarar desde este primer momento que son tales, conforme al oprevisto en el artículo 2 de la Ley 40/2003, **de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas** las integradas por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes.

2. Se equiparan a familia numerosa, a los efectos de la misma Ley, las familias constituidas por:

.-Uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.

.-Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados, o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes.

.-El padre o la madre separados o divorciados, con tres o más hijos, sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares, siempre que se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal. En este supuesto, el progenitor que opte por solicitar el reconocimiento de la condición de familia numerosa, proponiendo a estos efectos que se tengan en cuenta hijos que no convivan con él, deberá presentar la resolución judicial en la que se declare su obligación de prestarles alimentos. En el caso de que no hubiera acuerdo de los padres sobre los hijos que deban considerarse en la unidad familiar, operará el criterio de convivencia.

.-Dos o más hermanos huérfanos de padre y madre sometidos a tutela, acogimiento o guarda que convivan con el tutor, acogedor o guardador, pero no se hallen a sus expensas.

.- Tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos.

.- El padre o la madre con dos hijos, cuando haya fallecido el otro progenitor.

A los efectos de esta Ley, se consideran ascendientes al padre, a la madre o a ambos conjuntamente cuando exista vínculo conyugal y, en su caso, al cónyuge de uno de ellos. Se equipara a la condición de ascendiente la persona o personas que, a falta de los mencionados en el párrafo anterior, tuvieran a su cargo la tutela o acogimiento familiar permanente o preadoptivo de los hijos, siempre que éstos convivan con ella o ellas y a sus expensas.

Tendrán la misma consideración que los hijos las personas sometidas a tutela o acogimiento familiar permanente o preadoptivo legalmente constituido.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por discapacitado aquel que tenga reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33 % y por incapaz para trabajar aquella persona que tenga reducida su capacidad de trabajo en un grado equivalente al de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

otros¹⁴, en un colectivo susceptible de una especial protección¹⁵ o lo que es lo mismo, y en palabras del propio legislador, en un colectivo susceptible de una protección preferente¹⁶ a estos efectos.

En esta Línea, la Exposición de Motivos de la Ley 40/2003, **de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas**¹⁷ afirma que las familias numerosas presentan una problemática particular por el coste que representa para ellas el cuidado y educación de los hijos o, y es el tema que nos preocupa especialmente, el acceso a una vivienda adecuada a sus necesidades, lo que implica las medidas correctoras necesarias para que los miembros de las familias numerosas no queden en situación de desventaja en lo que se refiere al acceso a los bienes económicos, culturales y sociales respecto al resto de las familias, en cumplimiento del principio de igualdad material que demanda el artículo 9.2 de la Constitución¹⁸.

Las Comunidades Autónomas no han permanecido ajenas a la necesidad de velar por este colectivo a lo que se añade además que han asumido dentro del ámbito de sus competencias la mayoría de las materias en que cabe reconocer beneficios para las familias numerosas, materias entre las que destaca la especial protección de su derecho al acceso a una vivienda digna, que demanda el establecimiento de medidas

14 El Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, establece en su artículo 1.2 que Se consideran beneficiarios con derecho a protección preferente los colectivos siguientes, definidos por la legislación específica que, en cada caso, les resulte de aplicación:

- a) Unidades familiares con ingresos que no excedan de 1,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (en adelante, IPREM), a efectos del acceso en alquiler a la vivienda, y de 2,5 veces el mismo indicador, a efectos del acceso en propiedad a la vivienda.
- b) Personas que acceden por primera vez a la vivienda.
- c) Jóvenes, menores de 35 años.
- d) Personas mayores de 65 años.
- e) Mujeres víctimas de la violencia de género.
- f) Víctimas del terrorismo.
- g) Afectados por situaciones catastróficas.
- h) Familias numerosas.
- i) Familias monoparentales con hijos.
- j) Personas dependientes o con discapacidad oficialmente reconocida, y las familias que las tengan a su cargo.
- k) Personas separadas o divorciadas, al corriente del pago de pensiones alimenticias y compensatorias, en su caso.
- l) Personas sin hogar o procedentes de operaciones de erradicación del chabolismo.
- m) Otros colectivos en situación o riesgo de exclusión social determinados por las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla>>.

15 Protección que, a nuestro entender no encaja, sino de forma muy general, en el cumplimiento de los principios y fines previstos por la Constitución que en el artículo 39, establece la obligación de los Poderes Públicos de asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia en general, no de la familia numerosa que si ha sido objeto de especial protección por decisión del legislador ordinario.

No obstante siempre cabría encajar la protección particular de este colectivo en el mandato general del art. 40 del Texto Constitucional de promover las condiciones favorables para el logro del progreso social y económico y, en particular para conseguir una distribución de la renta regional y personal mas equitativa.

16 Vid. nota núm. 13

17 BOE de 19 de noviembre de 2003.

18 O lo que es lo mismo, la verdadera igualdad que, conforme dice la Constitución, corresponde preservar a los Poderes Públicos. Así dispone el artículo 9.2 que "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

El principio de igualdad tributaria convive perfectamente con el hecho de que las Comunidades Autónomas realicen un ejercicio de su autonomía que les lleve a decisiones diferenciadas

beneficiosas acordes con la consecución de dicho logro.

Y dentro de este tipo de medidas beneficiosas nos interesa en particular dilucidar el apoyo jurídico que tienen estos Entes Territoriales para utilizar beneficios fiscales y, mas en concreto, beneficios fiscales en materia de tributos cedidos, en particular, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el que, en la mayoría de las Comunidades Autónomas se da un trato fiscal

favorable a las familias numerosas, generalmente bajo la fórmula de tipo de gravamen reducido que, como analizaré, cumpliéndose determinados requisitos, no exentos problemas, resulta aplicable a este colectivo.

II. Justificación legal de la utilización de un tipo reducido en el ITPAJD para la transmisión de vivienda en el caso de las familias numerosas.

Como he dicho, la mayoría de las Comunidades Autónomas han establecido beneficios fiscales en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en forma de tipos reducidos aplicables a la adquisición de la primera vivienda por parte de una familia numerosa, actuación que, necesariamente ha de tener el correspondiente respaldo normativo.

Curiosamente, la Ley 40/2003, **de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, ya mencionada, en la que, dado la materia que regula, podría preverse tal posibilidad se limita a establecer** en el artículo 15, dentro del Capítulo IV denominado “Acción protectora en materia tributaria”, bajo la denominación “beneficios generales”, la garantía legal de que la Administración General del Estado, en el ámbito de sus competencias, debe establecer beneficios fiscales a favor de las familias numerosas para compensar las cargas familiares y favorecer la conciliación de la vida familiar y laboral de los padres y madres trabajadores. Destaca el carácter imperativo con el que se establece este mandato que, entiendo, está pensando en beneficios fiscales establecidos por el Estado en los Impuestos estatales, en cuanto que lo que se refiere a otros tributos, como las tasas, se trata en otros artículos ex profeso. Nada dice de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, lo cuál no es de extrañar dado que se trata de una Ley estatal si bien, como hace en otros casos, podría haber hecho una referencia a la posible utilización potestativa de la misma posibilidad. No obstante, la no mención de este tema no impide que las Comunidades Autónomas puedan utilizar este tipo de medidas en el marco de sus competencias.

Sin embargo, en el artículo 12 de la misma norma si se alude a las Comunidades Autónomas al menos de forma general al hablar de las Administraciones competentes, en lo que se refiere al establecimiento de beneficios fiscales- en concreto exenciones- que puedan afectar a las tasas y precios aplicables por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia en ámbitos como el transporte urbanos e interurbanos, el acceso a los bienes y servicios sociales, culturales, deportivos y de ocio, el

acceso a las pruebas de selección para el ingreso en la función pública o determinadas cuestiones en el ámbito de la educación, beneficios que adoptan el mismo carácter imperativo que acabo de comentar en lo que se refiere a los beneficios tributarios que debe aplicar la Administración General del Estado.

Por último, la disposición adicional tercera contempla la posible exención de las tasas que pudieran ser de aplicación para obtener la documentación relativa a las familias numerosas competencia de estos Entes territoriales, eso sí, en este caso con carácter potestativo.

Por lo tanto, y a la vista de la regulación que acabo de examinar puedo concluir que la posible aprobación de un beneficio fiscal en un impuesto cedido como lo es el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por parte de una Comunidad Autónoma no encuentra apoyo normativo en esta Ley, por lo que debe acudir a otras normas para analizar si esa medida está justificada.

^{19 20} Obviamente, la autonomía propia de estos Entes Territoriales les deja libertad sobre la determinación de la configuración de los beneficios fiscales que desean aplicar, pudiendo optar, como así lo hacen en el caso que nos ocupa, por mostrarse especialmente sensibles con un colectivo, como la familias numerosas, que por las razones ya expuestas puede considerarse especialmente vulnerable y demandante de una especial protección. Y esta protección puede también darse a través del sistema fiscal mediante la utilización de fórmulas como los tipos reducidos o, en algún supuesto, las bonificaciones que afectan al supuesto de transmisión de la vivienda y a los documentos notariales que acompañan a la misma, y que consiguen, en definitiva, ese tratamiento fiscal mas favorable.

III. La configuración de estos beneficios por parte de las Comunidades Autónomas.

Las distintas Comunidades Autónomas han procedido a aprobar diferentes beneficios fiscales que afectan a las transmisiones de inmuebles en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y que se relacionan normalmente con el objeto transmitido, en el caso que nos interesa la vivienda, a la que se exige una especial cualificación- normalmente tratarse de una vivienda con algún régimen de protección- o con el propio contribuyente valorando sus circunstancias particulares que le convierten en candidato idóneo para ser objeto de una especial protección, como ocurre con los menores, los discapacitados, y en este caso, con el colectivo que nos interesa especialmente, las familias numerosas.

Centrándonos en los beneficios fiscales aplicables a las familias numerosas en este impuesto, lo primero que debo decir es que las normas aplicables por las distintas Comunidades Autónomas son dispares, de forma que encontramos supuestos en los que no se aplica este tipo de beneficios y en los que sí se opta por su uso, veremos clarísimas diferencias en el tipo de gravamen utilizado o en los requisitos exigibles; tampoco es uniforme la forma adoptada por el beneficio fiscal que suele ser un tipo reducido pero que también puede ser una bonificación. También conviene resaltar desde ahora mismo, como ya apunté

¹⁹ BOE de 1 de octubre de 1980.

²⁰ BOE de 19 de diciembre de 2009.

detrás, que la existencia de un beneficio aplicable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la transmisión de la vivienda habitual suele arrastrar la existencia de beneficios similares en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentales en relación con los documentos notariales que acompañan a dichas transmisiones. Dada la diversidad que impera en la materia procedo a sistematizar el panorama actual de este tema en el sistema tributario autonómico.

1. Aplicación de beneficios en los Entes territoriales regionales.

Tomando como referencia la legislación vigente en la actualidad, es decir en el actual ejercicio de 2010, puede observarse cómo la aplicación de beneficios fiscales aplicables a las familias numerosas en este impuesto cedido por parte de las Comunidades Autónomas es una decisión que han tomado Aragón, Baleares, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Región de Murcia, País Vasco y Valencia.

En cuanto a las restantes Comunidades Autónomas, en el caso de Andalucía ha aprobado beneficios similares pero afectando a otros colectivos, como son los menores o los discapacitados, por lo que no sería impensable, al hilo de la trayectoria que han seguido otras Comunidades Autónomas, la posible expansión de este beneficio. Curiosamente, en las deducciones autonómicas aplicables en el IRPF también ocurre lo mismo²¹. En todo caso, les será aplicable un tipo de gravamen reducido del 3,5 por 100 en el caso de que la vivienda habitual que se adquiere tenga la condición de protegida según la normativa de la Comunidad Autónoma, lo que de forma inespecífica les puede suponer en estos casos un importante beneficio.

En el supuesto de Asturias y Castilla La Mancha han preferido centrar los beneficios aplicables en las transmisiones de vivienda habitual en determinadas cualidades que deben tener los inmuebles, como su carácter de viviendas protegidas, o en que tengan un determinado valor, sin tener en cuenta a este respecto el elemento subjetivo y muy en particular, la condición del sujeto pasivo de miembros de una familia numerosa, que no se utiliza para configurar beneficios fiscales ni en este impuesto ni en el resto.

No obstante, y como en el caso anterior, las familias numerosas se verán incididas, al menos indirectamente por este tipo de beneficios fiscales en cuanto que, por ejemplo, en el caso de Asturias, se aplica un tipo reducido del 3 por 100 a las segundas o ulteriores transmisiones de viviendas calificadas de protección pública por el Principado de Asturias, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre las mismas, con exclusión de los de garantía siempre que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente y no hayan perdido la condición de viviendas protegidas. Dicho adquirente puede ser, obviamente el titular de una familia numerosa.

21 Partiendo de lo que señala la norma estatal transcrita en una nota anterior, en el Plan Concertado de Vivienda y Suelo 2008-2012 si se les considera un colectivo sensible, por ejemplo, a la hora de establecer cupos de viviendas en las diferentes promociones, junto con otros muchos colectivos como son destinados a jóvenes, mayores de 65 años, personas con discapacidad, víctimas del terrorismo, víctimas de la violencia de género, familias monoparentales, personas procedentes de rupturas de unidades familiares, familias numerosas, unidades familiares con personas en situación de dependencia, emigrantes retornados y otras familias en situación o riesgo de exclusión social (Cfr. artículo 3.2 del Decreto 395/2008, de 24 de junio, por el que se aprueba el Plan Concertado de Vivienda y Suelo 2008-2012). Asimismo, en los artículos 27 y 30 de la misma norma la condición de familia numerosa amplía el número de metros de las viviendas desde 70 hasta 90 o 120 metros cuadrados. Los beneficios fiscales se han centrado en los jóvenes y discapacitados, sin que se hayan tenido en cuenta para los mismos los restantes colectivos.

Por su parte, en el caso de Castilla-La Mancha, se aplica un tipo reducido del 6 por 100 a las transmisiones de inmuebles que tengan por objeto la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000€ y que la adquisición se financie en más del 50 por ciento mediante préstamo hipotecario²² (por lo tanto no se exige que se trate de vivienda protegida sino que no supere un determinado valor) y también a la promesa u opción de compra, incluida en el contrato de arrendamiento, de la vivienda que se encuentre calificada dentro de las clases y tipos de protección pública según la normativa de Castilla-La Mancha que constituya la residencia habitual el sujeto pasivo²³, sujeto pasivo que puede tener, como en el caso anterior, la condición de miembro de una familia numerosa.

En lo que respecta a Navarra señalar que en el caso del Impuesto sobre Transmisiones no contemplan beneficios específicos aplicables a las familias numerosas mas allá de los que les afectan indirectamente²⁴ y que consisten, en el caso de Navarra en la aplicación de un tipo reducido del 5 por 100 aplicable a las transmisiones con una base imponible inferior a 180.304€ (a partir de dicha cuantía se aplica el tipo normal que en este caso es del 6 por 100)²⁵ que, entre sus requisitos no exige que se trate de familias numerosas pero si de unidades familiares de dos o mas hijos²⁶; por lo que respecta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, se aplica una exención sobre la primera transmisión “inter vivos” del dominio de

22 En este caso se exige además del cumplimiento de determinados requisitos que se establecen en el artículo 11.3 de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos relativas a que la adquisición de la vivienda y la concertación del préstamo hipotecario se realicen en la misma fecha y que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca.

23 Eso sí, se exige que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento y que el contrato de promesa u opción de compra reúna los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior un mes desde la fecha de celebración del contrato.

24 No obstante, en las deducciones aplicables en el IRPF (artículo 62, del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (DFL 4/2008, de 2 de junio) si se contempla la familia numerosa expresamente para elevar el porcentaje de deducción aplicable de forma que conforme a lo que se dispone en la letra g) en el supuesto de unidades familiares en las que estén integrados dos o más hijos el porcentaje señalado en la letra a) (del 15 por 100) será del 18 por 100. Dicho porcentaje será del 30 por 100 cuando se trate de la vivienda habitual de familias numerosas que, a 31 de diciembre, tengan esa condición, según lo establecido en la Ley Foral 20/2003, de 25 de marzo, de familias numerosas.

25 En concreto, el artículo 8.1 b) del Texto Refundido del Impuesto (DFL 129/1999, de 26 de abril) establece lo siguiente: <Por excepción a lo dispuesto en la letra anterior, la transmisión de viviendas, incluidos los anejos inseparables de ellas, tributarán al 5 por 100, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1ª. Que el adquirente forme parte de una unidad familiar en la que estén integrados dos o más hijos.

2ª. Que como resultado de la transmisión se adquiera el pleno dominio de la vivienda, sin que en ningún caso sea como consecuencia de la consolidación del dominio desmembrado con anterioridad en usufructo y nuda propiedad.

3ª. Que la vivienda se destine a residencia habitual de la unidad familiar.

4ª. Que ningún miembro de la unidad familiar sea propietario de otra vivienda dentro del término municipal en el que radique la vivienda objeto de adquisición.

El tipo reducido se aplicará sobre una base imponible máxima de 180.304 euros, que será única por unidad familiar y por vivienda.

Cuando la citada base imponible supere esa cantidad, el tipo del 5 por 100 se aplicará únicamente sobre 180.304 euros, gravándose el exceso al tipo general de las transmisiones de inmuebles.

A estos efectos, se atenderá a los conceptos de vivienda habitual y unidad familiar definidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>

26 En este impuesto no se ve la graduación que se contempla en el IRPF (vid. nota anterior) entre familias, familias de dos o mas hijos y familias numerosas para elevar el beneficio aplicable.

La posibilidad de que las Comunidades Autónomas aprueben tipos reducidos aplicables a las familias numerosas en los impuestos cedidos encuentra apoyo normativo en la actualidad en el artículo 19.2 d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre

las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva²⁷.

2. El régimen aplicable a este beneficio fiscal

Al margen de los beneficios fiscales que pueden tener una incidencia indirecta sobre las familias numerosas- entendida por tal la que le afectan por igual que a otro tipo de sujetos- la mayoría de las Comunidades autónomas han procedido a regular beneficios concretos que afectan particularmente a este colectivo y que toman como punto de partida, precisamente la condición del contribuyente de miembro de una familia numerosa. En concreto la regulación actualmente vigente en cada una de las

Comunidades Autónomas mencionadas es como sigue:

A. Comunidad Autónoma de Aragón

En la Comunidad Autónoma se aplica un tipo reducido del 3 por 100²⁸ en las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa²⁹ siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- .Que en el momento de la adquisición del inmueble, el sujeto pasivo tenga la consideración legal de miembro de una familia numerosa y lo destine a vivienda habitual.
- Que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la

27 Artículo 35.13 b", del mismo texto citado en la nota anterior.

28 Este tipo de gravamen reducido se reguló por primera vez con requisitos diferentes y un tipo del 2 por 100 en el artículo 5 Ley 13/2000, de 27 de diciembre de Medidas Tributarias y Administrativas que entró en vigor en el ejercicio 2001 y que se derogó por la propia Ley de Medidas de ese mismo año 2001.

29 Encontramos la redacción actual de este beneficio en el artículo 121-5 del Decreto Legislativo 1/2005, **de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos**, en su redacción dada por artículo 4 de la Ley 13/2005 **de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón**.

A su vez, la letra d) del apartado 1 y el apartado 2 del art. 121-5 han sido redactados con posterioridad por Ley 8/2007, **de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón** y los apartados 4 y 5 por la posterior Ley 11/2008, **de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón**.

fecha de adquisición, se venda la anterior vivienda habitual de la familia³⁰, salvo que el inmueble adquirido sea contiguo a ésta y, dentro del plazo indicado, se una físicamente para formar una única vivienda de mayor superficie, aun cuando se mantengan registralmente como fincas distintas³¹.

- Que la superficie útil de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10 por 100 a la superficie útil de la anterior vivienda habitual de la familia. En el caso de que el inmueble adquirido sea contiguo a la vivienda habitual y se una físicamente a ésta, para el cómputo del aumento de superficie se considerará la superficie total resultante de dicha unión.
- Que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro constituida por los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la Ley 35/2006 de IRPF, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes del IRPF de todas las personas que vayan a habitar la vivienda no exceda de 35.000 euros.³² Esta cantidad se incrementará en 6.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

Por su parte, en el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados, aplicable a los documentos notariales que acompañan a este tipo de transmisiones, se aplica también un tipo de gravamen reducido del 0,3 por 100³³ a las escrituras que documenten adquisiciones de viviendas habituales por familias numerosas, siempre que se cumplan los requisitos que acabo de analizar que se exigen en el supuesto anterior.

Aunque de forma mas indirecta, las familias numerosas se verán incididas, obviamente por lo previsto en el artículo 1 de la Ley de Medidas Tributarias y Administrativas para 2010³⁴ en la que se establece una bonificación del 100 por 100 de la cuota tributaria en la cesión de derechos sobre viviendas de protección oficial.

B. Comunidad Autónoma de Baleares

En la Comunidad Autónoma de Baleares, frente al tipo impositivo normal que se fija en el 7 por 100³⁵, se establece un tipo reducido del 3 por 100³⁶ en la transmisión de inmuebles que vayan a constituir la vivienda

30 Conforme a lo previsto en la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias, ya citada, se entenderá que la vivienda que habitaba la familia, en su caso, no pierde la condición de habitual por el hecho de transmitirse antes del plazo de tres años que establece el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

31 Este requisito se reputará cumplidos cuando la vivienda adquirida sea la primera vivienda habitual del sujeto pasivo.

32 El mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes será el que haya resultado de aplicación en la última declaración del IRPF, o hubiera resultado aplicable, en el caso de no tener obligación legal de presentar declaración, según lo dispuesto en los artículos 57 y 58 de la Ley 35/2006 del IRPF.

33 Este tipo reducido como ocurría en el supuesto de aplicable en el ITP se reguló por primera vez con requisitos distintos y con un tipo del 0,1 por 100 en el art. 5 Ley 13/2000, ya mencionada.

34 Ley 13/2009, de 30 de diciembre de 2009.

35 Conforme a lo previsto en la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Económico-Administrativas.

36 Actualmente este beneficio se regula en el artículo 12 de la Ley 6/2007, **de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Económico-Administrativas**, habiendo sido regulado por primera vez en el artículo 17 de la Ley 8/2004, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública.

habitual de una familia numerosa, cuando se cumplan en este caso los siguientes requisitos:

- Que la familia del sujeto pasivo haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo era con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.
- Que en los mismos plazos se transmita onerosamente la anterior vivienda habitual, en caso de haberla.
- Que el valor de la vivienda adquirida, según el Impuesto sobre el Patrimonio, igual o menor a 240.000€.
- Que la superficie construida de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10 por ciento a la superficie construida de la vivienda anterior. En el caso de que se tratara de la primera vivienda habitual, la superficie construida no puede superar los 150 metros cuadrados.
- Que el contribuyente haya obtenido necesariamente rendimientos netos del trabajo y/o rendimientos netos de actividades económicas sujetos al IRPF en el ejercicio más próximo al de la adquisición cuyo período de declaración haya ya concluido, sin que pueda exceder de los 24.000 euros, en el caso de tributación individual, o de los 36.000 euros en tributación conjunta.
- Que el adquirente o adquirentes sea uno o los dos cónyuges con quien convivan los hijos sometidos a la patria potestad.
- Y, por último, que el contribuyente resida efectivamente en la vivienda con todos los miembros de la unidad familiar un mínimo de tres años, a menos que se produzca un aumento de los miembros que integren la familia por nacimiento o adopción y se produzca la adquisición de una nueva vivienda.

El legislador prevé que la aplicación del tipo de gravamen reducido será automática siempre que el obligado tributario, junto con la autoliquidación del impuesto, acredite el cumplimiento de estas condiciones, mediante la aportación de la documentación que reglamentariamente se exija.

He de añadir, además, que en la Comunidad Autónoma de Baleares el tipo en las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial se reduce al 1 por 100, por lo que, al tratarse de un tipo mas reducido, cedería respecto al tipo anterior resultando de aplicación a aquellas familias numerosas que compren viviendas de estas características³⁷.

Por su parte, resulta aplicable un tipo reducido del 0,5 por 100³⁸ a los documentos que formalicen la adquisición de la vivienda habitual por parte de las familias numerosas, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del tipo de gravamen reducido en la adquisición de la vivienda

37 El tipo inicial que se previó para este tipo de viviendas en el artículo 3 de la Ley 12/1999, era del 5 por 100. El tipo actual del 1 por 100 está en vigor desde 2005 y su regulación la encontramos en el artículo 13 de la Ley 6/2007, ya mencionada.

38 En la actualidad este beneficio se regula en el artículo 14 de la Ley 6/2007, ya mencionada habiendo sido regulado por primera vez en el artículo 19 Ley 8/2004, cit., que entró en vigor en el ejercicio 2005.

habitual por parte de las mismas, tipo impositivo que también se aplica a los documentos que formalicen los siguientes actos relacionados con las viviendas protegidas que no estén exentas.³⁹

C. Comunidad Autónoma de Canarias

La Comunidad Autónoma de Canarias presenta la particularidad de aplicar con carácter general en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el tipo del 6,5 por 100⁴⁰ que resulta algo inferior al que utilizan el resto de los Entes Territoriales- que fijan el tipo normal en el 7 por 100- lo cuál, puede estar perfectamente justificado en las particulares condiciones que se dan en esta Comunidad Autónoma.

La existencia de un beneficio aplicable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la transmisión de la vivienda habitual suele arrastrar la existencia de beneficios similares en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentales

Igualmente, aplica un tipo reducido a determinados supuestos que se relacionan con la transmisión de vivienda habitual del contribuyente, entre los que está el aplicable a las familias numerosas, si bien sorprende- por resultar contrario a lo que ocurre con el tipo general- que la reducción aplicable al tipo impositivo lo es en menor proporción que la que suelen utilizar otras Comunidades Autónomas.

- Así, se aplica un tipo impositivo del 4 por 100⁴¹ en la transmisión de un inmueble aunque no esté clasificado de protección oficial, que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:
- Que el contribuyente tenga la consideración de miembro de una familia numerosa.
- Que la suma de las bases imponible en el IRPF de los miembros de la familia numerosa no exceda de 30.000 euros, incrementada en 12.000 euros por cada hijo que exceda del número mínimo de hijos establecido para tener la consideración legal de numerosa. Se tomarán las bases correspondientes al último período impositivo en el que haya vencido el plazo de presentación de la declaración.

39 En concreto a la transmisión de solares y cesión de derecho de superficie, a las declaraciones de obra nueva, constitución del régimen de propiedad horizontal y a las primeras transmisiones del dominio (Cfr. artículo 14 de la Ley 6/2007, citada).

40 Medida actualmente recogida en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de Tributos Cedidos.

41 Conforme a lo previsto en el artículo 32 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, ya mencionado. Esta medida fue regulada por primera vez en artículo 56 Ley 5/2004, **de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2005**, estableciéndose la actual redacción por el artículo Tercero de la Ley 6/2008, **de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias Incentivadoras de la Actividad Económica**.

- Que la adquisición tenga lugar dentro de los dos años siguientes a la fecha de alcanzar la consideración legal de numerosa o, si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.
- Que en el mismo plazo se venda de la anterior vivienda habitual, si la hubiere⁴².

Este mismo tipo reducido del 4 por 100 resulta de aplicación a la adquisición de viviendas protegidas que constituyan la primera vivienda habitual del contribuyente⁴³ lo cuál favorece indirectamente a las familias numerosas en cuanto que si sobrepasan los niveles de renta fijados en el beneficio fiscal que les es de aplicación específica pero adquieren una vivienda de protección oficial, les sería de aplicación también el mismo tipo del 4 por 100.

Como ocurre en otros casos, resulta de aplicación un tipo de gravamen reducido del 0,40 por 100⁴⁴ aplicable a escrituras que documenten la adquisición de un inmueble o la constitución de préstamos hipotecarios para su financiación, siempre que se trate de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de familias numerosas, exigiéndose los mismos requisitos que para la aplicación del tipo reducido del 4 por 100 en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas⁴⁵, tipo impositivo que resulta extensible en los supuestos de viviendas de protección oficial.

D. La Comunidad Autónoma de Cantabria

A diferencia de las Comunidades Autónomas que he analizado hasta aquí, la Comunidad de Cantabria, si bien también aplica un tipo reducido en este caso, se caracteriza por hacer una rebaja menor, de solo dos puntos frente al tipo general aplicable del 7 por 100, por lo cual se tributa a un tipo reducido del 5 por 100⁴⁶, y por no cualificar la aplicación de este tipo reducido con la exigencia del cumplimiento de mas requisitos que los que afectan a la condición de la vivienda, que deberá ser de protección pública⁴⁷, y al sujeto pasivo, que con un criterio mas restrictivo que en otros casos en los que se alude a miembro de una familia numerosa, deberá ser su titular o su cónyuge⁴⁸. Esta claro que, aunque el legislador no diga nada al respecto, será la adquisición de tal condición y desde ese mismo momento en que se adquiera, lo que permita la aplicación del beneficio fiscal.

42 Conforme a lo previsto en la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, de Medidas Tributarias Incentivadoras de la Actividad Económica (vigente desde el 1 de enero de 2009).

43 Cfr. artículo 35 del Decreto Legislativo 1/2009, ya citado.

44 En la regulación original el tipo aplicable era del 0,50 por 100, por lo que a posteriori el legislador canario ha procedido a su reducción por la redacción dada por el artículo tercero Ley 6/2008 que mantiene actualmente en el art. 37 del Decreto Legislativo 1/2009, ya citado.

45 Cfr. el artículo 37.1 del Decreto Legislativo 1/2009, ya mencionado.

46 La regulación de este beneficio la encontramos en el artículo 7.2 Decreto Legislativo 62/2008, **de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos Cedidos por el Estado, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado. (Vigente hasta el 3 de julio de 2008)**

47 Lo cuál implica el cumplimiento por parte del sujeto de determinados requisitos entre los que se encuentra no sobrepasar una determina renta.

48 Conforme a lo previsto en la Ley 40/2003, de Protección a las Familias Numerosas, ya citada.

Otra diferencia notoria con la regulación que hacen las restantes Comunidades Autónomas en este caso es que, además de la transmisión de este tipo de viviendas de protección pública, se aplica el tipo reducido a las promesas u opciones de compra⁴⁹ sobre las mismas, que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre y cuando se trate también del titular de la familia numerosa o su cónyuge.

El tipo en las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial se reduce al 1 por 100, por lo que, al tratarse de un tipo mas reducido

Con ello se amplían, creo que con absoluta justificación, los hechos imponible a los que resulta aplicable el beneficio fiscal⁵⁰, pasándose con ello a regular de idéntica forma, determinados derechos reales de adquisición⁵¹ que, a la postre, llevan a la misma consecuencia jurídica en cuanto que la promesa y el contrato de opción de compra se configuran como futuras compra-ventas, que en caso de perfeccionarse volverán a tributar en el impuesto al tratarse de hechos imponible perfectamente delimitados.

Por último, nos gustaría señalar que la Ley de Medidas para 2010⁵² incorpora la aplicación de un tipo incrementado del 8 por 100 a la transmisión de bienes inmuebles, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía, para el tramo del valor real del bien inmueble o derechos reales constituidos o cedidos respecto al mismo, que supere la cuantía de 300.000 euros y en el caso de las plazas de garaje, salvo en el caso de los garajes anejos a la vivienda con un máximo de dos, para los tramos superiores a 30.000 euros conforme al valor real del bien inmueble o derecho real constituido o cedido, buscando, sin lugar a dudas, una mayor

49 A este respecto recomendamos la monografía de **SANCIÑENA ASURMENDI, C.:**

50 Conforme al artículo 7.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (Boletín Oficial del Estado de 20 de octubre) *“Las transmisiones onerosas por inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”*.

51 Por su parte, el artículo 14.2 de idéntica norma dispone que las promesas y opciones de contratos sujetos al Impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos. Este precepto equipara las opciones de contrato sujetas al Impuesto a los propios contrato equiparación, que en opinión de la DGT vertida en su Consulta núm. 1788-01, de 1 de octubre de 2001, “se hace sin limitaciones, con lo que los elementos de la obligación tributaria deben fijarse, con la excepción de la base imponible para la que se establece una regla especial de cálculo, como si se tratase del propio contrato, pero sin que esto implique, por otra parte, ninguna confusión en cuanto a la distinta naturaleza jurídica de ambas figuras, que no impide que cuando la opción se ejercita vuelva a liquidarse la compraventa propiamente dicha, como corresponda, pues se trata de dos hechos imponible distintos - la constitución de la opción y su ejercicio- liquidables separadamente”. Vid. sobre esta cuestión RAMOS BLANES, A.J. (dir): Curso Aula tributaria. Los contratos y su fiscalidad, Ed., Bosch, 1ª ed., 2009, en concreto capítulo VIII.

52 Ley 6/2009, de 28 de diciembre de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero para 2010

El concepto de vivienda habitual en esta Comunidad Autónoma ha sido recientemente modificado en lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y comprende un trastero y dos plazas de garaje

progresividad⁵³ en un impuesto poco preparado para ello⁵⁴.

Cabría afirmar en que este tipo incrementado es de imposible aplicación a las familias numerosas que compren viviendas de protección pública, primero porque es difícil que los precios de las mismas sobrepasen esa cuantía y segundo, porque dado que el beneficio fiscal que afecta a las familias numerosas no establece un límite de valor de la vivienda, prevalecería, en nuestra opinión, la norma mas beneficiosa. No obstante, resultaría claramente aplicable en el supuesto de la adquisición de viviendas no protegidas.

En lo que se refiere al hecho imponible de Actos jurídicos Documentados se establece un tipo reducido del 0,3 por 100 para escrituras que documenten la adquisición de viviendas de protección pública que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente cuando éste es el titular de una familia numerosa o su cónyuge⁵⁵ aclarando en este caso el legislador autonómico que el tipo reducido en ningún caso se aplica a documentos que protocolicen actos distintos a la adquisición de vivienda aunque se hayan otorgado en el mismo documento.

D. Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Si con carácter general, en la transmisión de inmuebles la Comunidad Autónoma de Castilla y León aplica un tipo impositivo del 7 por 100⁵⁶, a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual cuando el adquirente sea titular de una familia numerosa, siempre que en el supuesto de ser titulares de una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año desde la fecha de adquisición de la nueva y la suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar, del IRPF de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no supere los 37.800 euros, más 6.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa, se le aplica el tipo reducido del 4 por 100.

En su redacción original, este beneficio exigía idénticos requisitos a los exigidos por otras Comunidades Autónomas- en particular, Aragón, Baleares, La Rioja y Valencia- si bien el requisito correspondiente a la

53 Se dice así expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley.

54 En el sentido de que coincido con el profesor **R. CALVO ORTEGA** "es discutible la constitucionalidad de la progresividad aplicada a un impuesto no personal ni general y que por tanto no permite una contemplación de la renta, del patrimonio o del consumo global" **CALVO ORTEGA, R.:** Derecho Tributario (parte general)

55 Cfr. el artículo 8.4 y 8.5 del Decreto Legislativo 62/2008, ya mencionado.

56 Conforme a lo previsto en el artículo 28 del Decreto Legislativo 1/2008 de 25 de septiembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos Cedidos por el Estado.

necesidad del aumento de la superficie de la nueva vivienda fue objeto de revisión por la Ley 15/2006, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, desapareciendo ya en el ejercicio 2007.

Por último, se aplica el mismo tipo reducido del 4 por 100 en las transmisiones de viviendas protegidas o de protección oficial, que vayan a constituir la vivienda habitual siempre que se trate de la primera vivienda de todos los adquirentes,⁵⁷ lo que indirectamente también se aplica a las familias numerosas en aquellos que sobrepasen los niveles máximos de renta exigibles para la aplicación del beneficio fiscal que les afecta particularmente.

Asimismo, debo hacer mención a otro beneficio fiscal que resultará de aplicación en casos puntuales relacionados con el último descrito, y que entiendo plenamente aplicable a las familias numerosas, con prevalencia respecto de su beneficio específico en cuanto que se trata de un tipo de gravamen mucho mas ventajoso.

Así, se aplicará un tipo de gravamen superreducido del 0,01 por 100, cuando además de tratarse de la primera vivienda de cada uno de los adquirentes, cuando no sean mayores de 36 años y el inmueble que vaya a constituir la residencia habitual esté situado en un municipio de Castilla y León, quedando excluidos los municipios que excedan de 10.000 habitantes⁵⁸, o que tengan más de 3.000 habitantes y disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia⁵⁹, medida que, obviamente, pretende ofrecer soluciones a los problemas de despoblación a los que se enfrenta esta enorme Región, potenciando la adquisición de vivienda habitual en el entorno rural.

Por lo que se refiere al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se aplica un tipo de gravamen reducido del 0,3 por 100 a las escrituras que documenten la adquisición de una vivienda habitual, así como la constitución del correspondiente préstamo y crédito hipotecario para su adquisición, en su caso, siempre que en estos últimos la financiación se destine inicialmente a dicha adquisición por una familia numerosa y siempre que en el supuesto de tener una vivienda se proceda a su venta en el plazo de un año. Se exige además que la suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar del IRPF de todos los miembros de la unidad familiar que vayan a habitar la vivienda no supere los 37.800 euros más 6.000 euros por cada miembro adicional al mínimo para obtener la categoría de familia numerosa.⁶⁰ Asimismo, y en casos puntuales, en paralelo a lo que ocurre en Transmisiones Patrimoniales, resulta de aplicación un tipo superreducido del 0,01 por 100 a las escrituras que documenten la adquisición de la primera vivienda habitual en el ámbito rural por menores de 36 años, quedando excluidos, como ya expuse de la aplicación de este beneficio fiscal los municipios de más de 10.000 habitantes y los que teniendo más de 3.000 habitantes disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.⁶¹

57 Cfr. el artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2008, citado, teniendo en cuenta que este beneficio se regula por primera vez en el artículo 13.3 Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

58 Regulado por la Ley 9/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Financieras (Boletín Oficial de Castilla y León del 28 de diciembre de 2007).

59 Se desarrolla en la Orden HAC/2252/2008, de 30 de diciembre.

60 Cfr. esta medida, que se introdujo por vez primera en el ejercicio 2004, en el artículo 32 del Decreto Legislativo 1/2008, ya citado.

61 Idem.

Debo también añadir que en la Ley de Medidas Financieras para 2010⁶² esta Comunidad Autónoma ha introducido una bonificación del 100 por 100 de la cuota tributaria aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios a que se refiere el apartado IV) del punto 2 del artículo 4 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que se trate de préstamos concedidos para la inversión en vivienda habitual y a las primeras copias de escrituras que documenten la alteración del plazo, o la modificación de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, el método o sistema de amortización y de cualesquiera otras condiciones financieras de los créditos hipotecarios, siempre que se trate de créditos concedidos u obtenidos para la inversión en vivienda habitual, que obviamente, y como al resto de los posibles sujetos implicados, afectará a las familias numerosas.

Es importante resaltar, para terminar que en ningún caso se aplicará esta bonificación a la ampliación o reducción del capital del préstamo o del crédito.

E. Comunidad Autónoma de Cataluña

Frente al tipo general del 7 por 100⁶³ se fija un tipo de gravamen reducido del 5 por 100 en la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, reconocida legalmente siempre que la suma de las bases imponibles totales, menos los mínimos personales y familiares en el IRPF de los miembros de la familia numerosa no exceda de 30.000 euros. Esta cantidad se incrementará en 12.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para que una familia tenga la condición legal de numerosa⁶⁴.

Es importante aclarar en el caso de Cataluña que el concepto de vivienda habitual en esta Comunidad Autónoma ha sido recientemente modificado en lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y comprende un trastero y dos plazas de garaje, aunque no se hayan adquirido de manera simultánea y en una unidad de acto, si están situadas en el mismo edificio o complejo urbanístico⁶⁵.

Entiendo que esta decisión del legislador catalán habría de tener un clarísimo efecto en la aplicación del Impuesto que ahora nos ocupa en cuanto que debería arrastrar la aplicación del tipo reducido que se aplica a la adquisición de vivienda habitual por parte de una familia numerosa no solo al propio inmueble sino a todo lo que se considera vivienda habitual el legislador catalán.

Por último, resulta curioso, en concordancia con lo que ocurre en la modalidad de Transmisiones

62 Cfr. Artículo 4 de la **Ley 10/2009, de 17 de diciembre, de Medidas Financieras**.

63 Que se establece en la Ley 4/2000, de 26 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas.

64 En vigor desde el 7 de julio de 2007 por modificación contenida en el artículo 17 de la Ley 5/2007, de 4 de julio, de medidas fiscales y financieras.

65 Con efectos desde el 1 de enero de 2009, se añade un nuevo párrafo al artículo 2.1.d. de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que modifica el concepto de vivienda habitual del causante en el caso del ISD. Se considera vivienda habitual, además de la vivienda propiamente dicha, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, siempre que estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico y se encuentren en el momento de la transmisión a disposición de sus titulares, sin haber sido cedidos a terceros.

Patrimoniales Onerosas, no resulte aplicable un beneficio paralelo en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que se aplique a las familias numerosas en cuanto que el mismo estaría perfectamente justificado por idénticas razones que fundamentan el tipo reducido en la otra modalidad del impuesto; cabe interpretar esta realidad como un olvido del legislador que no ha podido subsanar en una época donde impera la caída de los ingresos tributarios, o una decisión meditada en cuanto que se trata de un beneficio fiscal que siempre puede aprobarse en ejercicios futuros cuando políticamente resulte mas rentable. En definitiva será el legislador autonómico el que dosifique convenientemente el establecimiento de beneficios en los impuestos cedidos.

Se establece este tipo reducido en las transmisiones de la vivienda habitual que afecten a las familias numerosas cuando la suma del patrimonio de todos los miembros de la familia no supere la cifra de 400.000 euros

Para terminar, señalar que se aplica un tipo reducido del 0'1 por 100 a los documentos notariales que formalicen la adquisición de viviendas protegidas así como la constitución de un préstamo hipotecario para su adquisición⁶⁶ que, indirectamente, afecta a las familias numerosas. De nuevo resulta curioso observar que este beneficio fiscal no encuentra una regulación paralela en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en el que, al menos de momento, no se aplica un tipo reducido a estas viviendas.

F. Comunidad Autónoma de Extremadura

La Comunidad Autónoma de Extremadura, en contra de lo que he venido analizando en otras Comunidades Autónomas en el caso de las familias numerosas se decanta por utilizar, otro tipo de beneficio fiscal, en forma de bonificación para establecer para las mismas un régimen fiscal mas beneficioso.

No obstante y antes de entrar en el beneficio concreto he de referir la existencia de tipos reducidos que afectan indirectamente a este colectivo en cuanto que se aplican teniendo en cuenta determinados requisitos exigibles a la vivienda basados en su cualificación de vivienda protegida o en que la misma no supere un determinado valor y afectan por tanto a todos los contribuyentes que cumplan los requisitos exigibles, entre ellos a las familias numerosas.

En concreto, frente al tipo general del 7 por 100⁶⁷, establece un tipo reducido del 3 por 100 para las transmisiones de viviendas calificadas de Protección Oficial con precio máximo legal que vayan a constituir vivienda habitual del adquirente⁶⁸. Asimismo, para las transmisiones de inmuebles que no tengan la

66 Cfr. artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre de medidas fiscales y administrativas.

67 Cfr. artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado.

68 Cfr. el artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2006, ya citado. Este tipo impositivo reducido se reguló en origen en el artículo 6.2 de la Ley 8/2002 un punto mas alto, al 4 por 100 bajando al 3 por 100 por mandato de la Ley de Medidas para 2005.

consideración de Viviendas de Protección Oficial, de precio máximo legal, que vayan a constituir vivienda habitual del sujeto pasivo, se establece un tipo reducido del 6 por 100 si el valor real de la vivienda no supera los 122.606,47€ y la suma de las bases imponibles general y del ahorro del IRPF del adquirente no sea superior a 19.000€ en tributación individual o 24.000€ en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no excedan de 30.000€ anuales, incrementados en 3.000€ por cada hijo que conviva con el adquirente⁶⁹.

Resulta evidente que las familias numerosas se ven clarísimamente incididas por este beneficio que, en su caso, las tiene en cuenta en cierta medida, aunque no lo diga expresamente, en cuanto para el cálculo de la renta límite se utiliza un baremo que supone sumar 3000€ mas por cada hijo que conviva con el contribuyente.

En cuanto al beneficio específico que contempla expresamente a las familias numerosas en la adquisición de su vivienda habitual toma forma de bonificación del 20 por 100 sobre la cuota aplicable a los supuestos en los que resulte aplicable el tipo reducido del 6 por 100, siempre que se trate de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual, entre otros, de una familia numerosa. Esta bonificación no resulta aplicable conjuntamente a los supuestos de Viviendas de Protección Oficial.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, se contempla un tipo reducido del 0,4 por 100 que afecta a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles que constituyan la vivienda habitual, así como la constitución de préstamos hipotecarios para su financiación siempre que se cumplan los mismos requisitos exigibles para aplicar el tipo reducido del 6 por 100 en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas⁷⁰.

Asimismo, durante los ejercicios 2009⁷¹ y 2010⁷², resulta de aplicación un tipo superreducido del 0,1 por 100 en las escrituras que documenten la adquisición de la vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se cumplan los mismos requisitos que se exigen para la aplicación del tipo reducido del 0,4% regulado en el art. 23 del Decreto Legislativo 1/2006.
- Que el devengo del hecho imponible se produzca entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2010.

69 Cfr. artículo 18 de la norma citada.

70 Cfr. artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2006, que vengo citando, esta vez en redacción dada por Ley 6/2007 **de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2008**.

71 Disposición Adicional decimotercera Ley 5/2008, **de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2009**.

72 **Conforme a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/2009, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2010**. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tipo de gravamen reducido en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para adquisición y financiación de viviendas medias.

- Que se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias⁷³.

Obviamente, se trata de un beneficio del que, cumpliendo los requisitos expuestos, también se aprovechan las familias numerosas.

G. Comunidad Autónoma de Galicia

De forma reciente, la Ley 4/2009, de 20 de octubre de Medidas Tributarias relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para Fomento del Acceso a la Vivienda⁷⁴ y a la Sucesión Empresarial, entendiendo que la fiscalidad es un instrumento muy eficaz para lograr precisamente ese objetivo, incorpora a las familias numerosas a los sujetos a los que resulta de aplicación el tipo reducido del 4 por 100. Con ello se pretende reducir la carga impositiva de este colectivo poniendo a disposición de estos colectivos recursos con el fin de facilitar su acceso a la vivienda y al mismo tiempo servir de estímulo para la reactivación del sector inmobiliario⁷⁵.

De esta forma, se establece este tipo reducido en las transmisiones de la vivienda habitual que afecten a las familias numerosas cuando la suma del patrimonio de todos los miembros de la familia no supere la cifra de 400.000 euros, más 50.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa. Este tipo bonificado se aplicará a las transmisiones efectuadas desde el 1 de julio de 2009.

La misma Ley 4/2009, ya mencionada, también mejora el tratamiento fiscal a las primeras copias de escrituras que documenten una adquisición de vivienda para las familias numerosas aplicándoles un tipo reducido del 0,3 por 100 siempre que el contribuyente cumpla los requisitos que se exige para la aplicación de tipos reducidos que mencioné en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Como se observa fácilmente, el legislador opta en este caso en tomar como punto de partida para determinar la aplicación del beneficio fiscal no tanto la renta obtenida por la unidad familiar, criterio por el que hasta ahora habían optado otros Entes territoriales, sino el patrimonio que corresponde a la misma.

H. Comunidad Autónoma de La Rioja

Frente al tipo general del 7 por 100 aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles, se aplica un tipo reducido del 5 por 100, con carácter general y sin exigir ningún tipo de requisitos, en el supuesto de adquisiciones de bienes inmuebles que vayan a constituir vivienda habitual de una familia numerosa. No obstante, el legislador prevé la aplicación de un tipo mas reducido del 3 por 100, en el caso de las

73 El Plan de Vivienda y Suelo de Extremadura introduce una modalidad de vivienda protegida denominada Vivienda Media, destinada a familias con niveles medios de renta (el tope de ingresos familiares ponderados se fija en 6,5 veces el IPREM).

74 Diario Oficial de Galicia de 28 de octubre de 2009.

75 Así lo señala expresamente el legislador en la Exposición de Motivos.

Frente al tipo general del 1 por 100 se aplica un tipos de gravamen reducido del 0,5 por 100 en el supuesto de las adquisiciones de vivienda habitual por familias numerosas

adquisiciones que lleven a cabo las familias numerosas en las que se cumplen los siguientes requisitos⁷⁶:

- Que la adquisición tenga lugar dentro de los cinco años siguientes a la fecha de la consideración legal de familia numerosa o si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los cinco años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo,
 - Que en el mismo plazo se proceda a la venta de la anterior vivienda habitual, si la hubiere.
- Que la superficie útil sea superior en más de un 10 por ciento a la de la anterior vivienda, si la hubiere.
 - Y que la suma de las bases imponibles en el IRPF de todas las personas que vayan a habitar la vivienda, no exceda de 30.600 euros.

En este caso y dada la aplicación general del 5 por 100 a todas las familias numerosas sin mayores requisitos, no es relevante para este colectivo la existencia del mismo tipo reducido del 5 por 100 para la adquisición de viviendas habituales de protección oficial.

En lo que respecta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados frente al tipo general del 1 por 100 se aplica un tipos de gravamen reducido del 0,5 por 100 en el supuesto de las adquisiciones de vivienda habitual por familias numerosas sin mas requisitos⁷⁷. Este tipo descenderá al 4 por 100 cuando el valor de la vivienda sea inferior a 150.253 euros ⁷⁸

I. Comunidad Autónoma de Madrid

En la Comunidad de Madrid, frente al tipo impositivo aplicable con carácter general del 7 por 100⁷⁹, se aplica un tipo reducido del 4 por 100 a la transmisión de inmuebles destinados a vivienda habitual de una familia numerosa, siempre que el sujeto pasivo sea titular de una familia numerosa y que, si la anterior vivienda habitual fuera propiedad de alguno de los titulares de la familia numerosa, se venda en el plazo

76 Cfr. el artículo 15.1 de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009. Resulta interesante destacar que, aunque este beneficio se reguló por primera vez en el artículo 7 de la Ley 7/2001, **de 14 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas**, para las familias numerosas que cumpliesen determinados requisitos, el tipo reducido del 5 por 100 que no los exige se regula por primera vez en artículo 15 de la Ley 6/2007 de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008.

77 Cfr artículo 20 de la Ley 5/2008, ya citada.

78 Este inciso se añade por primera vez en el artículo 23 de la Ley 11/2006, de Medidas para 2007, conteniéndose actualmente en el artículo 23 de la Ley 5/2008, ya mencionada.

79 Cfr. la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, de Medidas Fiscales y Administrativas.

de dos años anteriores o posteriores a la adquisición de la nueva, salvo cuando se adquiriera un inmueble contiguo a la vivienda habitual para unirlo a ésta, formando una única vivienda de mayor superficie.

Por su parte, en los casos de que no se cumpliera alguno de los requisitos expuestos, debo mencionar la aplicación de idéntico tipo impositivo reducido a las familias numerosas en los casos de transmisión de inmuebles en la que se adquiriera la propiedad de viviendas ubicadas dentro del Distrito Municipal Centro del Ayuntamiento de Madrid, incluidos los anejos y garajes que se transmitan conjuntamente siempre que se cumplan simultáneamente que la superficie construida sea inferior a 90 metros cuadrados, que la antigüedad mínima sea de 60 años, que vaya a constituir la vivienda habitual de los adquirentes durante al menos cuatro años y que no haya sido objeto de rehabilitación subvencionada con fondos públicos en los quince años anteriores⁸⁰.

En lo que se refiere a la aplicación de los tipos reducidos en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la Comunidad de Madrid en el supuesto de las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuando el adquirente sea persona física aplicará el tipo del 0,2 por 100 en cuando se transmitan viviendas de protección pública reguladas en la Ley 6/1997, de 8 de enero, de Protección Pública a la Vivienda de la Comunidad de Madrid, con una superficie útil máxima de 90 metros cuadrados, que no cumplan los requisitos para gozar de la exención en esta modalidad del impuesto. En este caso, cuando el adquirente de la vivienda de protección pública sea un titular de familia numerosa, se aplicará el límite máximo incrementado de superficie construida que resulte de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas y en sus normas de desarrollo⁸¹.

Respecto al resto de los inmuebles, se aplicarán una serie de tipos reducidos que se incrementan desde el 0.4 por 100 al 1 por 100⁸² dependiendo del valor real de la vivienda transmitida, utilizándose idéntico baremo en el supuesto de primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución de hipoteca en garantía de préstamos para la adquisición de la vivienda a la que resulte aplicables dichos tipos impositivos, sin que existan mayores especialidades para las familias numerosas.

Por último, la reciente Ley 4/2009, de 20 de julio, de Medidas Fiscales contra la Crisis Económica,⁸³ establece una bonificación de la cuota tributaria del 100 por 100 en determinadas operaciones de modificación y subrogación de préstamos y créditos hipotecarios, de la que, obviamente, por su carácter general también se benefician las familias numerosas.

80 **Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.**

81 Vid. artículo 4. Dos de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre **de Medidas Fiscales y Administrativas.**

82 De esta forma:

- Se aplicará el tipo del 0,4% cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 120.000€.
- Se aplicará el tipo 0,5% cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 180.000€ y superior a 120.000€.
- Se aplicará el tipo 1% cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea superior a 180.000€.

83 Ley 4/2009, de 20 de julio, de Medidas Fiscales contra la Crisis Económica.

J. Comunidad Autónoma de Murcia

La transmisión de inmuebles que radiquen en la Región de Murcia tributan al tipo general del 7 por 100⁸⁴ si bien en el ejercicio 2008⁸⁵ se aplica un tipo de gravamen reducido del 4 por 100 a la adquisición de inmuebles que radiquen en la Región de Murcia por parte de sujetos pasivos que tengan la consideración legal de familia numerosa⁸⁶, que se rebaja de forma inmediata al 3 por 100 a partir de este año 2010⁸⁷ si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual de la familia. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Que se consigne expresamente en el documento público que formalice la adquisición el destino de ese inmueble a vivienda habitual.
- Que la suma de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar de todas las personas que vayan a habitar la vivienda sea inferior a 44.000 euros, límite que se incrementará en 6.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

Frente al tipo general aplicable a las primeras copias de escrituras y actas notariales del 1 por 100⁸⁸, desde este mismo año 2010 las primeras copias de escrituras públicas que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas por parte de sujetos pasivos que tengan la consideración legal de familia numerosa, en cuanto al tipo de gravamen sobre actos jurídicos documentados tributarán al tipo reducido del 0,1 por 100, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual de la familia. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

84 Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional.

85 Cfr. Ley 7/2008, de 26 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas en materia de Tributos Cedidos, Tributos Propios y Tasas Regionales para el año 2009. Se mantiene idéntico tipo de gravamen en el artículo 4 uno de la Ley 13/2009, de 23 de diciembre de Medidas Tributarias y Administrativas para 2010.

86 Este beneficio se regulaba en el artículo 4.Uno.1 Ley 11/2007, de Medidas para 2008 y exigía el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se consignase expresamente en el documento público que formalice la adquisición el destino de ese inmueble a vivienda habitual.
- Que la suma de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar de todas las personas que vayan a habitar la vivienda sea inferior a 40.000€, límite que se incrementará en 6.000€ por cada hijo que exceda del mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

87 Artículo 4 uno de Ley de Medidas Tributarias y Administrativas para 2010, ya mencionada.

88 Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias, de tasas y de función pública.

- Que se consigne expresamente en el documento público que formalice la adquisición el destino de ese inmueble a vivienda habitual.
- Que la suma de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar de todas las personas que vayan a habitar la vivienda sea inferior a 44.000 euros, límite que se incrementará en 6.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

K. Comunidad Autónoma del País Vasco

La Comunidad Autónoma del País Vasco frente al tipo general del 6 por 100⁸⁹ contempla un tipo reducido del 4 por 100 a todas las transmisiones de vivienda en general que afectará, obviamente a las familias numerosas como al resto de los sujetos.

A su vez, este tipo reducido disminuye al 2,5 por 100⁹⁰ en el supuesto de viviendas cuya superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados así como los garajes y anexos que se transmitan conjuntamente con las mismas y a viviendas unifamiliares cuya superficie construida no sea superior a 120 m² y la superficie de la parcela, incluida la ocupada por la edificación, no supere los 300 m²⁹¹ cumpliéndose determinados requisitos⁹².

89 Cfr. Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre de 1987, del Territorio de Guipúzcoa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo de 1989, del Territorio de Vizcaya del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Territorio de Álava, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

90 Supuesto introducido para el caso de Álava por la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio, de Medidas Fiscales para Incentivar la Actividad Económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la Reforma Contable y otras Medidas Tributarias, con efectos de 12 de julio de 2008.

91 A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en esta letra f, se entenderá por superficie construida la comprendida dentro de las líneas perimetrales de las fachadas, tanto interiores como exteriores, y los ejes de las medianerías. Los cuerpos volados, balcones o terrazas que estén cubiertos, formarán parte de la superficie construida cuando se hallen limitados lateralmente por paredes; en caso contrario se computará únicamente el 50 por 100 de su superficie, medida en la misma forma. En ningún caso deberá computarse para el cálculo de la superficie construida a que se refiere la normativa foral, la superficie correspondiente a la parte proporcional ocupada por elementos comunes.

92 **Conforme a lo previsto en las correspondientes normas del impuesto** para la aplicación del tipo del 2,5 por 100 será preciso reunir los siguientes requisitos:

- Que el adquirente no sea propietario de otra vivienda en un porcentaje superior al 25% dentro del mismo término municipal en que radica la vivienda objeto de adquisición.

Cuando el adquirente no haya transmitido la anterior vivienda habitual sita en el mismo término municipal que la vivienda adquirida, se aplicará el tipo del 4 por 100. No obstante, la Administración tributaria, previa solicitud del obligado tributario, devolverá la diferencia entre el impuesto efectivamente satisfecho y el importe resultante de aplicar al inmueble adquirido el tipo impositivo reducido, cuando además de cumplirse los requisitos exigidos en este artículo, el obligado tributario acredite dentro del plazo de 18 meses a partir de la adquisición, que ha procedido a la venta de la misma. Dicha devolución no devengará intereses de demora.

En definitiva, lo que se está diciendo es que en el supuesto de disponer de otra vivienda en el mismo término municipal, no se incumplirá este requisito siempre y cuando la misma se haya transmitido a fecha 31 de diciembre de 2012.

- Que se destine a residencia habitual del adquirente. La acreditación de este requisito debe realizarse en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la adquisición de la vivienda.

- Que en el documento de adquisición se exprese que se cumplen las condiciones anteriores.

La reciente Ley 4/2009,
de 20 de julio, de
Medidas Fiscales contra
la Crisis Económica,
establece una
bonificación de la cuota
tributaria del 100 por
100 en determinadas
operaciones de
modificación y
subrogación de
préstamos y créditos
hipotecarios

Además las tres Diputaciones Forales⁹³, Guipúzcoa y Vizcaya, recientemente⁹⁴, han ampliado el ámbito de aplicación de ese mismo tipo impositivo reducido del 2,5 por 100 en cuanto que se contempla la misma para el caso en el que la transmisión se lleve a cabo por las familias numerosas si bien en este caso con la ventaja de eliminar el requisito del tamaño de la misma.

En definitiva, las Diputaciones Forales se muestran especialmente sensibles ante las necesidades particulares que tiene este colectivo, y en particular con la de un mayor tamaño de la vivienda, facilitándole en todo caso su acceso a la vivienda.

Por último, respecto a este Impuesto debo señalar que cuando el obligado tributario sea persona física y se trate de la habilitación de un local como vivienda, la Administración tributaria, previa solicitud, devolverá la diferencia entre el impuesto efectivamente satisfecho y el importe correspondiente a aplicar al inmueble adquirido el tipo impositivo del 2,5 por 100, cuando además de cumplirse los requisitos exigidos para la aplicación del mencionado tipo impositivo de 2,5 por 100 aplicable a cualquiera de los supuestos comentados, el obligado tributario acredite dentro del plazo de dieciocho meses a partir de la transmisión, que ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda para el referido local, devolución no devengará intereses de demora.

En lo que se refiere al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados debo señalar la existencia de un beneficio fiscal que, como al resto de los sujetos afecta también a las familias numerosas consistente en que están exentas, como en la regulación estatal del impuesto, las transmisiones de viviendas de protección pública que realicen las Administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias, exención que también se aplicará a los supuestos en los que, al amparo de la normativa vigente sobre procedimientos de adquisición y adjudicación de viviendas de protección pública, se realice una transmisión de una vivienda de protección pública entre particulares cuando el adquirente haya sido designado por el Gobierno Vasco⁹⁵.

93 Supuesto introducido por la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio, de Medidas Fiscales para Incentivar la Actividad Económica, de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a la Reforma Contable y otras Medidas Tributarias, con efectos de 12 de julio de 2008.

94 Conforme a lo establecido para Guipúzcoa por la **Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, que afectan, en este caso a la** Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y para la Vizcaya en el artículo 51 de la Norma 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010.

95 Norma Foral 3/2008, de 9 de julio y Norma Foral 14/2008, de 3 de julio de 2008.

L. Comunidad Autónoma de Valencia.

En esta Comunidad Autónoma frente al tipo general del 7 por 100 aplicable a la transmisión de inmuebles⁹⁶, se introduce un tipo reducido del 4 por 100 aplicable a las familias numerosas cuando se cumplan los siguientes requisitos⁹⁷:

- Que la adquisición tenga lugar dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se considere legalmente familia numerosa o, si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.
- Que dentro del mismo plazo se proceda a la venta de la anterior vivienda habitual. Este requisito no será de aplicación cuando la vivienda adquirida sea la primera vivienda habitual.
- Que la superficie útil de la vivienda adquirida sea superior en más del 10 por 100 a la de la anterior. Este requisito no será de aplicación cuando la vivienda adquirida sea la primera vivienda habitual y debo oponer al mismo las objeciones que ya he evidenciado en otras Comunidades Autónomas.
- Que la suma de la base liquidable del IRPF del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes que convivan con ellos, así como de las demás personas que vayan a habitar en la vivienda, correspondiente al período impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido a la fecha del devengo, no exceda de 44.955 euros⁹⁸.

En idéntico supuesto y cumpliéndose los mismos requisitos, en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se aplicará un tipo reducido del 0,1 por 100 las primeras copias de escrituras públicas que documenten adquisiciones de vivienda habitual o la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de la misma en el caso de tratarse de una familia numerosa.

IV. Análisis crítico de la utilización de este beneficio por parte de las Comunidades Autónomas.

1. Consideraciones previas

Antes de entrar en materia quisiera aclarar que las decisiones que toman las Comunidades Autónomas respecto a la implantación de beneficios fiscales, tiene absoluto respaldo normativo por parte de la Constitución que les reconoce autonomía financiera consagrada en el artículo 156 de nuestra Carta

96 Conforme a lo previsto en la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana

97 Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana

98 Cuantía actualizada por la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa, y de Organización de la Generalitat Valenciana

Magna⁹⁹ y, mas aún, en el reconocimiento que les hace, entre otras la LOFCA, de sus competencias normativas en los distintos tributos cedidos.

Consecuencia del ejercicio de esta autonomía, resultan perfectamente admisibles las diferencias existentes dentro del sistema tributario autonómico que, como el Tribunal Constitucional ha dicho en innumerables ocasiones, no puede obedecer a una *rigurosa y monolítica uniformidad*¹⁰⁰. Es mas, la autonomía financiera de la que disfrutan de forma incuestionable las Comunidades Autónomas, según ha asentado la doctrina constitucional¹⁰¹, determina su plena capacidad para elegir sus objetivos políticos, sociales y económicos, entre los que perfectamente cabe la decisión de utilizar un tratamiento beneficioso a determinados colectivos, entre los que figuran las familias numerosas, o también cabe utilizarlo en distinta medida, no utilizarlo o decantarse por diferentes mecanismos que no tienen por qué limitarse a la utilización de beneficios tributarios¹⁰².

En definitiva, donde quiero ir a parar es al hecho de que, a la vista de lo analizado hasta aquí, y centrándonos en las normas fiscales actualmente vigentes en las Comunidades Autónomas que afectan al tema que nos ocupa, nada cabe objetar a la forma diferente de tratar esta realidad, al menos desde la perspectiva del principio de igualdad en la ley, que no exige que las Comunidades Autónomas ejerzan sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos y, por ello, no exige la paridad en los beneficios fiscales que pueden utilizar.

Cosa distinta es que la posible razonabilidad de la medida que he analizado, justificada en las características atribuibles al colectivo a quien afecta, las familias numerosas, haya derivado en la toma de decisión por parte de la mayoría de las Comunidades Autónomas de establecer un tratamiento fiscal ventajoso a las familias numerosas en este impuesto, quedando ya muy pocas que no hayan optado por ello.

No obstante, y siendo esto así, nos interesa en esta última parte del trabajo reflexionar, en primer término, sobre si la naturaleza de este es la adecuada para aprobar por parte de las Comunidades Autónomas este tipo de beneficios fiscales. Asentada nuestra opinión sobre esta cuestión, y a la vista del derecho positivo, nos interesa, en segundo término, analizar las disparidades que plantea el tratamiento de esta cuestión y que afectan desde lo mas general, como lo es el tipo de beneficio utilizado o a la cuantía del propio tipo de gravamen reducido, que tampoco es uniforme y, por último a los requisitos que se exigen para poder aplicar esta medida, alguno de los cuáles, en mi opinión, puede resultar absolutamente cuestionable por las razones que expondré.

99 Que nuestro Tribunal Constitucional ha definido en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre como "*instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política*" J. MARTÍN QUERALT C. LOZANO SERRANO "*consecuencia y, al mismo tiempo, condicionante*" MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, Curso de Derecho Financiero y Tributario

100 Sentencias del Tribunal Constitucional, 37/1981, de 16 de noviembre de 1981, 46/1991, de 28 de febrero de 1991 y 14/1998, de 22 de enero de 1998.

101 Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero de 1992.

102 Nos estamos refiriendo obviamente a la utilización de la vía del gasto, a través del establecimiento de ayudas y subvenciones que favorezcan a este colectivo.

2. La utilización de este tipo de beneficio desde el punto de vista de la naturaleza de este Impuesto.

Desde mi punto de vista, la naturaleza del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados calificado por el propio legislador como un tributo de naturaleza indirecta¹⁰³, a la que la doctrina ha añadido las características de real, objetivo e instantáneo¹⁰⁴, no parece la mas idónea para establecer un tratamiento fiscal favorable a determinados colectivos, ya sean las familias numerosas, los menores, o los discapacitados- en los que, desde mi punto de vista, están teniendo en cuenta fundamentalmente circunstancias personales y subjetivas mucho mas propias de ser tenidas en cuenta en otras figuras como el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, mucho mas adecuado para ello, máxime cuando las Comunidades Autónomas han ido accediendo a competencias normativas que les permiten establecer tratamientos fiscales beneficiosos en el mismo.

De hecho, basta analizar los preceptos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la legislación estatal para ver que entre sus beneficios fiscales no ha sido pródigo en deducciones o bonificaciones y que en el caso de las exenciones subjetivas previstas, poco tienen que ver con las circunstancias subjetivas que han tomado como punto de referencia las Comunidades Autónomas.

No obstante, la LOFCA establece claramente la posibilidad de que los Entes Territoriales ejerzan sus competencias normativas en este Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en lo que se refiere a la regulación del tipo de gravamen, y a la posibilidad de regular deducciones en la cuota y bonificaciones, tipo de beneficios fiscales por los que el legislador estatal no ha optado- se limita a establecer un régimen de exenciones subjetivas y objetivas- en cuanto que, en mi opinión no han sido nunca acordes con la naturaleza de este impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo.

No obstante, las Comunidades Autónomas en ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas han decidido regular los tipos de gravamen y además de forma diferenciada generando así los beneficios fiscales que hemos señalado.

Y a este respecto quisiera señalar que, como ha mantenido **R. CALVO ORTEGA** la imposición personal permite un tratamiento conjunto y universal de la renta de cada sujeto y esta personalización como técnica impositiva permite una mejor justicia fiscal por encima de estrategias territoriales¹⁰⁵. No obstante, dudo mucho que en el ámbito de la Comunidades Autónomas puedan prevalecer estas razones de técnica normativa tributaria, frente su propia voluntad política de favorecer a determinados colectivos, aunque sea a costa de utilizar mecanismos menos ortodoxos que, clarísimamente desvirtúan la naturaleza de este impuesto, cuando que en este caso encuentra además apoyo legal en la LOFCA,

103 Artículo 1 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.

104 Cfr. *vr. gr.* MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J Y TOVILLAS MORÁN, J.M.: Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular.

105 CALVO ORTEGA, R.: Derecho Tributario (parte general)

Frente al tipo general del 7 por 100 aplicable a la transmisión de inmuebles, se introduce un tipo reducido del 4 por 100 aplicable a las familias numerosas

Abundando en esta idea, cabe preguntarse, para terminar por qué entre los colectivos de protección preferente, si lo que se pretende es facilitar el acceso a una vivienda digna, y adecuar el sistema tributario a una mayor justicia, deben centrarse los beneficios en los menores, discapacitados o, como en este caso, familias numerosas dejando de lado otros colectivos incluso mas sensibles y que el legislador estatal se ha ocupado de enumerar, siquiera de forma abierta, como son las unidades familiares con

ingresos que no excedan de 2,5 veces el IPREM, las personas que acceden por primera vez a la vivienda, las mujeres víctimas de la violencia de género, las víctimas del terrorismo, los afectados por situaciones catastróficas, las familias monoparentales con hijos, las personas separadas o divorciadas, al corriente del pago de pensiones alimenticias y compensatorias, en su caso, las personas sin hogar o procedentes de operaciones de erradicación del chabolismo u otros tantos colectivos en situación o riesgo de exclusión social.

El problema de subjetivizar un impuesto de esta naturaleza, basando los beneficios fiscales en el elemento subjetivo, es que nos obliga a preguntarnos por qué a las familias numerosas se les da un tratamiento fiscal favorable, y no a cualquiera otros de estos colectivos sobre los que pesan razones, incluso, de mayor peso para hacerlo.

En cualquier caso, sirva esta breve de reflexión como testigo de si no debería hacerse otra mas profunda acerca de cómo la práctica legislativa de los Entes Territoriales en materia tributaria, abona la modificación de la naturaleza de algunas figuras impositivas lo que obliga, necesariamente a preguntarse sobre si ello resulta aceptable, en cuyo caso nada debería objetarse, o si por el contrario debería hacerse un esfuerzo por parte de las Comunidades Autónomas en pro a preservar en definitiva la justicia del sistema tributario, a ajustarse a la naturaleza de cada figura impositiva encajando los tratamientos beneficiosos en aquellas que son mas acordes a lo que, en definitiva se pretende, en este caso, clarísimamente, en el IRPF.

En fin, considero que la utilización de tipos reducidos y bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por parte de los Entes territoriales puede verse como una fórmula de dotar al mismo de una cierta <<progresividad cualitativa>> desde luego impropia de este impuesto que, seguramente, sería mucho mas factible y se conseguiría mucho mejor encajando los beneficios aplicables a estos colectivos en la figura mencionada.

3. Examen de las disparidades que plantea la utilización de este beneficio por las Comunidades Autónomas.

A. El tipo de beneficio fiscal aplicable.

Salvando la anterior reflexión, que me parece de una importancia inusitada, voy a adentrarme en el análisis concreto de la aplicación que han hecho las Comunidades Autónomas de este tipo de beneficios fiscales.

Como he tenido ocasión de analizar, la mayoría de las Comunidades Autónomas dentro del plantel de beneficios fiscales de los que disponen- y que, como dije, conforme al artículo 19.2 d) de la LOFCA¹⁰⁶ consisten en la posible regulación del tipo de gravamen en la transmisión de bienes inmuebles, el tipo de gravamen en el caso de los documentos notariales en lo que afecta a Actos Jurídicos Documentados, así como posibles beneficios fiscales en ambos en forma de deducciones de la cuota o bonificaciones que afecten a la cuota tributaria- han optado en este caso por la utilización prácticamente generalizada de los tipos reducidos en ambos hechos imponible, siendo mucho menos habituales la utilización de bonificaciones que afecten en particular a las familias numerosas, ya que el resto de las bonificaciones que he mencionado no tienen el grado de singularidad bastante para que deban ser objeto de mas comentario.

La utilización de la bonificación que ha realizado únicamente Comunidad Autónoma de Extremadura obedece a que la misma se decanta, en vez de por rebajar el tipo impositivo en estos casos, por sobreponer una bonificación sobre el tipo reducido aplicable especialmente a las familias numerosas que cumplan determinados requisitos que se exigen con carácter general a todos los sujetos, lo que supone, en fin, la utilización de un mecanismo distinto para conseguir en la práctica lo mismo, es decir, que las familias numerosas tributen en menor cuantía.

De todas formas, y por lo visto, la mayoría de las Comunidades Autónomas se decantan por la utilización de un tipo de gravamen reducido que tampoco es idéntico en todos los casos y que oscila entre el 2,5 por 100, exigible en los Territorios Forales hasta el 6 por 100 bonificado de Extremadura, siendo mucho mas común, como hemos visto, la utilización de la banda que oscila entre el 3 y el 5 por 100. En el caso del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que se aplica en casos análogos la banda oscila entre el 0,5 y el 0,3. No obstante, la disparidad en la cuantía del tipo de gravamen pasa a ser lo de menos si la comparamos con la existente acerca de los requisitos para su aplicación, que pasamos a analizar.

B. Análisis de los requisitos exigibles.

Lo primero que debemos evidenciar es que, a este respecto, podemos encontrarnos dos distintas situaciones de partida. Comunidades Autónomas, las menos, que vinculan la aplicación de este beneficio fiscal al cumplimiento de la condición de familia numerosa, como es el caso concreto de La Rioja, en la aplicación del tipo general del 5 por 100, o el caso mas matizado, de Cantabria en el que además de cumplir esta condición ha de tratarse de una vivienda de protección pública, con el matiz además de que el legislador cántabro exige que el adquirente de la vivienda sea el titular o su cónyuge y no cualquier otro miembro de la unidad familiar que es la opción mas común en el resto de las Comunidades Autónomas.

La bonificación que se utiliza en Extremadura tampoco requiere mas requisito que el de constituir una familia numerosa.

No obstante, lo mas habitual es que la aplicación de este tipo de beneficios se enlace al cumplimiento de una serie de requisitos que se reiteran en las Comunidades Autónomas con bastantes disparidades y que en la medida que se aplican al supuesto de adquisición de vivienda habitual por familias numerosas

¹⁰⁶ Tal y como queda redactado tras su reciente modificación por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

arrastran su uso a la posible aplicación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados relacionado con este concreto hecho imponible. Vamos a detenernos en ellos.

a. La condición del sujeto pasivo

El primero de los requisitos a los que de una forma u otra aluden todas las Comunidades Autónomas es a la necesidad de que el sujeto pasivo que ha de aplicarse el correspondiente beneficio pertenezca a una familia numerosa. No obstante, la redacción de las distintas normas autonómicas que ya he analizado permite diferenciar varios supuestos que van desde el que exige que el sujeto pasivo sea el titular de la familia numerosa, como Castilla León o Madrid, a otros que se refieren al titular o a su cónyuge, como Cantabria y Baleares; por su parte, otros utilizan exclusivamente la referencia a miembro, como Aragón o Canarias, o incluso, como ocurre con Galicia o Murcia no hacen referencia expresa, opciones ambas estas dos últimas que entiendo mas adecuadas.

Y es que el concepto de familia numerosa que ofrece la Ley 40/2003, de Protección a las Familias Numerosas¹⁰⁷ no alude expresamente al titular de la misma¹⁰⁸ que, a tenor de lo que prevé el legislador, en el supuesto general será cualquiera de los ascendientes, regla que se rompe necesariamente en el caso de los supuestos asimilados algunos de los cuales- como, por ejemplo, el caso de tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos- supondría serios problemas de forma que, para evitarlos, solo cabría interpretar que titulares son todos, aplicando el beneficio teniendo en cuenta no la condición del sujeto sino que la vivienda sea la habitual de la familia. Exactamente igual ocurriría en el caso de ascendientes incapacitados que viven con dos o mas hijos.

Por tal motivo, si en lo que piensa el legislador autonómico es en establecer algún tipo de restricción respecto a los posibles adquirentes de la vivienda, cosa que dudo seriamente, debería aclarar a quienes considera titulares, especialmente en casos asimilados, como los anteriores que podrían suscitar serias dudas. Por los mismos motivos, tampoco tiene sentido que se desglose entre el titular o su cónyuge ya que cualquiera de los ascendientes, en caso de ser dos, en mi opinión, podría considerarse titular.

En definitiva, y salvo que se pretenda dicha finalidad, motivos de técnica legislativa imponen la aclaración propuesta o la sustitución del término titular por el de miembro, o incluso no exigir nada al respecto sobreentendiendo que el beneficio justifica su aplicación no tanto en qué miembro de la familia numerosa adquiere la vivienda como en el hecho de que se trate de la vivienda habitual de la unidad familiar.

b. Que se trate de la vivienda habitual de la familia numerosa

Se trata de un requisito de carácter objetivo indispensable para poder aplicar el trato fiscal favorable, sin que pueda resultar en absoluto prescindible en cuanto que precisamente es el hecho objetivo que debe fundamentar la aplicación de este beneficio.

107 Vid. en concreto nota 13 de este trabajo.

108 Tampoco se emplea este término en la anterior Ley 25/1971, de 19 de junio de 1971, vigente hasta 2003, que en su artículo 2, acorde con la legislación de la época, a la hora de aludir a los miembros de la familia numerosa habla de cabeza de familia, cónyuge e hijos.

Curiosamente, y creo que con toda la razón, la Región de Murcia da tanta importancia a este requisito, en la aplicación de este beneficio que exige que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual de la familia y que tal circunstancia se consigne expresamente en el documento público que formalice su adquisición. Entiendo que en la medida que esto garantiza la aplicación del beneficio a la vivienda que se pretende podría perfectamente trasladarse esta exigencia al resto de las Comunidades Autónomas que, en cuanto que exigen que se trate de la vivienda habitual, habrán de garantizar que sea la misma. Tampoco estaría de más, como también hace esta Comunidad Autónoma,

aclarar que se trata del concepto de vivienda habitual que se utiliza en el IRPF, lo que en el resto de los casos, como no figura de forma expresa, deberá presuponerse y puede producir problemas cuando la Comunidad Autónoma, como ocurre con Cataluña, perfila otro concepto distinto, aunque sea al hilo de otro impuesto como sucesiones.

Me gustaría añadir que el legislador autonómico ha de trasladar esta exigencia expresamente a la normativa aplicable, como así hace en todos los casos-incluso en los que no se exigen mas requisitos- ya que en otro caso no podría impedir la aplicación del mismo a segundas y ulteriores viviendas adquiridas por las familias numerosas.

La Comunidad de Baleares, mas exigente que ninguna al perfilar los requisitos exigibles al beneficio fiscal, establece que el contribuyente debe residir efectivamente en la vivienda con todos los miembros de la unidad familiar un mínimo de tres años- norma que impera en el IRPF, como es sabido- y que excepciona en el caso de producirse un aumento de los miembros de la familia por nacimiento y adopción y se adquiriera, entiendo que por tal motivo, una nueva vivienda a la que, con mas lógica que en otros casos por lo que vamos a ver, se exige un tamaño mayor, al menos en un diez por 100.

c. Requisitos temporales

Algunas Comunidades Autónomas, como Aragón, Baleares, Canarias, La Rioja, Madrid y Valencia vienen exigiendo determinados requisitos de naturaleza temporal denominación bajo la que voy a englobar tipos de requisitos bien diferentes.

El primero de ellos hace referencia a la necesidad que recogen algunas Comunidades Autónomas de que la adquisición se lleve a cabo en un plazo determinado desde la fecha en la que la familia del sujeto pasivo alcanza la consideración legal de numerosa o, en el caso de serlo con anterioridad, el

El problema de
subjetivizar un impuesto
de esta naturaleza,
basando los beneficios
fiscales en el elemento
subjetivo, es que nos
obliga a preguntarnos
por qué a las familias
numerosas se les da
un tratamiento fiscal
favorable

plazo corre en relación al nacimiento o adopción de cada hijo y que en el caso de Baleares, Canarias, y Valencia será de dos años, ampliándose hasta cinco en el supuesto de la Rioja¹⁰⁹.

Asimismo, en el supuesto de Baleares, Canarias y Rioja que contemplan la situación de que la familia numerosa lo sea con anterioridad, se computa el plazo de dos años en relación al nacimiento o adopción de cada hijo, que en el caso de la Rioja son cinco años. No obstante, Valencia no prevé ese supuesto, por lo que unido a lo anteriormente comentado, el beneficio no sería de aplicación en estos casos limitándose a la adquisición de viviendas por parte de familias numerosas dentro de los dos años siguientes a alcanzar tal condición.

Este requisito va ligado necesariamente a otro que puede contemplarse entre los exigidos por las Comunidades mencionadas de forma que, en el supuesto de no ser la primera vivienda que se adquiera por la familia, prevén expresamente que en el mismo plazo se lleve a cabo la transmisión onerosa de la anterior vivienda habitual.

De esta otra exigencia parten Aragón y Madrid que, sin contemplar un determinado plazo desde el acceso a la condición de familia numerosa, si establece la necesidad de que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la fecha de adquisición, se venda la anterior vivienda habitual de la familia. No obstante, debemos detenernos en la salvedad que añaden expresamente ambas Comunidades Autónomas, perfectamente acorde con lo dispuesto en otros impuestos como el IRPF¹¹⁰ y con la habitual exigencia de que las familias numerosas accedan a viviendas de mayor tamaño que luego analizaremos, y que contempla la no aplicación de esta exigencia cuando se trate del inmueble contiguo que se adquiera dentro del plazo indicado, para unirlo físicamente a la vivienda habitual, para formar una única vivienda de mayor superficie, aun cuando, señala el legislador autonómico, se mantengan registralmente como fincas distintas.

Creo que en la medida que las Comunidades Autónomas de Baleares, Canarias, La Rioja y Valencia contemplan la exigencia del requisito temporal comentado junto con la necesaria venta de la vivienda anterior y, además, se muestran especialmente preocupadas, como señalaré, por la necesidad de que las familias numerosas accedan a una vivienda de mayor tamaño, tanto como para condicionar a este requisito la posible aplicación del tipo reducido, deberían plantearse con todo rigor implantar la excepción que contemplan los legisladores aragonés y madrileño.

Para terminar no puedo dejar de mencionar que Castilla y León exige que en el caso de tratarse de familias numerosas que ya sean titulares de una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año desde la fecha de adquisición de la nueva, lo cuál, estoy segura los primeros que querrán cumplirlo, por razones que a nadie escapan, son estas unidades familiares.

109 En el resto de las Comunidades Autónomas no encontramos esta limitación.

110 La ampliación de la vivienda se asimila reglamentariamente en el artículo 55.1.1. de la LIRPF a su adquisición cuando se produzca un aumento de superficie habitable a través de varias vías entre las que destaca la anexión de una vivienda contigua que pase a formar parte de la vivienda habitual, supuesto que contempla la deducción autonómica. En el IRPF, como aquí, se exige que con la ampliación se consiga el aumento de la superficie habitable de la propia vivienda habitual y parece razonable exigir que de la ampliación resulte una misma unidad física- que no registral- para que el concepto de ampliación no se desdibuje y pierda su naturaleza.

Si bien es cierto que esto facilita la aplicación del tipo reducido en los supuestos de adquisición de vivienda aún cuando no se haya conseguido vender la anterior, y el plazo es necesario para evitar que el beneficio fiscal redunde en una vivienda que no tenga la consideración de habitual, a la vista de la coyuntura económica, habría que plantearse alargarlo al menos a dos años, como hacen las restantes Comunidades Autónomas que lo regulan.

La Región de Murcia exige que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual de la familia y que tal circunstancia se consigne expresamente en el documento público

d. Superficie útil

Merece la pena detenerse en este tercer requisito en cuanto que en mi opinión puede ocasionar serios problemas y con ello incluso llegar a dar al traste con la finalidad del beneficio fiscal que se pretende.

En este sentido, habría que tener clara la voluntad de cada una de las Comunidades Autónomas a la hora de establecer el beneficio tributario, si quieren favorecer sin mas el acceso a una vivienda por parte de las familias numerosas o si lo que quieren es facilitar a las familias que accedan a viviendas especialmente adecuadas a sus especiales particularidades- entre otras la de tener mas miembros- porque no es exactamente lo mismo. A ello debo añadir el matiz de que normalmente, salvo casos puntuales como Madrid o la Rioja en su tipo general, en la mayoría de los casos no se pretende dar un tratamiento beneficioso a todas las familias numerosas sino solamente a aquellas que tengan una determinada capacidad económica, cuestión que abordaremos en el siguiente requisito, y que vendrá reflejada en la existencia de una serie de límites en la renta de la familia, en su patrimonio o bien, en el establecimiento de un precio máximo de la vivienda adquirida, o en su carácter de vivienda protegida que, a la postre, nos lleva a idéntico resultado.

Pues bien, volviendo a la motivación que en cada caso las Comunidades Autónomas puedan tener en la implantación del beneficio aplicable deberían tener clara la diferencia entre favorecer el acceso a una vivienda o favorecer exclusivamente el acceso a viviendas necesarias por sus especiales particularidades, porque determinados requisitos que se exigen en una gran mayoría de ellas determinan que las Comunidades Autónomas se hayan decantado clarísimamente por la segunda de las opciones. El problema es que no sé hasta qué punto son muy conscientes de ello.

Y en este sentido, la utilización de determinados requisitos relativos a la superficie de la vivienda adquirida, sobre la que Aragón, Baleares, Canarias, La Rioja y Valencia demandan que sea al menos un diez por ciento mayor que la anterior- cuando la hubiere- determina que no estén favoreciendo sin mas el acceso de una familia numerosa a su vivienda habitual, sino que lo hace siempre que se trate de una vivienda mas grande, es decir, mas adecuada a sus especiales necesidades. El problema es que con la salvedad de

Baleares, como vimos, y que debo matizar que no cubre todos los casos¹¹¹, el resto de las normas fiscales se han olvidado de los motivos que generan a la familia numerosa esa necesidad de mayor espacio, y que no me pueden ser otros que el aumento del número de sus miembros.

Y digo que se ha olvidado por que curiosamente entre los beneficios generales relativos a la acción protectora en materia de vivienda que encontramos en la Ley 40/2003, de Protección de las Familias numerosas el artículo 15, sostiene en la letra e) que la Administración- en este caso del Estado- deberá facilitar a las familias numerosas *“el cambio a otra vivienda protegida de mayor superficie cuando se produzca una ampliación del número de miembros de la familia numerosa”*¹¹². Si la transposición no se completa y no se añade la segunda parte, es decir, el aumento de miembros de la familia, el requisito deja de ser razonable en cuanto que si el número de miembros no aumenta, el aumento de la vivienda no resulta imprescindible.

En esta línea, y si no se añade la necesidad del aumento de los miembros de la familia, tal como está redactado actualmente en la normativa de las Comunidades Autónomas considero que el requisito resulta prescindible- como así lo ha entendido, por ejemplo Castilla y León- y hasta cuestionable, en cuanto que la exigencia de esa mayor superficie con carácter obligatorio es susceptible de producir situaciones no deseables.

Así, por ejemplo, se impide la aplicación del beneficio fiscal a las familias numerosas que por causa de problemas económicos- mas que imaginables actualmente- tengan que cambiar de vivienda y adquirir una igual o incluso mas pequeña, cuando teniendo en cuenta las mayores cargas familiares soportadas y su renta disponible podrían ser candidatos idóneos a la aplicación del beneficio. En la práctica, frente a dos familias con idéntica capacidad económica, una aplicaría el beneficio y otra no, dependiendo de que se cumpliera el requisito del tamaño de la vivienda que se adquiere lo cuál puede llegar a no ser muy explicable desde las exigencias de la justicia tributaria.

Creo que lo anterior evidencia los problemas que puede ocasionar intentar subjetivizar un hecho imponible tan poco preparado para ello por lo que si lo que se quiere es facilitar el cambio a una vivienda mayor por parte de una familia numerosa cuando se produce un aumento de los miembros, pueden utilizarse otro tipo de deducciones autonómicas, por ejemplo, en el IRPF, que contemplen, precisamente esta realidad- como se tiene en cuenta, la necesidad de adaptar las casas de los discapacitados- mucho mas propia de ser tenida en cuenta por este Impuesto de naturaleza personal y subjetiva.

En todo caso, y para terminar si lo que se quiere es favorecer sin mas el acceso a la vivienda de las familias numerosas cuando cumplan determinados requisitos relacionados con la capacidad económica y, por ende, con el cumplimiento de la justicia tributaria, lo que por cierto es mucho mas razonable,

111 Recordar que la salvedad de Baleares supone una excepción respecto de la exigencia de que trate de la vivienda habitual en la que residan todos los miembros durante un mínimo de tres años, salvo que aumenten los miembros y se adquiera por eso una nueva vivienda a la que, entonces si puede exigírsele ese diez por ciento de mayor superficie.

Esto hace que en estos casos pueda justificar el cambio de vivienda por una mayor, pero no a partir de transcurridos los tres años, en los que el aumento de los miembros de la familia no se tiene en cuenta.

112 En la misma línea, el número 2 del mismo precepto establece que “podrá establecerse una superficie útil superior a la máxima prevista

debería eliminarse este requisito o en su defecto completar su motivación de forma que resulte claro que la Comunidad Autónoma en cuestión lo que pretende es no tanto facilitar el acceso a una vivienda habitual, sino a una vivienda habitual adecuada a las especiales circunstancias de este colectivo.

Habría que tener clara la voluntad de cada una de las Comunidades Autónomas a la hora de establecer el beneficio tributario

Para terminar, y ligado a los requisitos relacionados con las superficie quiero mencionar que Baleares, la Comunidad Autónoma mas exigente en cuanto a los requisitos que debe cumplir la familia numerosa para aplicar el beneficio, en el caso de que se trate de la primera vivienda establece otro límite de superficie de forma que la misma no puede sobrepasar los 150 metros cuadrados, lo que entiendo que no opera en las posibles siguientes adquisiciones de la misma familia numerosa en cuanto que, con carácter general se les exige que la vivienda que se adquiera sea al menos un diez por ciento mayor. Se trata de un requisito que no encontramos en ninguna otra Comunidad Autónoma, ya que en el beneficio aplicable en las tres Diputaciones Forales relacionado con las viviendas de protección oficial se contempla, en sentido contrario, que si se trata de una transmisión que se lleva a cabo por las familias numerosas, se elimina el requisito del tamaño de la vivienda que en otros casos no puede pasar de los 120 metros.

e. Límites relacionados con la capacidad económica

Para terminar, debo hacer referencia a toda una serie de requisitos, según ya he expuesto, que lo que pretenden es cumplir con el principio de capacidad económica, lo que puede lograrse por distintas vías, que van desde las mas indirectas que exigen, como es el caso de Cantabria, que se trate de viviendas de protección pública, o las que demandan que las viviendas no sobrepasen una determinada superficie, o un determinado valor- caso de Baleares que no puede sobrepasar los 240.000 euros- o a las mas explícitas que determinan la necesidad de una renta o patrimonio máximos por parte de la familia numerosa.

Creo que si se opta por utilizar este tipo de beneficios, con los problemas que ya he señalado que producen en la propia naturaleza del impuesto, es una forma de garantizar su ajuste a los principios constitucionales tributarios, por lo que quizá es del requisito del que no debería prescindirse en ningún caso. Dicho de otro modo, ya que los Entes territoriales priman su voluntad política de favorecer a determinados colectivos, y no a otros de entre los posibles, o en otros impuestos mas adecuados para atender a sus especiales circunstancias personales, habrá que garantizar que lo hagan para la adquisición de su vivienda habitual y siempre y cuando no sobrepasen un determinado nivel de renta que les impediría ser candidatos idóneos para aplicar el trato fiscal ventajoso.

No quiero terminar sin señalar la absoluta disparidad a este respecto entre los Entes territoriales de forma que encontramos los que no atienden en ninguna forma este tipo de requisitos, como es el caso de Madrid, como los que lo atienden de forma indirecta, como Cantabria limitando el valor de la vivienda al tratarse de viviendas de protección pública; asimismo, de entre los que prefieren sesgarlo teniendo en cuenta el patrimonio preexistente, solo encontramos a Galicia con cuantías ciertamente elevadas que exigen que la suma del patrimonio de todos los miembros de la familia numerosa no exceda de 400.000 euros mas 50.000 euros

La disparidad de criterio seguida por las distintas Comunidades Autónomas- no hay coincidencia plena en ningún caso- es un ejemplo claro del ejercicio de su autonomía

mas por cada hijo adicional del mínimo exigible para tener tal condición. La práctica desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio, no abunda en la fácil aplicación de este requisito. En todo caso el legislador, a la vista de esta circunstancia habrá de clarificar convenientemente cómo se procede a dicho cálculo.

No ocurre lo mismo en la opción que han preferido la mayoría de las Comunidades Autónomas que utilizan el requisito poniéndolo en relación con la renta de la familia si bien, no

exactamente igual en todos los casos, ni utilizando las mismas cuantías, por lo que nos detenemos si quiera brevemente en ello.

Así, Aragón utiliza el criterio de exigir que no exceda de 35.000 euros la suma de la base imponible general mas la base imponible del ahorro constituida por los rendimientos del capital mobiliario menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendiente de todas las personas que vayan a habitar la vivienda, adicionando 6000 euros por cada hijo que exceda el número mínimo exigible para alcanzar la condición legal de familia numerosa. En este caso no se contemplan diferencias entre la posible tributación individual y conjunta.

Baleares, que ya había exigido el requisito de que la vivienda no supere los 240.000 euros, como vimos, para reforzar el cumplimiento del principio de capacidad económica establece otro requisito mas de forma que en estos casos el contribuyente ha de obtener necesariamente rendimientos netos del trabajo y/o rendimientos netos de actividades económicas sujetos al IRPF en el ejercicio anterior a la compra que no excedan de 24.000 euros en tributación individual o 36.000 euros en conjunta. En este caso, destaca que el mayor número de miembros no tiene ningún efecto y nos preguntamos, tal y como está redactado, qué ocurre con los contribuyentes que obtienen necesariamente rendimientos derivados de las fuentes expuestas pero además obtienen rendimientos superiores derivados de otras fuentes de renta. Con la actual redacción les sería aplicables el beneficio que si se quiere excluir debería decirlo expresamente o cambiar el término necesariamente por exclusivamente.

En el caso de Canarias se exige que la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la familia numerosa no exceda de 30.000 euros, mas 12.000 euros adicionales por cada miembro que exceda del mínimo de miembros legalmente establecidos. Como en el caso anterior no se tiene en cuenta la posible diferencia entre tributación individual o conjunta, computándose justo al doble que en otras Comunidades el mayor número de miembros de la familia numerosa. Por su parte Cataluña prácticamente igual, añade el matiz de que sea la suma de las bases imponibles totales, menos los mínimos personales y familiares en el IRPF de los miembros de la familia numerosa lo que no exceda de 30.000 euros, incrementando también en 12.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para que una familia tenga la condición legal de numerosa.

Por idéntica, fórmula optan Castilla y León, si bien subiendo el límite a 37.800 euros, más 6.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa y La

Región de Murcia que lo sube aún mas a 44.000 euros, incrementándolo en 6.000 euros por cada hijo adicional.

Por su parte en La Rioja, mientras el tipo general del 5 por 100 no exige nada, la aplicación del tipo superreducido del 3 por 100 determina que la suma de las bases imponibles en el IRPF de todas las personas que vayan a habitar la vivienda, no exceda de 30.600 euros, sin tener en cuenta en este caso ni el mayor número de miembros ni la posibilidad de tributación conjunta.

Por último, Valencia se decanta por diseñar su límite de forma distinta estableciendo que la renta máxima se corresponderá con la suma de la base liquidable del IRPF del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes que convivan con ellos, así como de las demás personas que vayan a habitar en la vivienda, correspondiente al período impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido a la fecha del devengo, que no debe de exceder de 44.955 euros.

La disparidad de criterio seguida por las distintas Comunidades Autónomas- no hay coincidencia plena en ningún caso- es un ejemplo claro del ejercicio de su autonomía, que, como ya hemos mantenido, hace que este tipo de diferencias existentes dentro del sistema tributario autonómico resulten absolutamente admisibles, y que no merezcan mayores comentarios.

V. Conclusiones

Llegados a este punto, dos son las conclusiones mas importantes a la que nos lleva ha llevado este estudio que nos gustaría resaltar.

La primera es que las Comunidades Autónomas pueden, sin mayores problemas, tomar decisiones- que van a ser diferenciadas, acerca de la implantación de beneficios fiscales que favorezcan el acceso de las familias numerosas, o mejor, de determinadas familias numerosas- si las mismas se sesgan por criterios de capacidad económica- a una vivienda. Sobre esta cuestión nada tenemos que objetar y de hecho, a la vista de este estudio muy pocas Comunidades Autónomas han renunciado a la toma de este tipo de decisiones.

El problema radica, en que los mecanismos que se han utilizado por los Entes territoriales adolecen de una clarísima inadecuación en cuanto que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no parece la figura mas idónea para establecer un tratamiento fiscal favorable a partir de criterios subjetivos o circunstancias personales, mucho mas propias de ser tenidas en cuenta en otras figuras como el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, mas adecuado para ello, máxime cuando las Comunidades Autónomas han ido accediendo a competencias normativas que se lo permitiría sin ningún tipo de restricción.

Considero que este Impuesto es el que mejor se ajusta a un tratamiento conjunto y universal de la renta de cada sujeto, teniendo en cuenta aquellas especiales circunstancias que al legislador le puedan parecer relevantes por tener especial incidencia en su capacidad económica- en este caso, ser una familia numerosa- y, precisamente, esta posible personalización como técnica impositiva, es la que mejor permite el logro de la justicia fiscal del sistema que debe primar siempre sobre las estrategias territoriales.

La práctica legislativa de los Entes Territoriales en materia tributaria, está produciendo la modificación impropia de la naturaleza de algunas figuras impositivas

En definitiva, y como segunda conclusión, quisiera solicitar un momento de reflexión por parte de los Entes Territoriales, una llamada de atención sobre las exigencias que imponen tanto las razones de técnica tributaria, como la propia justicia del sistema tributario en su conjunto, que no les impiden, en ningún caso, tomar la decisión política de favorecer a éste o cualquier otro colectivo, sino simplemente les conmina a hacerlo a través de la herramienta mas adecuada para ello que, en este caso,

sería el establecimiento de beneficios tributarios de naturaleza claramente subjetiva no el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sino en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cualquier caso, y en la medida que lo que señalamos no solamente afecta al caso concreto de las familias numerosas sino a muchas otras medidas que han ido tomando las Comunidades Autónomas, esta reflexión pretende ser el inicio de otra mucho mas profunda acerca de cómo la práctica legislativa de los Entes Territoriales en materia tributaria, está produciendo la modificación impropia de la naturaleza de algunas figuras impositivas lo que obliga, necesariamente a preguntarse si con ello no se está atentando contra el equilibrio de nuestro sistema tributario y , por ende, contra el logro de la justicia del sistema tributario en su conjunto que, en definitiva, están obligados a preservar todos los Poderes Públicos.

Creo que no sería tanto esfuerzo por parte de las Comunidades Autónomas, en pro a lograr lo anterior, ajustar el ejercicio de sus competencias normativas a la naturaleza de cada una de las figuras impositivas, encajando sus decisiones acerca de posibles tratamientos beneficiosos a determinados colectivos, en aquellos impuestos que resultan mas acordes a lo que en definitiva se pretende, y que en este caso, no puede ser otro que el IRPF.

Y es que, en lo que afecta a este impuesto, prácticamente todas las Comunidades Autónomas han aprobado distintas normas autonómicas que aplican beneficios fiscales a la inversión en vivienda, posibilidad que, además, se ha ampliado por la ultima modificación del modelo de financiación autonómica, al eliminarse el límite del 50 por 100 que existía hasta la fecha lo que da un mayor margen de disponibilidad a las Comunidades Autónomas a la hora de aumentar o disminuir los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual que afecta a este colectivo, sin olvidar otras posibles deducciones ligadas a esta realidad que podrían aprobar las Comunidades Autónomas.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Constitucional. Sala Segunda.

Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010 rec. 2542/2007 **(recurso de amparo)**

Ponente: Guillermo Jiménez Sánchez

Derecho a la Tutela Judicial efectiva. Derecho a la legalidad penal. Vulneración por la condena del administrador de una sociedad mercantil por cuatro delitos contra la Hacienda Pública.

En el caso, la entidad P S.L. había sido condenada por varios delitos contra la Hacienda pública fundándose las sentencias en la consideración como defraudadas por la entidad, una cuotas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, mientras que alega la recurrente que resultaba aplicable el régimen de transparencia fiscal. En segundo lugar, se consideraban defraudadas cuotas correspondientes al IVA por haberse deducido cuotas soportadas que no habían sido ingresadas por otra entidad al transmitirle determinados bienes.

La demanda considera que las dos Sentencias impugnadas (incurren en una motivación arbitraria, en la medida en que condenan por dos delitos de defraudación del Impuesto sobre Sociedades que nunca se pudieron cometer, al encontrarse incluida la citada entidad (ex lege) en el régimen de “transparencia fiscal”. Y, en segundo lugar,

Por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) al ser la motivación de la condena por los dos delitos de defraudación del IVA arbitraria, pues resulta jurídica y lógicamente imposible que las mismas deudas tributarias derivadas de unas concretas operaciones impositivas que generan un IVA exigible al sujeto pasivo (H), puedan considerarse defraudadas por otro P S.L.

Fundamentos Jurídicos

2. Comenzaremos nuestro análisis por las vulneraciones de los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE)... La cuestión central que resulta así planteada es la de si la entidad que gestionaba el actor y por cuya defraudación ha sido condenado se encontraba necesaria y obligatoriamente incluida en el régimen de transparencia fiscal...El Abogado del Estado y el Ministerio Público, sin embargo, restan trascendencia alguna al hecho de si la entidad mercantil debía estar o no incluida en aquel régimen, dado que, a su juicio, nos encontramos ante una trama para defraudar a través de sociedades instrumentales.

3. Debe señalarse, antes de nada, que aunque la apreciación de si Patrimonio 2000, S.L., estaba o no en el régimen fiscal de la transparencia fiscal es una cuestión de legalidad cuyo conocimiento corresponde en exclusiva a los órganos de la jurisdicción ordinaria, no obstante el derecho a la tutela judicial efectiva “conlleva la garantía de que el fundamento de la decisión sea la aplicación no arbitraria de las normas que se consideren adecuadas al caso, pues tanto si la aplicación de la legalidad es fruto de un error patente, como si fuere arbitraria, manifiestamente irrazonada o irrazonable, no podría considerarse fundada en Derecho, dado que la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia”...

Por otra parte, es necesario precisar que es función de este Tribunal la de controlar que la subsunción de los hechos en el correspondiente tipo penal no sea ajena al significado posible de la norma aplicada...

5. ... El titular del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid rechaza la aplicación del régimen de transparencia fiscal a la entidad mercantil P S.L... cuando sin embargo la entidad analizada “realizó una actividad empresarial aunque fuera mínima...” Por su parte la Audiencia Provincial de Madrid considera que “P S.L., fue fundada como una sociedad patrimonial, sin ninguna actividad”...
6. Resulta entonces que la determinación de si la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., estaba o no en régimen de transparencia fiscal es trascendental a los efectos de una condena penal... toda entidad mercantil cuyo objeto fuese la promoción, la compra, la venta o el arrendamiento de bienes inmuebles, que no dispusiera de un local para el desarrollo de la actividad, ni de personal empleado con contrato laboral, quedaba sometida, ex lege, al régimen de la transparencia fiscal...

Y si la entidad P S.L., se encontraba, por imposición legal, necesariamente incluida en el régimen de la transparencia fiscal, no existía margen alguno ni para la Administración tributaria, primero, ni para los órganos judiciales, después, para decidir lo que pudiera ser más conveniente en función de un apreciado supuesto interés público subyacente en el caso.

... tanto la negativa del Juzgado de lo penal... a la aplicación a la entidad P S.L. del régimen de transparencia fiscal, como la sentencia... de la Audiencia Provincial de Madrid se apoyan en una argumentación que resulta ilógica al no existir el necesario nexo de coherencia entre la decisión adoptada y el contenido del régimen jurídico que integra el tipo penal analizado. De esta manera el arbitrio en la selección e interpretación de la norma adecuada al caso no sólo supone una aplicación patentemente errónea y manifiestamente irrazonable de la legalidad subyacente...

Pues bien,... una determinada interpretación de la legalidad alcanza relevancia constitucional cuando es irrazonable o arbitraria, representando una “mera apariencia de Justicia”,... una “negación radical de la tutela judicial”... este Tribunal Constitucional “no puede abdicar de su condición de guardián último de las garantías constitucionales”, lo que le habilita a “revisar cualquiera de las distintas fases o etapas de estas operaciones de lógica jurídica en la vía de amparo si a ello hubiere lugar por estar comprometido un derecho fundamental especialmente protegido”...

8. Imputa también el actor a las resoluciones judiciales la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE),... esta vez por dos delitos de defraudación a la hacienda pública por el impuesto sobre el valor añadido... Considera sobre este particular el actor, que las condenas se refieren a un delito imposible, pues las deudas tributarias derivan de las aportaciones inmobiliarias efectuadas por H en la constitución y ampliación del capital social de P S.L., unas cuotas de impuesto sobre el valor añadido (en

adelante, IVA) que sólo resultan exigibles a aquella sociedad y que no pueden considerarse defraudadas por ésta... produciéndose un indebido traslado de la responsabilidad personal, a modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa.

Tanto la Sentencia de instancia como la de apelación consideran que P S.L., no puede deducirse un IVA que no ha soportado efectivamente al no habérselo repercutido...

Ahora bien... en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

En el presente caso, como se ha dicho, la entidad P S.L. presentó sus declaraciones a la hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que... no le fue efectivamente repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes). Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la hacienda pública... Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973...

Admitir lo contrario supondría, en primer lugar, convertir en responsable criminal a un sujeto (el adquirente de bienes o servicios al que no se le ha repercutido efectivamente el IVA devengado) de la deuda contraída por otro... y podría provocar, en tercer lugar, la existencia de una duplicidad en la exigencia de responsabilidad criminal, al ser factible la imputación de la misma responsabilidad tanto a quien no repercutió efectivamente el IVA devengado en las entregas de bienes y prestaciones de servicios -exigiéndosele la suma no repercutida- como a quien no soportó efectivamente el IVA devengado en esas mismas entregas de bienes y servicios -impidiéndosele deducir la suma devengada pero no soportada-...

En suma, también desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal...

10. ... A la vista, entonces, en primer lugar, de la naturaleza sustantiva de las vulneraciones declaradas; en segundo lugar, de que a partir de los hechos enjuiciados el restablecimiento de tales derechos pasa por la estimación de la ausencia de una conducta incardinable en el tipo descrito en el art. 349 del Código penal de 1973; y, en fin, en tercer lugar, de la innecesariedad de un nuevo enjuiciamiento que no estaría destinado a corregir el desconocimiento en contra del recurrente de normas procesales con relevancia constitucional y en el cual los órganos judiciales no podrían resolver de un modo distinto a como lo hemos hecho en la presente resolución, resulta improcedente, por elementales razones de economía procesal, acordar la retroacción de actuaciones para reintegrar al recurrente en la integridad de sus derechos... En suma, la estimación del presente recurso de amparo conduce a la anulación pura y simple de las Sentencias impugnadas y de todos sus efectos.



Tribunal Constitucional. Pleno.

Sentencia 78/2010, de 20 de octubre de 2010 rec. 8427/2006

Ponente: Javier Delgado Barrio

Tutela Judicial efectiva.

Se trata del recurso de amparo núm. 8427-2006, promovido por el Gobierno de Canarias, contra la Sentencia de 28 de mayo de 2004 dictada por el TSJ de Canarias en la que se consideraba aplicable al caso (solicitud de devolución por ingreso indebido de las cuotas del impuesto general indirecto canario por prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física) la doctrina contenida en la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96, que había condenado al Reino de España por incumplimiento de la sexta Directiva sobre armonización fiscal debido a que la exención establecida en el IVA para las cuotas satisfechas por determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física se condicionaba, en la legislación española reguladora del IVA, a que no superasen determinadas cuantías, siendo tal limitación, a juicio del TJCE contraria a la indicada Directiva.

El demandante de amparo alegaba que se vulneraban sus derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías porque la Sentencia de instancia considera aplicable al caso la doctrina de la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de 1998, cuando, de una parte, ese pronunciamiento no se refiere al impuesto general indirecto canario sino al IVA, y, de otra parte, las Islas Canarias se encuentran fuera del ámbito territorial de aplicación de la sexta Directiva sobre armonización fiscal.

El TC ha avocado este recurso de amparo para que fuese conocido por el Pleno a fin de fijar doctrina sobre la cuestión prejudicial del Derecho comunitario, rectificando la que derivaba de la STC 194/2006, de 19 de junio

II. Fundamentos Jurídicos

1. La cuestión principal que plantea este recurso es determinar si, al extender al impuesto general indirecto canario la doctrina sentada por la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de 1998, inaplicando el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991 en su redacción entonces vigente, la resolución impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a un proceso con todas las garantías del ahora recurrente el objeto de este proceso es idéntico al de la STC 194/2006, de 19 de junio, que aplicaba la doctrina general establecida por este Tribunal en su Sentencia 58/2004, de 19 de abril...
2. La cuestión de inconstitucionalidad -art. 163 CE- y la cuestión prejudicial del Derecho comunitario -arts. 19. 3b) del Tratado de la Unión Europea (TUE) y 267 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) [antiguo art. 234 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE)]- están sujetas a regímenes jurídicos, que, en lo que ahora importa, se ajustan a exigencias diferentes:
 - a. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta imprescindible en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no existe la posibilidad de lograr una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema: solo mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad puede llegarse a dejar sin aplicación una norma legal posterior a la Constitución y que contradice a ésta.

- b. Distinto es el régimen jurídico de la cuestión prejudicial propia del Derecho comunitario, pues la obligación de plantearla desaparece, aun tratándose de decisiones de órganos jurisdiccionales nacionales que no son susceptibles de un recurso judicial conforme al Derecho interno, tanto cuando la cuestión suscitada fuese materialmente idéntica a otra que haya sido objeto de una decisión prejudicial en caso análogo... como cuando la correcta aplicación del Derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la solución de la cuestión... Y es que para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario el planteamiento de la cuestión prejudicial sólo resulta preciso, con la perspectiva del art. 24 CE, en caso de que concurran los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria.
3. Más concretamente, los datos que definen el caso litigioso pueden resumirse, como señalaba la STC 194/2006 -FJ 4- señalando “que la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”; sin embargo la Sentencia impugnada, “dado el paralelismo existente entre el art. 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero”.
4. Así las cosas, como declara la STC 194/2006, FJ 5, “resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos...”
5. En definitiva, no siendo aplicable al caso de estos autos el Derecho comunitario “ni *ratione loci* ni *ratione materiae*” -Auto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala octava) de 16 de abril de 2008-, no puede entenderse procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial, de suerte que su omisión no puede generar indefensión ni vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías -art. 24.1 y 2 CE-, manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 CE de las que, por excepción, son titulares las Administraciones públicas,...



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de noviembre de 2010, rec. 3364/2007

Ponente: Joaquín Huelín Martínez De Velasco

Infracciones y sanciones tributarias. Falta de motivación de la culpabilidad.

Se trata de un recurso interpuesto por la Administración General del Estado, dado que la sentencia de instancia había anulado una sanción impuesta a una entidad por haberse practicado determinada deducción.

En concreto, se trataba de la prima única satisfecha para costear las indemnizaciones pactadas en un expediente de regulación de empleo, gasto no deducible por incumplir el requisito exigido por el artículo 13.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, al no ser las primas objeto de imputación individualizada a los trabajadores. Por su parte, la sanción por infracción tributaria grave, se imponía basándose en la claridad de la norma vulnerada, lo que sin embargo resulta anulado por la sala de instancia en la sentencia impugnada por considerar que esta mera motivación no es suficiente ya que no se da la ocultación, requisito mínimo e imprescindible para sancionar.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- El abogado del Estado considera que la Sala de instancia no debería haber aplicado el artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, pues no existía duda interpretativa razonable.

Entiende que no cabe invocar como tales las discusiones que se suscitaron bajo la vigencia de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1978, puesto que aquí se trata de una situación posterior, no sólo a la Ley de planes y fondos de pensiones de 1987 sino también a la del impuesto sobre sociedades de 1995, y menos aun respecto de sistemas de previsión social constituidos con anterioridad a la plena entrada en vigor de la precitada Ley de planes y fondos de pensiones.

Este motivo de casación también debe ser rechazado 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.

En primer lugar, porque 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 necesariamente 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.....

A mayor abundamiento, según alega P F, S.L., y corrobora la Sala de instancia, no hubo ocultación de datos a la Administración tributaria, debiendo tenerse presente que esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar...



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2

Sentencia de 4 de noviembre de 2010, rec. 4942/2007

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

Intereses tributarios de demora. Diferencia con los intereses suspensivos.

El Tribunal reitera su doctrina sobre la exigibilidad de intereses suspensivos cuando la impugnación ha sido desestimada en su totalidad, sin considerar, por razón de su posterior vigencia, las nuevas disposiciones contenidas en la LGT de 2003 relativas a la duración de cada instancia en vía Económico Administrativa y sobre la inaplicación de intereses de demora por incumplimiento de los plazos máximos. En el caso, se habían liquidado intereses suspensivos correspondientes al periodo comprendido entre el día siguiente al último día del plazo de ingreso en período voluntario (20-11-1997) y el día en que se dictó la resolución que pone término a la suspensión (23-02-2001).

A nuestro juicio se mantiene una posición que podría haber sido objeto de reconsideración a la luz de los nuevos criterios de nuestra legislación que, sin ser aplicable directamente, sí es un criterio interpretativo a tomar en consideración.

Fundamentos de Derecho

Primero.... En lo que al presente recurso interesa, la Sentencia de instancia llegó a la conclusión de que « al no haber existido en el presente caso una estimación, siquiera parcial, de las pretensiones del interesado en vía administrativa o jurisdiccional, sino una desestimación íntegra, sí resulta pertinente la exigencia de los intereses de demora suspensivos en los términos acordados en la resolución impugnada, es decir, por todo el tiempo que había permanecido suspendida la liquidación por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales y que se inició en la fecha en la que terminó el periodo voluntario de pago, y finaliza con la resolución administrativa firme, ya que en efecto no consta su impugnación en la vía contenciosa, al quedar entonces sin efecto la medida suspensiva acordada»

Segundo. El recurrente discute el periodo durante el que se deben devengar los intereses de demora y considera que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la Sentencia de 31 de octubre de 2006 en la que se señala que si la Administración es la causante del retraso en el pago, es ella quien debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor; resultado que coincide con lo previsto en la Ley General Tributaria de 2003 , que establece la no exigencia de intereses de demora cuando la Administración incumpla alguno de los plazos fijados en la ley para dictar resolución por causa a ella imputable...

Tercero. El único motivo de casación, relativo al periodo de exigencia de intereses de demora suspensivos por la Administración debe ser desestimado, de acuerdo con doctrina reiterada de esta Sala. Así, en Sentencia de 28 de noviembre de 1997...

De igual forma, la Sentencia de 25 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 8564/1999), mantuvo que « si la reclamación económico- administrativa es totalmente desestimada se exigirán los intereses suspensivos

correspondientes desde el inicio de la suspensión hasta el cese de la misma por ejecución de la resolución, de modo que el contribuyente pagará los “intereses de demora” del art. 58.2.b) L.G.T. incluidos en la deuda tributaria liquidada y suspendida y además los intereses suspensivos que se calculaban según la Administración, en el tiempo de autos, sobre la totalidad de la deuda tributaria»...

Y, en la Sentencia de 23 de mayo de 2007 (rec. cas. núm. 3695/2005), esta Sección apuntó que « en la Sentencia de esta Sala 25 de junio de 2004 ya se hizo referencia a una “permanente petición de los contribuyentes”, para que no se liquiden intereses de demora, por el tiempo de retraso en que tantas veces incurren los órganos de gestión o de resolución de recursos o reclamaciones, así como a la solución ofrecida por el artículo 26.4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria...

Ahora bien, en la expresada sentencia, se dijo que el precepto no era aplicable “ratione temporis” al supuesto allí debatido y ahora hemos de mantener el mismo criterio por obvias razones de coherencia, pues como también pone de relieve el Abogado del Estado, aquí recurrente, la vigencia del precepto transcrito, según la Disposición Transitoria Primera. Dos de la Ley 58/2003 , viene referida a “ los procedimientos escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta Ley”...

Por ello, ha de mantenerse la doctrina ya expuesta en la Sentencia de 18 de julio de 1990, en la que se dijo:... “cuando la reclamación prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma pero en cambio cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el período de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste y con ella el sometimiento del sujeto pasivo al régimen del artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria”...

Finalmente, en cuanto a la alegación de la parte recurrente de la utilización del art. 26 de la LGT del 2003, no aplicable ratione temporis, como criterio interpretativo, debemos recordar que, como ha mantenido esta Sala de forma reiterada, «nos encontramos ante incumplimientos de plazos que se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, sin que la misma contenga una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos al art. 26.4 , por lo que la parte, al acogerse a la suspensión hasta la resolución firme, ha de soportar la liquidación practicada por la Administración, que se adecua a la normativa entonces vigente»



Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Auto de 2 de diciembre de 2010

Suspensión de efectos de los actos de contenido negativo. Denegación de aplazamiento

La suspensión de efectos de los actos de contenido negativo –en el caso, la denegación de un aplazamiento– ha sido generalmente denegada por parte de nuestra Administración y de nuestros tribunales, con una argumentación que ahora es puesta en cuestión por el TSJ de Cataluña que reitera lo ya declarado en la sentencia de 7 de marzo de 2008.

Razonamientos Jurídicos

SEGUNDO:... no compartimos los fundamentos de las resoluciones del TEAR que se impugnan en cuanto vedan de forma tajante e incondicionada la posibilidad de acordar cualquier medida cautelar respecto de los que considera actos negativos...

En efecto, tal como explicita la Exposición de Motivos de la vigente LJCA, la Ley admite la posibilidad de adoptar cualquier medida cautelar, incluso las de carácter positivo, por lo que la jurisprudencia que se cita ha de entenderse superada, siendo posible (y constitucionalmente exigible: STC 148/1993, de 29 de abril) la adopción de medidas positivas frente a actos negativos, cual es el caso de solicitudes de aplazamiento, exigencia constitucional que, necesariamente, ha de extenderse a la previa y preceptiva vía económico administrativa como imprescindible garantía de tutela cautelar.

Como ha declarado el TC, la fiscalización plena, ... de la actuación administrativa... comporta que el control se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos (STC 238/1992)...

Pues bien, la tesis en virtud de la cual las denegaciones de aplazamientos son actos negativos no susceptibles de medida cautelar alguna conduce ...(a) ... una zona de actuación administrativa ...no sujeta a la plena justiciabilidad, lo que es del todo incompatible con los mandatos constitucionales.

TERCERO: ... Hemos de añadir ahora alguna precisión adicional para el caso de un eventual acuerdo de suspensión de la denegación de aplazamiento:

- a. Tal acuerdo no ha de suponer necesariamente que el aplazamiento quede concedido en los términos interesados... Puede acordarse en los términos que resulten de las circunstancias de cada caso...
- b. Esta conclusión es del todo relevante cuando las medidas cautelares ...no han de suponer la simple concesión de lo pedido y denegado, sino que pueden sustituirse por otra...
- c. La misma Exposición de Motivos de la Ley 1/2000 señala que la regulación “supera así una lamentable situación...” Que el ordenamiento ...tributario...siga anclado en el obsoleto sistema de la suspensión como única medida cautelar no ha de impedir la adopción de aquellas medidas cautelares necesarias y oportunas en cada caso.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Sentencia de 13 de abril de 2010, rec. 971/2008

Ponente: Luis Manglano Sada

Gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. La nulidad radical y plena invalidez de la norma de cobertura determina la nulidad de pleno derecho también de sus actos de aplicación.

Anulado el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar (Tribunal Constitucional 173/1996), tal nulidad de la norma conlleva la de sus actos de aplicación, sin que la reclamación de devolución de lo ingresado pueda denegarse por extemporaneidad ya que se trata de nulidad de pleno derecho ni pueda tampoco invocarse la firmeza de las liquidaciones practicadas.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- El Tribunal Supremo... dijo, expresamente en la de 15 de julio de 2000, que “en nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a Derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar una acción por responsabilidad patrimonial derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley”, y que, “sin embargo, en los supuestos en que no exista el valladar de la cosa juzgada, cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno Derecho en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basa, por el procedimiento establecido en la referida Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común”...

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo en la mencionada sentencia de 15 de julio de 2000 en los supuestos en que no concurra una sentencia con fuerza de cosa juzgada cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba...

Entiende esta Sala que la nulidad radical y plena invalidez de la norma de cobertura determina la nulidad de pleno derecho también de sus actos de aplicación, sin que quepa alegación de extemporaneidad en la reclamación en caso de existencia de nulidad de pleno derecho por tratarse de un supuesto de imprescriptibilidad, de manera que no podrá enervarse la devolución de lo ingresado alegando que ya ha transcurrido el plazo de prescripción.

Las Administraciones demandadas entienden que no cabe devolver los ingresos efectuados en virtud de autoliquidaciones tributarias que no son nulas o por liquidaciones firmes, tesis que en el presente caso no puede ser acogida, porque la firmeza de la liquidación no obsta para obtener el reconocimiento del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado previa revisión, incluso a solicitud del obligado tributario, de la autoliquidación o liquidación firme en los casos de nulidad de pleno derecho,...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/229/2009 de 29/06/2010.

Unidad resolutoria: vocalía 11ª.

IVA. Liquidación del impuesto. Periodos de liquidación. Liquidaciones anuales versus trimestrales y mensuales: defecto sustancial no de forma.

El TEAC confirma la Resolución del Regional declarando que la Administración sólo podía practicar liquidaciones relativas al IVA que comprendiesen un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual, sin que resultase admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere como período de liquidación el año natural. Asimismo, confirma la no retroacción de las actuaciones, al considerar que la Inspección había determinado incorrectamente la deuda tributaria por razones que no justificaban dicha retroacción, sin que fuera posible que dictara nueva liquidación provisional, porque la liquidación dictada por la Inspección era definitiva, y no podía ser sustituida por otra de carácter o naturaleza provisional.

El recurso de alzada ordinario fue interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT ante la falta de reconocimiento por parte del TEAR de la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas.

Por su parte, la presente Resolución también fue recurrida para unificación de doctrina cuya respuesta reproducimos a continuación.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO: ... La cuestión sobre la que versa este recurso de alzada ordinario,... es la de si la resolución del TEARC debió indicar en su pronunciamiento, o no, la posibilidad de dictar un nuevo acuerdo en sustitución del anulado.

SEGUNDO: ... Teniendo en cuenta la limitación establecida por la normativa comunitaria (período impositivo de uno, dos o tres meses, si bien se puede establecer período diferente que no puede exceder de un año), nuestro legislador recoge en los artículos 164.uno y 167.uno de la LIVA desarrollados por el artículo

71.3 del RIVA, que el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural, a salvo de los supuestos que recoge a continuación, en que el período de liquidación es mensual. En definitiva, el período de liquidación a efectos del IVA es trimestral o mensual, en función de las circunstancias o cumplimiento de las condiciones que se recogen en dichos preceptos...

Esto es, si bien el Acta o el acuerdo de liquidación puede referirse a varios ejercicios, períodos como señala el actual RGGIT y ello deberíamos señalar respecto del IVA, debe individualizarse el resultado de cada uno de los períodos objeto de comprobación, de cada liquidación referida a un período concreto (que puede coincidir en relación con determinados tributos con el ejercicio anual, no así en IVA), de forma que la deuda final resultante del acto o acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones.

Esta tesis viene avalada asimismo por la jurisprudencia. Si bien en alguna ocasión se ha indicado por los órganos jurisdiccionales que el Acta puede extenderse a todo el período objeto de comprobación sin que ello sea contrario a lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA... ello no viene sino a ratificar lo que acabamos de exponer, que estamos ante dos aspectos distintos de la regularización: la individualización de cada una de las deudas resultantes de cada período de liquidación y el contenido del Acta o del acuerdo por el que se concluye el procedimiento de comprobación que podrá englobar diversos períodos de liquidación comprendiendo una sola deuda, resultante de la suma algebraica de todos ellos...

Es jurisprudencia reiterada del TS que conforme a lo establecido en el artículo 71.3 del RIVA, el período de liquidación del IVA coincide con el trimestre natural, o mensual,... Todos ellos, llevan a concluir al TS la inadmisión por cuantía de los recursos presentados pues si bien la liquidación derivada del acto administrativo supera la cuantía fijada para acceder al recurso de casación, señala que el importe resulta de la suma de las cantidades correspondientes a cada trimestre o mes, que no superarían el importe para acceder al recurso...

SEXTO: Entrando ya a conocer de los efectos que la resolución del TEARC de 22 de mayo de 2008 produjo respecto de la anulación del acto impugnado; el Director del Departamento de la AEAT fundamenta su recurso en que echa a faltar el reconocimiento por parte del tribunal de la posibilidad de dictar unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas...

En este caso, dicha resolución, en su fundamento de derecho 13, es clara y no deja lugar a dudas sobre la actuación a desarrollar en ejecución de la misma: "con todo ello, este Tribunal entiende que, a efectos del IVA, la Administración tributaria sólo puede practicar liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual; sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural. Por consiguiente, en casos como el presente, en que la AEAT ha practicado liquidación respecto del IVA, atendiendo a unos períodos de liquidación anual, únicamente procede su anulación".

Esto es, el TEARC ordena su anulación, no la retroacción de las actuaciones...y el órgano gestor debe proceder en la forma indicada por el órgano revisor, no pudiendo sin más,... sustituir la liquidación anulada por otra que no queda amparada por un procedimiento que respalde el nuevo acto administrativo, puesto que esta nueva liquidación exige en todo caso un soporte procedimental que ampare los derechos del interesado y otorgue las garantías adecuadas al obligado tributario. Todo ello, sin perjuicio de que el órgano

gestor, en su caso, y de ser procedente pueda iniciar un procedimiento que de lugar a un nuevo acto que contenga la liquidación o las liquidaciones correspondientes a los distintos períodos, y pueda aplicar los principios generales de conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstos en las disposiciones generales de derecho administrativo...

En la resolución de 22 de mayo de 2008, como hemos reiterado anteriormente, el TEARC anuló la liquidación, sin ordenar la retroacción de las actuaciones a un momento anterior al del acto impugnado, ni especificó la procedencia o no de dictar una nueva liquidación; todo ello, al considerar que no estábamos ante un vicio que permitiese la retroacción de las actuaciones, o en su caso, en los términos de la LGT actual, no permitía la aplicación del párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT y, por ello no podía sustituir sin más el acto dictado por otro nuevo, ya que ni estamos ante un defecto formal del acto ni tampoco ante una infracción procedimental; y esta consideración la ratificamos ahora... nos encontramos ante un vicio que afecta intrínsecamente al esquema liquidatorio del impuesto, alterando la relación jurídico tributaria en los términos que recoge la LIVA, así como la Directiva 2006/112/CE...

... no cabe duda de que, de liquidar la Administración anualmente, además de incumplir las normas ..., se está incidiendo en el principio de neutralidad que preside el impuesto, originando distintos efectos... Entre estos últimos se encuentran aquellos que afectan a la determinación de la infracción y sanción tributarias que en su caso pudiera corresponder. En los primeros, entre otros, no sólo se sitúan aquellos que afectan al devengo de las operaciones y su imputación al período correspondiente, sino también a las cuotas soportadas deducibles incluyendo la concreción en caso de aplicar la regla de prorata, rectificaciones de bases imponibles, y a las reglas del resultado de la liquidación del período y, por tanto, también a devoluciones, compensaciones o a los intereses de demora, ya sean a favor o no del obligado tributario...

Estas consideraciones, nos llevan a la conclusión de la correcta apreciación y fundamentación adoptada por el Tribunal Regional...

En primer lugar porque la liquidación dictada por la Inspección de los Tributos, como se manifiesta en el Acta A02, era definitiva, por lo que en ningún caso puede ser sustituida por otra que tenga carácter o naturaleza provisional.

En segundo lugar,...si la actuación del TEAR hubiera permitido emitir nueva liquidación, ello iría en contra del principio de seguridad jurídica, puesto que si la Inspección no ha realizado de forma adecuada las actuaciones de comprobación e investigación para acreditar adecuada y correctamente el importe de la deuda, los Tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones "sine die" otorgando a los órganos de Inspección la posibilidad de pronunciarse de nuevo y calificar de otra forma los hechos controvertidos, dando lugar en su caso a una nueva calificación que fuera más perjudicial para el interesado vulnerando así la prohibición de la reformatio in peius. La labor inspectora ha concluido, y no puede reabrirse un procedimiento ya concluso que iría contra los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico. ... todo ello sin perjuicio, por supuesto de que, si nos encontrásemos ante una liquidación provisional, definida en el artículo 101 de la LGT de 2003, debería estarse a los efectos que la anulación de las mismas se prevén en el ordenamiento jurídico.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/01/2010 de 24/11/2010

Unidad resolutoria: Sala especial de Unificación de Doctrina.

El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material. Retroacción de actuaciones.

La cuestión planteada por el Director General de Tributos se suscita respecto de la Resolución del Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de Junio de 2010 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA que hemos reproducido anteriormente.

El recurso ante la Sala Especial solicita pronunciamiento sobre:

1.º Que, en la medida en la que en el seno de la reclamación económico-administrativa no haya sido cuestionado por el interesado el carácter anual de la liquidación practicada, si ésta resulta anulada por cualquier otro motivo, procederá la práctica de una nueva liquidación...

2.º Que cuando se considere que el único vicio existente en la liquidación impugnada sea el de su carácter anual, no procederá la anulación de la liquidación dado que el vicio tiene carácter formal y la liquidación tiene todos los requisitos formales esenciales para alcanzar su fin y no produce indefensión a los obligados tributarios.

3.º Para el caso de que no se acepte el postulado inmediato anterior, que en el caso de que se anule una liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido exclusivamente por considerarse que hubieran debido practicarse tantas liquidaciones como periodos de liquidación fueron objeto de comprobación, procederá la práctica de las nuevas liquidaciones con aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.3 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Fundamentos de Derecho

Tercero. La distinción entre defectos o vicios de forma y de sustancia o materiales en el acto administrativo no es de claros y nítidos perfiles...

La naturaleza del requisito formal en abstracto como medio de exteriorizar la voluntad y, en definitiva, la sustancia del acto jurídico, se incorpora al moderno derecho administrativo identificándose principalmente con el procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración... por ello en ocasiones se distingue entre la forma en que se integra o produce la voluntad administrativa (procedimiento) y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta (documento escrito en que se plasma el acto administrativo).

Trasladando estos conceptos al acto administrativo más característico del derecho tributario (liquidación), el primer grupo de defectos formales estará constituido por todo aquello relacionado con el procedimiento

de elaboración del mismo (procedimiento tributario). Junto a los vicios procedimentales cabría hablar de otro tipo de vicios formales que afectan al propio escrito en el que se documenta dicha liquidación... (fecha, órgano autor del acto, datos del sujeto pasivo, firma del titular del órgano administrativo, indicación del carácter de la liquidación, plazos de ingreso, o el denominado pie de recurso en el que se indican los recursos, plazos, o señalamiento del órgano ante el que cabe impugnar dicho acto). Por lo general, los requisitos formales, cuya omisión o error en las mismas suelen ser a menudo objeto de impugnación por los particulares, tendrán las consecuencias que en cada caso resulten en función primordialmente de la indefensión que pudiera provocar en el interesado, pudiéndose en ocasiones, principalmente los de naturaleza documental, ser objeto de mera subsanación o convalidación.

Frente al vicio de naturaleza formal se contraponen el vicio sustancial o material caracterizado por estar relacionado intrínsecamente con la propia voluntad de la Administración autora del acto ... y cuya posible existencia surgirá al analizar la aplicación de la norma tributaria, es decir, la idoneidad de la norma al caso concreto...

No existe sin embargo una clara doctrina jurisprudencial ni sobre la distinción conceptual en el ámbito tributario de ambos, ni tampoco en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dichos requisitos...

Lo característico de los defectos formales es la indefensión que pueden provocar al contribuyente (siendo éste el criterio precisamente para provocar su anulabilidad), mientras que en los materiales el defecto suele incidir en la incorrecta aplicación o interpretación de la normas que definen y cuantifican el tributo...

Cuarto. Alega el Director General recurrente en relación con este punto que los vicios materiales son aquellos relacionados con las materias que el propio legislador considera esenciales en la configuración del tributo identificándolas con aquellas incluidas en la reserva de ley del art. 8.º de la LGT. Siguiendo con este razonamiento, cuando el defecto afecte al período liquidatorio, al tener generalmente un tratamiento o desarrollo a nivel reglamentario, no podría ser calificado como vicio material de la liquidación. Consecuencia de la naturaleza formal sería de aplicación el artículo 239.3 de la LGT...

...aun cuando en el IVA el Impuesto se devenga mediante repercusión por cada operación (de hecho en la terminología del impuesto el concepto de cuota devengada se identifica con la de cuota repercutida), la exigibilidad de la obligación tributaria principal a que se refiere el citado art. 21 de la LGT surge con ocasión de los correspondientes períodos de liquidación. ...Consecuencia de lo anterior es que el período incide de forma decisiva en el momento del nacimiento de la obligación tributaria ... Por ello, aun admitiendo la identificación del defecto material como el que afecta a los elementos reservados a ley formal, se llegaría a una conclusión similar dada la estrecha relación entre la exigibilidad del tributo con los períodos de liquidación.

Por todas las razones anteriores expuestas, esta Sala considera más adecuado el criterio expuesto relativo a la conceptualización del vicio material como el directamente relacionado con la aplicación de la norma tributaria dirigida a la determinación y cuantificación de la deuda tributaria, esté o no regulada dicha materia por ley formal.

Quinto. Cuestión distinta de la naturaleza formal o material del defecto en que se ha incurrido, es la relativa a la mayor o menor gravedad del perjuicio causado... al igual que en el vicio formal se valora el efecto

de indefensión grave ocasionado en el mismo... en el defecto material debe siempre tomarse en cuenta la gravedad del perjuicio ocasionado tanto respecto a las consecuencias, como respecto a la acción a desarrollar por la Administración para adecuar a Derecho su actividad concreta...

... del mismo modo que es evidente que el error o vicio incurrido no debe beneficiar nunca a quien lo ha ocasionado (en este caso la Administración), lo es también que la reacción del ordenamiento jurídico debe ser distinta en función del perjuicio efectivo ocasionado a un sujeto de derecho. De ahí que toda pretensión impugnatoria no sólo deba basarse en la mera infracción de una norma material o sustantiva, sino que debe existir una lesión efectiva en el derecho individual del sujeto, y es precisamente dicho derecho individual lesionado, el que al merecer protección por el ordenamiento jurídico, provocará y justificará la necesidad de una actuación administrativa dirigida a restituirlo. Por la misma razón, cuando el defecto incurrido no haya producido perjuicio alguno al interesado, la actuación administrativa dirigida a sanar dicho acto debería ser objeto de la máxima simplificación procedimental que el ordenamiento jurídico permita...

En todo caso hay que reconocer que el modo de proceder de la Administración no causó perjuicio alguno al recurrente, pues se atendió a la fecha de la factura y al trimestre correspondiente a efectos de la prescripción de la sanción, beneficiándose en cuanto al cómputo de intereses, al señalarse como día inicial el treinta de enero de 1993...

Sexto. En cuanto a la cuestión planteada relativa al pronunciamiento del órgano de revisión sobre la retroacción de actuaciones...

Entrando en la cuestión planteada, expone el recurrente que partiendo de la naturaleza formal del vicio incurrido, es de plena aplicación la regla contenida en el art. 239,3 de la LGT, el cual dispone que: La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Lo primero que debe analizarse para poder plantear la posible aplicación de dicho precepto es la existencia o no de indefensión en el obligado tributario como consecuencia de la liquidación anual practicada, dada la referencia expresa a la indefensión que hace el art. 239 de la LGT.

Los casos de indefensión en el ámbito administrativo pueden encuadrarse principalmente en dos grupos: El primer grupo hace referencia a cualquier situación que haya impedido al administrado conocer la causa o fundamentación de la actuación administrativa o incluso desconocimiento de la propia voluntad administrativa (incumplimiento del deber de resolver)...

Un segundo grupo hace referencia a aquellos casos en que se priva al administrado del derecho a exponer o a probar las razones que le asisten...

Pues bien, en el supuesto del que dimana este expediente resulta indudable que ni se ha producido una privación del derecho a alegar... ni por otro lado, por el hecho de haber practicado la liquidación por período anual en vez de trimestral, puede sostenerse racionalmente que se haya privado al interesado de conocer los motivos por los que era practicada la liquidación tributaria...

Por tanto, considerando que no se ha producido indefensión y además el vicio determinante en este caso debe ser calificado como de naturaleza material, no es posible continuar por la línea argumental del centro directivo recurrente dado que dicha norma (art. 239 LGT) contempla la concurrencia de defectos formales que a su vez hubieran provocado indefensión en el contribuyente.

Séptimo. Añade el recurrente, no obstante, que... debe interpretarse la argumentación en el sentido de que la retroacción prevista en dicho precepto no es excluyente y que la retroacción de las actuaciones procede también tratándose de vicios o defectos de naturaleza no formal.

Lo primero que debe apuntarse es que de los términos de la exposición argumental del recurso en este punto, parece desprenderse que se está confundiendo la retroacción que pueda acordarse en ocasiones por un Órgano de reclamación, con la retroacción o reposición que de forma objetiva se produce cuando se anula o reforma un acto por aplicación de las normas generales de la actuación administrativa, como luego se analizará en detalle. Cuando un Tribunal Económico-Administrativo declara la nulidad de un acto de gestión tributaria sin pronunciamiento expreso sobre la retroacción, la Administración siempre está facultada (y obligada) a actuar en ejecución del mismo en un sentido o en otro. Si todavía es posible hacer efectivo el crédito tributario total o parcialmente, deberá desarrollar una actuación dirigida a ese fin... Si por el contenido del fallo, ya no es posible dictar una nueva liquidación (por ejemplo, la cuestión planteada era exclusivamente la deducibilidad de un gasto o una deducción y se admite su deducibilidad), la Administración también debe actuar en ejecución de fallo anulando expresamente la liquidación...

debemos por tanto afrontar la interpretación correcta y la limitación concreta de la aplicación de la regla contenida en el art. 239 de la LGT, y en especial, la naturaleza excluyente o no de dicha regla; ...

Con carácter previo debe señalarse que uno de los principios tradicionales de la organización de la Administración tributaria ha sido la de separación de funciones entre los órganos de gestión o aplicación de los tributos, y la de los órganos encargados de resolver sobre las reclamaciones que contra ellos se susciten.... No obstante lo anterior, la actuación de los Tribunales en materia de reclamación ha venido tradicionalmente teñida de una cierta naturaleza ejecutiva en cuanto es común que sus fallos no sólo se limiten a declarar la validez o ineficacia de los actos sometidos a revisión, sino que con frecuencia se extienden a adoptar medidas relativas a la ejecución de sus propio fallos, indicando actuaciones concretas a la Administración como puede ser la de ordenar la práctica de liquidaciones, o incluso limitar su actuación prohibiendo la emisión de una nueva.

La razón de esta práctica de los órganos económicos-administrativos es debida a los arts. 40 y 101 del reglamento de procedimientos económico-administrativos de 1996

Sin embargo, la nueva Ley General Tributaria en su artículo 239 contempla sólo el supuesto de defectos formales que provoque indefensión en cuyo caso dispone que se ordenará la retroacción de las actuaciones

al momento en que se produjo el defecto formal...porque el vicio formal incurrido por la Administración, potencialmente puede haber afectado al proceso de formación de la voluntad administrativa...

Por ello,... en el acto anulado por vicios materiales, la resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que comporta la anulabilidad declarada, siendo innecesario declarar retroacción alguna...

Por dicha razón no puede acogerse la tesis expuesta por el Director General de Tributos...

Octavo. Solicita el Director General de Tributos que... esta Sala Especial debería pronunciarse, en aras a la seguridad jurídica, sobre:

- si la retroacción de actuaciones por el Tribunal debe extenderse al momento anterior al de formalización de la nueva propuesta de liquidación.
- si procedería el trámite de audiencia, o de otro tipo, a los interesados exclusivamente en un momento inmediato anterior a aquel en el que se dicte el nuevo acuerdo de liquidación.
- si los órganos comprobadores podrían directamente dictar el correspondiente acuerdo y notificarlo a los obligados tributarios.

Anteriormente, ... se advertía que en ningún caso el error o vicio cometido debe beneficiar a quien lo ha ocasionado y perjudicar a la otra parte cuando el acto se reforme o sustituya (*reformatio in peius*). También se señalaba que en aquellos casos en que el perjuicio no es relevante o inexistente la actuación administrativa no debería ser igual que cuando existiera una lesión efectiva producida en el administrado, en cuyo caso la audiencia al interesado sería preceptiva;...

Por ello, la actuación a desarrollar dependerá de las circunstancias del caso, y en especial, de si la documentación derivada de las actuaciones de comprobación ya desarrolladas unida a la información que le consta a la propia Administración, permita determinar las bases trimestrales sin necesidad de iniciar nuevas actuaciones de comprobación.

Por todo lo anterior,...

- Si la rectificación consecuencia de practicar liquidaciones trimestrales supone una menor cuantía a ingresar ... dicha menor cuantía prevalecerá en todo caso en beneficio del obligado tributario.
- Si la rectificación de los períodos de liquidación supone una mayor cuantía a ingresar ... no podrá exigirse una cantidad mayor de la resultante por liquidación anual, prevaleciendo la compensación global anual practicada en la liquidación originaria.
- En cualquier caso, si como resultado de practicar liquidación por períodos trimestrales resultara un mayor importe de intereses de demora no podrá exigirse una cuantía superior que la que resultara de haberse practicado la liquidación anual.

Obviamente, si la Administración no pudiera disponer de los datos necesarios para poder practicar liquidaciones por periodos trimestrales será imprescindible iniciar una nueva comprobación ante el obligado tributario...

Décimo. La última cuestión planteada estriba en determinar si la Administración, habiendo errado anteriormente al dictar liquidación en la aplicación o interpretación correcta de la norma tributaria, y acordada la anulación de la misma, conserva la facultad de dictar otro nuevo acto de liquidación en sustitución del anulado... A favor de la tesis positiva menciona el art. 66,3 del Reglamento de Revisión según el cual «Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido».

En cuanto a la legitimación concreta que asiste a la Administración tributaria para practicar una nueva liquidación en sustitución de la anulada anteriormente, debe partirse de la distinción conceptual entre la obligación tributaria y la liquidación dictada como consecuencia de aquélla. Mientras subsista la obligación tributaria, la Administración tendrá derecho a practicar liquidación para hacer efectivo, líquido y exigible dicho crédito;... Incluso una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar, para determinadas cuantías puede subsistir temporalmente la obligación tributaria, permitiendo su exacción por vía penal.

Pues bien, cuando un Tribunal Económico declara la nulidad de una liquidación, salvo que la anulación sea consecuencia precisamente de declararse en el fallo la inexistencia de la obligación tributaria..., dicha anulación tendrá efectos sobre el acto administrativo de liquidación, pero no puede extenderse a la obligación tributaria subyacente...

... se deduce con claridad que la Administración tributaria, no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada...

Duodécimo. Podemos pues concluir de forma resumida respecto a las cuestiones planteadas, en aras de poder afrontar la solicitud de unificación de doctrina planteada, del siguiente modo:

1. El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material.
2. Los Órganos económico-administrativos no están obligados a pronunciarse sobre la retroacción fuera de los supuestos de defectos formales que puedan provocar indefensión.
3. En caso de previa anulación de liquidación por los órganos de revisión, la Administración tributaria conserva la acción para practicar liquidación tributaria y para realizar cuantas actuaciones sean necesarias para ello en cumplimiento de sus fines con los límites a su actuación derivados de la prescripción y de la prohibición de *reformatio in peius*.



Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución 00/6429/2008 de 23/03/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 11.

Procedimiento inspector. Documentación de las actuaciones. Diligencias: requisitos para tener efectos interruptivos de la prescripción.

Las diligencias suscritas en un procedimiento, en las que se hace constar la mera entrega del poder de representación, si bien reflejan actuaciones necesarias para el procedimiento, no son documentos que sirvan para determinar la deuda tributaria y por tanto no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción.

Fundamentos de Derecho

CUARTO: La siguiente cuestión que alega X, S.A. es que la comunicación de inicio de actuaciones de ITPAJD y la única diligencia incoada en el procedimiento, ni siquiera requieren a la entidad para que aporte documentación alguna, por lo que no tienen virtualidad para interrumpir la prescripción...

Por tanto, debemos examinar la virtualidad interruptiva de la prescripción de la comunicación de inicio de las actuaciones y de la diligencia de 5 de octubre de 2005.

La interrupción del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación está regulada en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003, y dicho plazo de interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria...

En el presente supuesto, la diligencia de 5 de octubre de 2005 sólo recoge la aportación de los documentos de representación que, si bien son necesarios en el procedimiento, no son documentos que sirvan para determinar la deuda tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 27 de abril de 2009, recaída en el recurso número 8501/2003): “La diligencia que, según la sentencia recurrida, conforma el epicentro del tema debatido no ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria porque no se puede considerar acto relevante para el procedimiento de inspección que se contempla, en la medida en que adolece de inconsistencia objetiva, esto es, no documenta actuaciones “conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto” que es lo que exige el artículo 66.1 a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción...”

Como ha señalado esta Sala en sentencia de 11 de febrero de 2002, las actuaciones inspectoras levantadas al objeto mero de constatación pero que no contienen acto alguno encaminado a la comprobación administrativa tributaria, son actuaciones carentes de la verdadera y propia significación de actuación inspectora”.

Por tanto, debe este Tribunal concluir que la diligencia de 5 de octubre de 2005 no tienen virtualidad interruptiva de la prescripción puesto que no documenta actividades tendentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/46/2010 de 15/09/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 1ª.

Devengo de intereses de demora en la liquidación derivada de un acta de disconformidad.

La Resolución supone un cambio de criterio –y así lo declara- respecto de su anterior doctrina en relación con el periodo de tiempo por el que deben liquidarse intereses de demora en caso de actas firmadas en disconformidad.

Fundamentos de Derecho

QUINTO: La última de las cuestiones que plantea el expediente se refiere al devengo de intereses de demora en la liquidación derivada de un acta de disconformidad.

El acuerdo de liquidación, dictado el 30 de noviembre de 2009, toma esta fecha como fecha límite para el devengo del interés de demora. El recurrente señala en sus alegaciones que el artículo 191 del Real Decreto 1065/2007 en su apartado 2º contiene reglas específicas para el cálculo del interés de demora y establece que siendo el acta de disconformidad, éste se calculará hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones...

Este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado sobre esta cuestión en resoluciones anteriores en las que estimaba las pretensiones del recurrente y admitía como fecha límite para el cómputo del interés de demora, en el caso de liquidaciones derivadas de actas en disconformidad, la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones...

SEXTO: No obstante lo anterior, observado el incremento de la litigiosidad que se está produciendo en torno a esta cuestión, provocada en parte por la propia redacción de la norma reglamentaria, este TEAC ha procedido a reexaminar esta cuestión, concluyendo la Sala que resulta más acertado entender, en relación con la interpretación que debe darse a los apartados 1º y 2º del mencionado artículo 191 del RD 1065/2007, que ambos apartados no se contradicen, sino que contienen la norma para el cómputo de los intereses de demora fijando la fecha de finalización en dos momentos distintos de manera que cada uno de los apartados se refiere a una fase procedimental distinta: la fase de liquidación y la fase de elaboración de la propuesta. De este modo, el artículo 191 contiene en su primer apartado, la norma para el cómputo de los intereses de demora devengados al practicar la liquidación tributaria, mientras que el apartado 2º contiene la norma para el cálculo de los intereses devengado a la fecha de elaboración de la propuesta contenida en el acta.....

SEPTIMO: Trasladando la teoría sobre los intereses de demora que acaba de exponerse, al supuesto de una regularización practicada por la Inspección, el devengo del interés de demora se extenderá hasta la fecha en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, con el límite del artículo 150.3 de la LGT, tal y como señala expresamente el apartado 1º del artículo 191 del RD 1065/2007: “1. La liquidación derivada

del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.”

Mientras que, de acuerdo con la interpretación ahora defendida, el párrafo 2º del mencionado artículo 191 se refiere al término final del devengo de los intereses de demora en las actas, que no son más que una propuesta de regularización (artículo 143 de la LGT) y contiene las normas para el cómputo de los intereses de demora a incluir entre los tres tipos de actas.,

Según el ya citado artículo 191.2 del RGGI, entiende el TEAC que el cálculo de los intereses reflejado en el acta, es una propuesta que deberá en algunos casos ser rectificada cuando se dicte el acto de liquidación, para así poder dar cumplimiento efectivo a lo prevenido en el apartado 1º del mismo artículo 191 que establece que los intereses de demora se calcularán hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, siempre que ésta se practique dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, pudiendo diferenciar los siguientes supuestos:

- Tratándose de actas con acuerdo y actas en conformidad, en las que los intereses de demora deberán calcularse hasta la fecha en la que previsiblemente se va a dictar el acto de liquidación de forma tácita. Si el Inspector Jefe dicta expresamente la liquidación y, la fecha de ésta no coincide con la prevista en el acta, al dictarse la liquidación deberá rectificarse el importe de los intereses de demora calculados en la propuesta para adecuarlos a la fecha en la que se haya dictado la liquidación.
- En cuanto a las actas de disconformidad, en las que al no conocerse la fecha en la que el Inspector va a dictar la liquidación derivada de la misma, el cálculo de los intereses se efectúa hasta la finalización del plazo de alegaciones posterior a la formalización del acta. Posteriormente al practicar la liquidación será necesario rectificar el cálculo de intereses de demora contenido en las propuestas, pues los intereses se calcularán hasta la fecha en que se dicte el acuerdo de liquidación y éste se dictará generalmente en fecha distinta a la finalización del plazo de alegaciones.



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
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 1 de julio de 2010

Asunto: C-35/09

Partes: *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate contra Paolo Speranza*

Síntesis:

«Impuestos indirectos – Impuesto sobre el aumento del capital social – Artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335/CEE – Normativa nacional que exige la inscripción del acto de aumento de capital social de una sociedad – Obligación solidaria de pago del impuesto que recae sobre la sociedad beneficiaria y el notario – Inexistencia de aportación efectiva de capital – Limitación de los medios de prueba»

1. Comentario

La sentencia resuelve la decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Italiano (Corte Suprema di Cassazione) en torno a la interpretación del artículo 4.1.c) de la Directiva 69/335/CEE, sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y el principio de proporcionalidad, para decidir sobre la compatibilidad de una norma tributaria italiana que establece la responsabilidad solidaria del notario ante quien se celebra el acto de aumento del capital social de una sociedad que debe ser inscrito.

La sentencia es importante por varias cuestiones.

En primer lugar, porque ratifica que los principios generales del derecho comunitario no sólo afectan a aquellas situaciones transfronterizas en las que mayor incidencia tiene la creación del mercado interior comunitario. También en aquellas situaciones que pueden denominarse ‘puramente internas’ el derecho comunitario y que derivan de la aplicación de la normativa de la Unión deben respetarse dichas exigencias.

Sobre esta base, el TJUE llega a analizar la proyección del principio de proporcionalidad sobre determinadas medidas tributarias recogidas en el ámbito del Impuesto sobre Operaciones Societarias en el ordenamiento tributario italiano fundamentalmente en el ámbito de los condicionantes para el ejercicio del derecho de prueba por parte de los obligados tributarios, aunque finalmente no llega a utilizarlo para la determinación de la incompatibilidad de la medida tributaria.

De esta forma, el Tribunal considera que la restricción de la prueba prevista en el derecho interno para poder acreditar que no ha tenido lugar la aportación efectiva del aumento de capital acordado por una sociedad incide en la efectividad de las normas tributarias comunitarias, que establecen claramente que el hecho imponible del impuesto recae sobre la efectiva aportación de capital, aunque el devengo se produzca con anterioridad en el momento de la formalización del acuerdo para su aportación de capital. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.

El Tribunal reconoce sin ambages que la responsabilidad tributaria constituye una garantía personal de la deuda tributaria así como una simplificación técnica para el cobro de la deuda. Pero que, desprovista de la imprescindible acción de regreso, el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria supone modificar la estructura del impuesto y el ámbito de sus exenciones, así como el destinatario último de su carga, que debe ser el sujeto pasivo. Sin embargo, el Tribunal considera que el notario italiano dispone de dicha medida así como de la facultad para negarse a la celebración del acto si las partes no han depositado el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos a tales actos, por lo que no procede considerar a la medida garantista consistente en el señalamiento de una responsabilidad tributaria solidaria como contraria a las exigencias de la Directiva.

2. Antecedentes

En Italia, el impuesto sobre operaciones societarias se aplica a los actos sujetos a inscripción registral obligatoria y a aquellos cuya inscripción registral se solicite voluntariamente. Entre éstas, son objeto de inscripción las operaciones de aumento de capital tras su homologación, estando sujetas a un impuesto equivalente al 1% del aumento acordado.

Sin embargo como el IOS tiene naturaleza de un impuesto sobre actos jurídicos, carece de relevancia a efectos de devengo del impuesto el hecho de que la aportación se realice o no.

En virtud del artículo 38 del texto refundido italiano, la nulidad o la anulabilidad del acto no exime de la obligación de pagar el impuesto, el cual, una vez ingresado, únicamente puede ser devuelto cuando adquiera fuerza de cosa juzgada una sentencia civil que declare la nulidad o que anule el acto por causa no imputable a las partes. En consecuencia, queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria declare a efectos prejudiciales la nulidad del acto, facultad reconocida

con carácter general a los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria por el artículo 2, apartado 3, del Decreto legislativo nº 546, de 31 de diciembre de 1992.

Además, el artículo 57.1 y 2 determina que junto con la sociedad beneficiaria del aumento de capital, está obligado con carácter solidario al pago del impuesto el funcionario público que ha formalizado el acta. Si bien, conforme al artículo 28 sw I Ley del Notariado, el notario está facultado para negarse a formalizar los actos que se le solicitan «si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos al acto».

Con dichos antecedentes normativos nacionales, una sociedad italiana acuerda por junta general su transformación en sociedad anónima y aumentar su capital social el 30 de julio de 1993, acta autorizada por un notario italiano, el Sr. Speranza. En el acta se indica que uno de los socios de la sociedad había suscrito íntegramente el aumento de capital mediante aportación de acciones de una sociedad eslovena. Tras la homologación del acuerdo, el Ufficio del Registro de Padua remitió un requerimiento de pago de 578.102.000 ITL –298.565 euros, aproximadamente– tanto a la sociedad LEJA como al Sr. Speranza, en su calidad de notario. Ante dicho requerimiento, el notario interpuso un recurso que fue desestimado en primera instancia y modificado en apelación. Tanto el Ministerio como la Agencia Tributaria italiana interpusieron recurso de casación por infracción e incorrecta aplicación del texto refundido.

El Sr. Speranza alegó que el aumento de capital no se llevó a cabo porque el socio de la sociedad nunca pudo aportar las acciones de la sociedad eslovena, provocando además la insolvencia de la sociedad italiana. Además alegó la quiebra del derecho comunitario, al establecerse la posibilidad de gravamen de la operación de aumento de capital aunque no se realice una aportación efectiva, y, por otra, la obligación solidaria del notario autorizante.

A pesar de que la Corte Suprema de Cassazione consideraba correcto admitir la casación de la sentencia de segunda instancia, albergaba dudas en torno a la compatibilidad de la normativa nacional con la Directiva Comunitaria, en particular los artículos que establecen la sujeción a gravamen del mero acuerdo de aumento de capital (arts 38 y 4.a)5.baremo del Anexo) y de la declaración de responsabilidad solidaria del notario (art 57).

3. Cuestiones planteadas

1. ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], según el cual estará sujeto al impuesto sobre las aportaciones el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en el sentido de que debe tributar la aportación efectiva y no el mero acuerdo de aumento de capital que quede en sustancia sin ejecutar?
2. ¿Ha de interpretarse el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva [69/335], en el sentido de que el impuesto debe gravar de modo exclusivo a la sociedad beneficiaria de la aportación pero no al funcionario público que formaliza o autoriza el acto?
3. ¿Son, en cualquier caso, conformes al principio de proporcionalidad los medios de impugnación ofrecidos por la normativa italiana al funcionario público, habida cuenta de que el artículo 38 del

[texto refundido] establece la irrelevancia de la nulidad o anulabilidad del acuerdo de aumento de capital y permite obtener la devolución del impuesto pagado únicamente tras una sentencia civil de nulidad o anulación con fuerza de cosa juzgada?»

4. Fallo

1. Los artículos 4, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, han de interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento del capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria. Si, en el momento en que se formaliza dicho acto, no se ha realizado aún la aportación efectiva de los bienes y si no existe certeza de que ésta tendrá lugar, el Estado miembro interesado no puede exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto. El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil.
2. La Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, debe ser interpretada en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad solidaria al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social, siempre que este funcionario público tenga reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación.

5. Fundamentos de la sentencia

A pesar de las alegaciones del Gobierno Italiano en contra de la aplicación de un principio general de derecho comunitario a una situación puramente interna, el TJUE considera que, las exigencias derivadas de la protección de los principios generales reconocidos en el ordenamiento jurídico de la Unión vinculan también a los Estados miembros cuando aplican la normativa de la Unión, de lo que resulta que estos últimos están obligados, en lo posible, a aplicar dicha normativa de modo que no se menoscaben tales exigencias (sentencia de 27 de junio de 2006, Parlamento/Consejo, C-540/03, Rec. p. I-5769, apartado 105 y jurisprudencia citada).

En relación con la primera cuestión, el Tribunal recuerda que el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones consiste precisamente en la propia aportación de los bienes mediante la que se produce el aumento del capital social de una sociedad, y no una operación o formalidad previa de cualquier tipo (sentencia de 30 de marzo de 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Rec. p. I-3009, apartado 27). (p 32),

aunque la Directiva no precisa en qué momento se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones (sentencia de 17 de octubre de 2002, ESTAG, C-339/99, Rec. p. I-8837, apartado 49) (p. 33). De ahí que, los Estados miembros pueden exigir que el pago de dicho impuesto se realice bien tras la aportación efectiva de los bienes, bien al mismo tiempo que ésta e, incluso, bien en un momento anterior a la aportación, siempre que ésta tenga carácter cierto (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartado 50) (p. 34).

Por ello, concluye el Tribunal, “el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 no se opone a que un Estado miembro señale la inscripción del acto de aumento de capital de una sociedad como el momento en que se produce el hecho imponible del impuesto sobre las aportaciones, siempre que se mantenga la relación entre la percepción de este impuesto y la aportación efectiva de los bienes a la sociedad beneficiaria (véase, en este sentido, la sentencia ESTAG, antes citada, apartados 49 y 50)” (p. 35).

Los Estados no pueden exigir el pago del impuesto sobre las aportaciones hasta que dicha aportación adquiera carácter cierto, aunque en el presente caso la prueba documental aportada en apoyo de la solicitud de registro indicaba que la aportación de los bienes ya se había realizado o que, cuando menos, tenía carácter cierto (p. 37).

Sin embargo, al poner de manifiesto posteriormente que, como consecuencia de un fraude, la aportación efectiva de bienes no se había producido, en realidad, en el momento de dicha inscripción y que, con toda seguridad, no se realizaría, debía llegarse a la conclusión de que “, no podía reclamarse el pago del impuesto sobre las aportaciones.” (p. 38).

Sin embargo, dicha conclusión no podía alcanzarse conforme a lo previsto en el ordenamiento tributario italiano, pues el devengo del impuesto y su exigibilidad ya se había producido y sólo podía obtenerse la devolución del mismo cuando se acreditara ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de este acto (p. 39).

El Tribunal reacciona frente a esta condición alegando el principio de efectividad del derecho comunitario frente a la alegada autonomía procedimental de los Estados: “una modalidad procesal establecida por el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, Rec. p. I-0000, apartado 17 y jurisprudencia citada)” (p.41).

Y de ahí enlaza el principio de efectividad con la garantía de la tutela judicial efectiva de los derechos que los justiciables deducen del Derecho de la Unión: Dicha exigencia se aplica tanto a lo que atañe a la designación de los tribunales competentes para conocer de las demandas basadas en dicho Derecho como a cuanto se refiere a la definición de la regulación procesal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-0000, apartado 49 y jurisprudencia citada).

Y en este sentido, el Tribunal indica que, a pesar de que los órganos jurisdiccionales nacionales –tributarios– puedan declarar a efectos prejudiciales la nulidad de los actos y de este modo puedan evitar el pago de un impuesto, al no ser éste exigible (p. 44), de la petición de decisión prejudicial formulada se deduce que “queda excluida la posibilidad de que el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria pueda declarar a

efectos perjudiciales la nulidad, de forma que la nulidad o la anulabilidad del acto mediante el cual se inscribe la aportación, no libera al sujeto pasivo, en virtud del artículo 38 del texto refundido, de la obligación de pagar el impuesto en cuestión.” (p. 45). En este supuesto, carece de todo *efecto útil* el recurso interpuesto ante los órganos jurisdiccionales italianos competentes en materia tributaria con el fin de oponerse a la recaudación de un impuesto que con arreglo a la Directiva 69/335/CEE no es exigible, a pesar de que los recursos similares frente a otros impuestos pueden permitir al sujeto pasivo liberarse de la obligación de pagar un impuesto no debido. (p. 46).

Por ello concluye el TJCE que “una normativa nacional que únicamente admite, como medio de prueba para demostrar ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia tributaria que no ha tenido lugar la aportación efectiva correspondiente al aumento de capital acordado por una sociedad, la acreditación de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declare la nulidad de la inscripción del aumento o que la anule, de forma que el impuesto sobre las aportaciones debe, en cualquier caso, pagarse, no siendo posible obtener su devolución sin acreditar tal sentencia civil, hace imposible en la práctica o, cuando menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por la Directiva 69/335.” (p.47), sin que sea necesario acudir al principio de proporcionalidad para configurar dicha conclusión.

En relación con la segunda cuestión planteada, el TJUE debe resolver si el artículo 4, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 se opone a que se atribuya la condición de sujeto obligado al pago del impuesto sobre las aportaciones, además de a la sociedad beneficiaria, al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento del capital social.). En este sentido, considera que la responsabilidad solidaria del funcionario público constituye tanto una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria por la sociedad beneficiaria de dicho aumento como una medida dirigida a simplificar la percepción del impuesto sobre las aportaciones (p. 53).

En este ámbito, el TJUE sigue la argumentación del Abogado General que indica que la Directiva 69/335 no persigue armonizar las modalidades de recaudación del impuesto sobre las aportaciones, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria por el deudor y simplificar la percepción de este impuesto (p. 52). De ahí concluye que la Directiva no se opone en principio a que un Estado miembro atribuya una responsabilidad al funcionario público que haya formalizado o autorizado el acto de aumento de capital.

Sin embargo, el TJUE acude al principio de proporcionalidad para considerar que el hecho de hacer a un funcionario público responsable solidario del pago del impuesto sobre las aportaciones iría más allá de lo necesario para asegurar los objetivos mencionados en los apartados 52 y 53 de la presente sentencia si este funcionario público no tuviera reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación (56). Y ello sobre la base de que anular dicha acción de reembolso determinaría dejar exenta de facto a la sociedad sujeto pasivo fuera del alcance de los supuestos de exención permitidos por la Directiva (p. 55). Sin embargo, el Tribunal considera que la Ley del Notariado italiana faculta al notario para negarse a formalizar los actos que se le solicitan si las partes no depositan el importe de los impuestos, honorarios y gastos relativos a tales actos y, por la otra, que el notario tiene reconocido el derecho de ejercitar una acción de repetición contra la sociedad beneficiaria de la aportación, por lo que la normativa italiana juzgada no resulta incompatible con el derecho comunitario (p. 58).

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 29 de julio de 2010

Asunto: C-40/09

Partes: *Astra Zeneca UK Ltd Y Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículo 2, punto 1 – Concepto de “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” – Vales de compra entregados por una sociedad a sus empleados como parte de la retribución de éstos»

1. Comentario

La sentencia incide de nuevo en la incidencia sobre el IVA de los vales de compra entregados por una empresa a sus empleados como parte de su retribución, y que ya fuera tratada en otras sentencias anteriores, entre otras en la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Appel and Pear Development*.

El Tribunal soluciona las dudas planteadas con el análisis del concepto prestación de servicios realizada a título oneroso y su aplicación al supuesto consistente en la entrega de un vale de compra por una sociedad a sus empleados como parte de retribución de éstos.

En este caso, el Tribunal de Justicia considera que la entrega de vales intercambiables por productos constituye una entrega sujeta al IVA porque concurren todas las exigencias de la sujeción:

- existe contraprestación, porque los empleados renuncian a una parte de su retribución en metálico a consecuencia del uso de dichos vales.
- Existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra y la parte de la retribución en metálico a la que los trabajadores renuncian.

2. Antecedentes

La Sociedad Astra Zeneca, del sector farmacéutico ofrece a sus empleados no sujetos pasivos del IVA una retribución consistente en una parte anual denominada «fondo Advantage» que comprende una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de modo que cada ventaja social elegida por un empleado da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios, con un valor nominal de 10 libras esterlinas, aplicándose el descuento al fondo del empleado por un importe inferior (entre 9,25 y 9,55 libras).

Astra Zeneca presentó sus declaraciones de IVA partiendo de la base de que no estaba obligada a facturar el IVA repercutido al entregar los vales de compra a sus empleados, pero tampoco podía deducir el IVA soportado por ella al adquirir los vales.

Sin embargo, posteriormente consideró que como el coste de la adquisición de dichos vales formaba parte de los gastos generales de la empresa, era preciso permitirle que dedujera el IVA soportado en dicha adquisición, sin exigirle que facturase el IVA repercutido en la entrega de esos vales a sus empleados, ya que tal entrega no se realizaba a título oneroso, por lo que solicitó la pertinente devolución del IVA soportado en dichos vales.

La administración británica denegó en primer lugar el derecho a la deducción del IVA soportado por Zeneca; y en segundo lugar consideró que podía deducir el IVA soportado con la adquisición de los vales de compra pero que, en dicho caso, estaba obligada a contabilizar el IVA correspondiente a la entrega de los vales de sus empleados, puesto que, o bien se entregaban a título oneroso, descontándose del fondo del empleado, o bien se ponían a disposición de los empleados para fines ajenos a la actividad empresarial. De ahí que se denegara la devolución y, en cambio, practicaran una liquidación cautelar del IVA repercutido pendiente de pago. Presentado recurso ante el órgano jurisdiccional competente (VAT and Duties Tribunal), éste decide plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

1. En las circunstancias que concurren en el presente asunto, en el supuesto de que se reconozca a un empleado, con arreglo a las condiciones de su contrato de trabajo, la posibilidad de percibir parte de su retribución en forma de un vale de compra de determinado valor nominal, ¿debe interpretarse el **artículo 2, punto 1**, [de la Sexta Directiva] en el sentido de que la entrega de un vale de estas características a su empleado por parte del empresario constituye una prestación de servicios a título oneroso?
2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el **artículo 6, apartado 2, letra b)** [de la Sexta Directiva] en el sentido de que exige que la entrega del vale a su empleado por parte del empresario con arreglo al contrato de trabajo se considere prestación de servicios, cuando dicho vale esté destinado a ser utilizado por el empleado para atender a sus necesidades privadas?
3. En el supuesto de que la entrega del vale no constituya ni una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, [de la Sexta Directiva] ni una prestación de servicios de las contempladas en el artículo 6, apartado 2, letra b), [de dicha Directiva] ¿debe interpretarse el **artículo 17, apartado 2** [de esta Directiva] en el sentido de que permite que el empresario exija la devolución del IVA soportado por él en la adquisición y la entrega del vale a su empleado con arreglo al contrato de trabajo, cuando dicho vale esté destinado a ser utilizado por el empleado para atender a sus necesidades privadas?»

4. Fallo

El artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse

en el sentido de que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el impuesto sobre el valor añadido, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

5. Fundamentos de la sentencia

En relación con la primera pregunta, el Tribunal recuerda que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al mencionar en su artículo 2, relativo a las operaciones sujetas al impuesto, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir, en su artículo 4, apartado 1, como «sujeto pasivo» a quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, englobando el concepto de actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Dicho concepto se considera en sí mismo, con independencia de sus fines y resultados (p. 23).

Con dicho planteamiento, el Tribunal considera que la Sociedad Astra Zeneca desarrolla una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico (p. 24).

La entrega de dichos vales a los empleados les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios, lo que impide su consideración como entregas de bienes, puesto que no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien. De este modo, la calificación correcta de los mismos a efectos de la Sexta Directiva del IVA es la de prestaciones de servicios, en atención a su definición de cierre de la Directiva (26).

A continuación analiza la onerosidad de la prestación, recordando que, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (27) y que su base imponible consiste en el valor subjetivo realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.

A juicio del Tribunal, existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales (p. 29). Dicha relación directa se traduce en que el ejercicio de la opción a recibir los vales se traduce en la renuncia a una parte de la retribución en metálico, aplicando un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción. (p. 30). Dicho descuento se expresa en dinero y constituye una parte de la retribución en metálico de los empleados, contraprestación que recibe realmente la empresa Astra Zeneca. Además, los empleados de Astra Zeneca que reciben los cheques acaban soportando efectivamente el IVA, pues en el descuento aplicado a la retribución está incluido el precio de dichos vales y la totalidad del IVA que los gravó.

Cuando un empleado quiere utilizar estos vales, le basta con entregar los vales, que incluyen el IVA, al comerciante o prestador de servicios de que se trate para recibir a cambio los bienes o servicios que

haya escogido, teniendo presente que el precio de tales bienes o servicios, IVA incluido, fue abonado por dicho empleado en el momento en que optó por recibir los vales de compra de que se trata a cambio de renunciar a una parte de su retribución, y que el comerciante o el prestador de servicios no abonará a Hacienda el IVA correspondiente a dichos bienes o servicios hasta el momento en que el empleado los canjee por sus vales. (p. 33).



Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de julio de 2010

Asunto C-70/09

Partes: *Alexander Hengartner, Rudolf Gasser y Landesregierung Vorarlberg*

Síntesis:

«Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra – Arrendamiento de un coto de caza – Impuesto regional – Concepto de actividad económica – Principio de igualdad de trato»

1. Comentario

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por la delimitación espacial/personal que ofrece del alcance de las libertades fundamentales, en particular en relación con su aplicación a los nacionales suizos, en atención a los Acuerdos firmados por la confederación Helvética y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, en particular el acuerdo sobre libre circulación de personas de 21 de junio de 1999, que confieren un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes Contratantes, así como facilitar la prestación de servicios en los territorios respectivos y en particular la liberalización de los de corta duración.

Dicho acuerdo incluye también el principio de interdicción de la discriminación por razón de nacionalidad.

El litigio versa sobre la exigencia de un impuesto sobre el arrendamiento de cotos de caza regulado por la LGBl 28/2003, del Land de Vorarlberg en Austria. El impuesto se calcula en virtud de la renta anual del coto arrendado, añadiendo cualquier otra prestación accesoria pactada contractualmente. Sin embargo, el tipo de gravamen es distinto para los residentes en Austria y los ciudadanos de la Unión, y para el resto, siendo el primero el 15% y para el resto, el 35%.

El TJUE delimita la interpretación del Acuerdo de la interpretación del derecho comunitario. Respecto del primero, acude a los criterios interpretativos contenidos en el artículo 31 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados y no a los criterios de interpretación homogénea del derecho comunitario formulados por el TJCE.

Asimismo, reconoce que a diferencia del derecho comunitario, el Acuerdo no permite que los destinatarios de servicios se beneficien del principio de no discriminación en el marco de la aplicación de las normas tributarias relativas a las transacciones comerciales que tienen por objeto una prestación de servicios, y siendo que la confederación Suiza no forma parte del mercado interior de la Comunidad, sus nacionales no se benefician del principio de igualdad de trato que se proyecta sobre la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento, por lo que dichos preceptos del Tratado de la Unión Europea no resultan de relevancia para la resolución del conflicto.

2. Antecedentes

El 8 de enero de 2002, los Sres. Hengartner y Gasser, nacionales suizos que se reúnen periódicamente en el territorio del Land de Vorarlberg para cazar, celebraron con una sociedad de caza un contrato de arrendamiento de un coto de caza sito en Austria por una duración de seis años, a saber, el período comprendido entre el 1 de abril de 2002 y el 31 de marzo de 2008. La renta anual se fijó en la cantidad de 10.900 euros y la superficie del coto de caza arrendado era de 1.598 hectáreas.

La Administración tributaria del Land de Vorarlberg dictó liquidación del impuesto sobre la caza el 1 de abril de 2007 con un tipo de gravamen del 35%. Interpuesta reclamación, la Administración tributaria desestimó la reclamación, considerando que las disposiciones del acuerdo entre Suiza, la Comunidad y los Estados miembros no eran aplicables al ejercicio de la caza ni a los impuestos que lo gravan. Interpuesto recurso ante el Verwaltungsgerichtshof, se alega esencialmente la violación de los derechos de libertad de establecimiento y de igualdad de trato. La Administración tributaria sostuvo que la caza debía ser considerada como un deporte, y no como una actividad económica, que no está destinada a la obtención continuada de ingresos.

A la vista de ello, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

3. Cuestiones planteadas

«¿Constituye el ejercicio de la caza una actividad no asalariada en el sentido del artículo 43 CE cuando el titular del derecho de caza vende en el territorio nacional las piezas abatidas, aunque globalmente no pretenda obtener de esta actividad ganancia alguna?»

4. Fallo

Las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, no se oponen a que un nacional de una de las Partes Contratantes sea sometido en el territorio de la otra Parte Contratante, en cuanto destinatario de servicios, a un tratamiento diferente al que reciben las personas que tienen su residencia principal en dicho territorio, los ciudadanos de la Unión y las personas que se asimilan a éstos en virtud del Derecho de la Unión, en lo que atañe a la recaudación de un impuesto que grava una prestación de servicios, como es la cesión de un derecho de caza.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal comienza recordando que las normas del Tratado CE en materia de libertad de establecimiento sólo pueden ser invocadas por un nacional de un Estado miembro de la Unión que desee establecerse en el territorio de otro Estado miembro, o bien por un nacional del citado Estado que se encuentre en una

situación que tenga algún factor de conexión con cualquiera de las situaciones previstas por el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de junio de 1992, Ferrer Laderer, C-147/91, Rec. p. I-4097, apartado 7) (p. 25), por lo que no pueden aplicarse a un nacional de un tercer Estado, como la Confederación Suiza.

Por ello, y a pesar de no haber sido planteado en dicha forma por el Tribunal nacional, el TJUE toma en consideración las cuestiones a la luz de las disposiciones del Acuerdo que resultan aplicables al caso en cuestión, proporcionando elementos de interpretación que puedan resultar útiles. Para ello, considera el Tribunal de Justicia que debe examinar si las disposiciones del Acuerdo pueden aplicarse a una controversia de carácter tributario, tal como la que se ventila en el asunto principal, y, en caso afirmativo, determinar el alcance de tales disposiciones. Dado que el Acuerdo contiene diferentes disposiciones relativas a la prestación de servicios y al derecho de establecimiento, procede definir la naturaleza de la actividad ejercida en el territorio austriaco por los demandantes en el litigio principal a la luz del régimen tributario objeto de discusión (p. 30).

El Tribunal considera que el hecho imponible lo constituye el arrendamiento de un derecho de caza en el territorio del Land de Vorarlberg (p. 31), interpretando la norma interna austriaca con potencial incidencia sobre el acuerdo con Suiza. Interpretación que resulta necesaria para verificar la libertad fundamental o precepto del acuerdo que resulta aplicable.

Así, el TJUE concluye que, 'de este modo, la obligación contractual objeto de controversia ante el órgano jurisdiccional remitente consiste en la cesión por las partes en el litigio principal, a cambio de una remuneración y con sujeción a determinados requisitos, de una zona acotada para practicar en ella la caza. Por consiguiente, el contrato de arrendamiento tiene por objeto una prestación de servicios, que en el asunto principal reviste carácter transfronterizo porque los demandantes en ese litigio, arrendatarios del derecho de caza en la referida zona acotada, tienen que desplazarse al territorio del Land de Vorarlberg para ejercitar allí su derecho' (p. 32). Por ello, sólo las normas del Acuerdo relativas a la prestación de servicios son pertinentes para apreciar la legalidad del impuesto en cuestión.

En relación con las disposiciones del Acuerdo relativas a las prestaciones de servicios, el TJUE recuerda que un Tratado internacional ha de interpretarse no sólo en función de los términos en que está redactado, sino también a la luz de sus objetivos en atención a lo dispuesto en el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

En dicha consideración considera que el objetivo del Acuerdo es facilitar la prestación de servicios en el territorio de las Partes Contratantes en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad y de Suiza, así como liberalizar la prestación de servicios de corta duración. (p. 37). Además, el Acuerdo confiere un derecho de entrada y de residencia en el territorio de las Partes contratantes.

En cuanto a la cuestión de si, al margen del régimen relativo al derecho de entrada y de residencia de los destinatarios de servicios, el Acuerdo pretende establecer un principio general de igualdad de trato en lo que atañe a la situación jurídica de aquéllos en el territorio de una de las Partes Contratantes, cabe observar que el artículo 2 del Acuerdo contempla el principio de no discriminación, pero no prohíbe con carácter general y absoluto toda discriminación de los nacionales de una de las Partes Contratantes que residen en el territorio de la otra Parte, sino únicamente las discriminaciones basadas en la nacionalidad

y siempre que la situación de dichos nacionales esté incluida dentro del ámbito de aplicación material de las disposiciones de los anexos I a III del mismo Acuerdo.

El Acuerdo y sus anexos no contienen ninguna norma específica cuya finalidad sea que los destinatarios de servicios se beneficien del principio de no discriminación en el marco de la aplicación de las normas tributarias relativas a las transacciones comerciales que tienen por objeto una prestación de servicios. (p. 40)

A mayor abundamiento, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Confederación Suiza no se adhirió al mercado interior de la Comunidad, que tiene por objeto suprimir todos los obstáculos para crear un espacio de libertad total de circulación análogo a un mercado nacional que comprende, entre otras cosas, la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento (véase la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Grimme, C-351/08, Rec. p. I-0000, apartado 27). (p. 41)

El Tribunal de Justicia precisó asimismo que, en este contexto, **la interpretación dada a las normas de Derecho de la Unión relativas a dicho mercado interior no puede extenderse automáticamente a la interpretación del Acuerdo**, salvo que el propio Acuerdo contenga disposiciones expresas en este sentido (véase la sentencia de 11 de febrero de 2010, Fokus Invest, C-541/08, Rec. p. I-0000, apartado 28). (p. 42).

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que las disposiciones del Acuerdo no se oponen a que un nacional de una de las Partes Contratantes sea sometido en el territorio de la otra Parte Contratante, en cuanto destinatario de servicios, a un tratamiento diferente al que reciben las personas que tienen su residencia principal en dicho territorio, los ciudadanos de la Unión y las personas que se asimilan a éstos en virtud del Derecho de la Unión, en lo que atañe a la recaudación de un impuesto que grava una prestación de servicios, como es la cesión de un derecho de caza (p. 43)



Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de julio de 2010

Asunto: C-188/09

Partes: *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku y Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j*

Síntesis:

Remisión prejudicial – IVA – Derecho a deducción – Reducción del derecho a deducción en caso de incumplimiento de la obligación de usar una caja registradora

1. Comentario

La cuestión prejudicial planteada dilucida si una medida establecida en el derecho polaco en su transposición del Impuesto sobre el Valor Añadido resulta contraria a la normativa comunitaria. La medida en cuestión limita el derecho a deducir el IVA soportado cuando el sujeto pasivo ha incumplido la obligación de utilizar una caja registradora para contabilizar las ventas hechas a personas físicas que no actúan en ejercicio de una actividad económica.

En la decisión de la posible incompatibilidad de la medida, el Tribunal nacional plantea si dicha medida resulta contraria al derecho a la deducción del IVA soportado tal como se configura por la normativa comunitaria, o si, por constituir una excepción al mismo, debe seguir el procedimiento específico para las limitaciones transitorias del artículo 27.1 de la Sexta Directiva IVA o si, finalmente, y por el contrario, la medida puede constituir un impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

El Tribunal resuelve la cuestión en atención a la naturaleza de la medida nacional. A juicio del TJUE, la limitación *transitoria* del derecho a la deducción del IVA soportado constituye una sanción que tiene como objetivo asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude. Y en atención a dicha finalidad, considera que la reacción del legislador polaco merece la calificación de sanción que, en consecuencia, debe respetar las exigencias del principio de proporcionalidad. A pesar de que los Estados miembros tengan plena competencia para establecer el régimen sancionador que permita combatir el fraude fiscal en el IVA, dicha regulación debe respetar los principios generales y el resto del Derecho de la Unión.

El Tribunal elabora una depurada explicación de la comprensión de dicho principio por cuanto afecta al ejercicio de la competencia de los Estados miembros en relación con las medidas destinadas a evitar el fraude en el IVA. El Tribunal reconoce asimismo la competencia del TJUE para formular las precisiones del significado e implicaciones de dicho principio de proporcionalidad, aunque su valoración en atención a la situación del caso concreto debe ser efectuada por el juez nacional. La propia exigencia del principio de proporcionalidad impide que las modalidades para determinar la cuantía de la sanción y las condiciones que se comprueban, instruyen y juzgan los hechos priven de su propia esencia la derecho a deducir el IVA. Asimismo, reconoce como indicadores de dicho principio, la elección de una retención de parte del impuesto deducible que no es ni excesiva ni insuficiente para garantizar el carácter disuasorio y su

efectividad, así como su naturaleza transitoria. La validez proporcional de dicha medida queda justificada porque la sanción no tiene como objetivo la subsanación de los errores contables, sino su prevención, en tanto en cuanto la falta de cajas registradoras mediría la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas. Aún con todo, el TJUE reconoce que la falta de cajas registradoras impide la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas, 'por lo que no se puede apreciar si la sanción es adecuada al importe de los eventuales errores contables'.

Aceptada y asumida la naturaleza de la medida nacional como sanción destinada a evitar el fraude y conseguir la correcta recaudación del IVA, el Tribunal considera que no procede analizar la medida bajo el prisma de las excepciones transitorias en el sentido del artículo 27.1 de la Sexta Directiva o de la configuración de dicha medida como un impuesto sobre el volumen de negocios.

2. Antecedentes

Mediante resolución de 17 de octubre de 2006, el Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Director de la autoridad tributaria de inspección de Białystok) determinó el IVA adeudado por Profaktor correspondiente a algunos meses de los ejercicios 2004 y 2005 en una cantidad distinta de la que, según dicha sociedad, debía resultar de las declaraciones presentadas. En efecto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley polaca del IVA de 2004, redujo en un 30 % el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios imputable a la cuota del impuesto devengado, porque Profaktor había incumplido la obligación de contabilizar su volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado mediante el uso de cajas registradoras.

La referida sociedad recurrió contra la resolución impugnada, que fue confirmada el 7 de febrero de 2007 por el Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.

Profaktor solicitó ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal administrativo del Voivodato de Białystok) la anulación de la resolución de 7 de febrero de 2007. Dicho tribunal estimó parcialmente la demanda presentada tras considerar que, para el período posterior a la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, las disposiciones controvertidas del artículo 111 de la Ley del IVA de 2004 eran incompatibles con el Derecho de la Unión, en particular con los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva IVA. Consideró, en efecto, que la limitación del derecho a deducir el IVA soportado, que enuncian dichas disposiciones, es una excepción a ese derecho previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, por lo que, en realidad, tiene la naturaleza de una medida especial que no había sido puesta en práctica por la República de Polonia en las condiciones previstas en el artículo 27 de dicha Directiva.

El Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku recurrió en casación dicha sentencia alegando que las disposiciones controvertidas únicamente tenían la naturaleza de una sanción que no constituía, pues, una excepción a la Sexta Directiva IVA y cuyo objetivo no era limitar el derecho a deducción, sino prevenir el fraude fiscal.

El Naczelny Sąd Administracyjny, que conoce de dicho recurso, consideró en particular que, para el sujeto pasivo que incumpliera la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado, dicha sanción implicaba una vulneración del principio de neutralidad del IVA al imponerle

cargar con una parte del IVA soportado. Consideró que subsistían dudas sobre la conformidad de las disposiciones de que se trata con el principio de proporcionalidad, sobre si se trataba de una sanción administrativa o de una medida especial en el sentido del artículo 27 de la Sexta Directiva IVA y sobre si la medida, como tal, podía calificarse de impuesto o de tasa equivalente al impuesto sobre el volumen de negocios

3. Cuestiones planteadas

1. El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Primera Directiva IVA, en relación con los artículos 2, 10, apartados 1 y 2, así como 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA, ¿excluye la posibilidad de que se introduzca la pérdida transitoria del derecho a reducir el impuesto adeudado en una cantidad equivalente al 30 % del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios, según está previsto en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, de [la Ley del IVA de 2004], en relación con los sujetos pasivos que realizan ventas a personas físicas que no actúan en ejercicio de una actividad económica [...] si incumplen la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado mediante el uso de cajas registradoras?
2. Las “medidas especiales” en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, teniendo en cuenta su carácter y su finalidad, ¿pueden consistir en la limitación transitoria del alcance del derecho a deducción de que dispone el sujeto pasivo, recogida en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, de la Ley del IVA de 2004, aplicada a sujetos pasivos que incumplen su obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto mediante el uso de cajas registradoras? En relación con esto, ¿es necesario observar para su introducción el procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 2 a 4, de la Sexta Directiva IVA?
3. El derecho del Estado miembro recogido en el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, ¿comprende la facultad de introducir frente a sujetos pasivos que incumplen la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas de los impuestos adeudados mediante el uso de cajas registradoras una sanción en forma de pérdida transitoria del derecho a reducir el impuesto adeudado en una cantidad equivalente al 30 % del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios, recogida en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, del mismo artículo de la Ley del IVA de 2004?»

4. Fallo

1. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido, como se define en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, y en los artículos 2 y 10, apartados 1 y 2, así como en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de

20 de enero de 2004, no se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción así prevista respete el principio de proporcionalidad.

2. Disposiciones como las del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (ustawa o podatku od towarów i usług) de 11 de marzo de 2004, no constituyen «medidas especiales de inaplicación» que tienen por objeto evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2004/7.
3. El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, no se opone al mantenimiento de disposiciones como las del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios de 11 de marzo de 2004.

5. Fundamentos de la sentencia

La primera cuestión planteada se refiere a considerar si la normativa comunitaria del sistema común del IVA se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas.

El derecho a deducir establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones por las que se haya soportado el IVA (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, Rec. p. I-1597, apartado 24; de 4 de junio de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-4629, apartado 70, y de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08, Rec. p. I-0000, apartado 55).

El objeto del régimen de deducciones es aliviar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartado 37, y *SKF*, antes citada, apartado 56).

El funcionamiento normal del sistema común del IVA, que debe garantizar de este modo la neutralidad por lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas, exige la exacta percepción del impuesto. Resulta de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva IVA y del artículo 10 CE que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto (sentencia de 17 de julio de 2008, *Comisión/Italia*, C-132/06, Rec. p. I-5457, apartado 37).

En el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 38).

Entre dichas obligaciones, el artículo 22, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA prevé, en particular, que todos los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la administración fiscal.

Por otro lado, según lo dispuesto en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA, sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, de dicha Directiva, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

A este respecto, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 71, y Comisión/Italia, antes citada, apartado 46).

No obstante, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar de este modo no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el impuesto de manera exacta y de evitar el fraude. Por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véanse a este respecto, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47; de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 80, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 66).

Por lo que respecta a la medida nacional de que se trata en el litigio principal, tal como está prevista en el artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, ha quedado acreditado que tiene por objeto garantizar la percepción exacta del impuesto y evitar el fraude, al exigir a los sujetos pasivos que usen cajas registradoras para contabilizar el volumen de negocios y la cuota del IVA adeudado. No puede negarse que la obligación que recae de este modo sobre los sujetos pasivos se encuentra entre las medidas que los Estados miembros pueden adoptar sobre la base del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA.

En tales circunstancias, debe considerarse que dicha medida, al disponer que en caso de incumplimiento de la referida obligación contable el sujeto pasivo verá la parte del IVA deducible disminuida en un 30 %, constituye una sanción administrativa cuyo efecto disuasorio tiene por objeto garantizar la efectividad de la referida obligación.

A este respecto, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, Rec. p. I-5547, apartado 67).

En cuanto a la aplicación concreta del principio de proporcionalidad, corresponde al juez remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión, dado que el Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad (véanse, en particular, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, y Molenheide y otros, antes citada, apartado 49).

Por lo tanto, hay que señalar, en primer lugar, que las disposiciones de la Ley del IVA de 2004 no cuestionan el propio principio del derecho a deducción, del que siguen beneficiándose todos los sujetos pasivos. Este derecho sigue existiendo, aunque el sujeto pasivo de que se trate no cumpla la obligación prevista en dichas disposiciones.

En segundo lugar, la sanción administrativa que acompaña a dicha obligación tiene el carácter de una carga económica que el legislador nacional pretende hacer pesar sobre el sujeto pasivo en situación de infracción y únicamente mientras ésta dure. Tal elección, que es competencia al Estado miembro de que se trata, no parece ser manifiestamente inadecuada al objetivo perseguido.

En tercer lugar, la elección de imputar dicha carga económica mediante la retención de una parte del impuesto deducible del IVA devengado y no, en particular, mediante el pago de una cantidad al erario público por parte del sujeto pasivo, también es competencia del Estado miembro de que se trate.

No obstante, este mecanismo, en la medida en que incide sobre la cantidad que se tiene derecho a deducir, podría vulnerar el principio de neutralidad en lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas si, en particular, las modalidades para determinar la cuantía de la sanción y las condiciones en que se comprueban, instruyen y, en su caso, juzgan los hechos invocados por la autoridad fiscal para aplicar dicha sanción privaran de su propia esencia al derecho a deducir el IVA.

Si bien es competencia del órgano jurisdiccional remitente comprobar que dichas modalidades y condiciones, tal como resultan de la Ley del IVA de 2004, no tienen tal consecuencia, procede señalar a este respecto que el porcentaje de la retención de que se trata en el litigio principal, limitado al 30 % y que preserva de este modo lo esencial del importe del impuesto soportado, no parece excesivo ni insuficiente para garantizar el carácter disuasorio de la sanción controvertida y, por lo tanto, la efectividad de ésta.

Por otra parte, tal retención, basada en el importe de las cargas soportadas por el sujeto pasivo, manifiestamente no carece de toda relación con el nivel de actividad económica del interesado.

Asimismo, puesto de que dicha sanción no tiene por objeto subsanar errores contables, sino prevenirlos, su carácter global, que resulta de la aplicación del tipo fijo del 30 %, y, por consiguiente, la falta de relación entre su importe y el de los eventuales errores del sujeto pasivo no pueden tenerse en cuenta a la hora de apreciar el carácter proporcionado de la referida sanción. Por otra parte, precisamente la falta de cajas registradoras impide la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas, por lo que no se puede apreciar si la sanción es adecuada al importe de los eventuales errores contables.

Además, en cuanto al caso evocado por la Comisión de que la no utilización de cajas registradoras se debiera a causas ajenas al contribuyente, correspondería al juez nacional tenerlas en cuenta –si la realidad

de tales circunstancias quedara debidamente acreditada de conformidad con las normas nacionales procesales y de prueba— para determinar, a la vista del conjunto de los elementos del asunto, si, con todo, debe aplicarse la sanción fiscal y, en caso de que así sea, comprobar que ésta no sea desproporcionada.

De todo cuanto antecede resulta que procede responder a la primera cuestión que el sistema común del IVA, como se define en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Primera Directiva IVA y en los artículos 2 y 10, apartados 1 y 2, así como en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA, no se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción así prevista respete el principio de proporcionalidad

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, esencialmente, si las disposiciones del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, pueden considerarse «medidas especiales de inaplicación» para evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

A este respecto basta con señalar que la medida controvertida en el litigio principal, tal como está prevista en el artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, constituye una sanción administrativa que se impone cuando consta que el sujeto pasivo ha incumplido la obligación de usar una caja registradora para contabilizar el volumen de negocios y la cuota del impuesto devengado. Tal medida, que es de la misma naturaleza que las previstas en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA, no puede constituir una medida especial de inaplicación en el sentido del artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros y EGI, 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartado 15, y de 15 de enero de 2009, K-1, C-502/07, Rec. p. I-161, apartado 23), por lo que no pueden estar comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 1.

Según reiterada jurisprudencia, las características esenciales del IVA son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor (sentencias antes citadas, Banca popolare di Cremona, apartado 28; KÖGÁZ y otros, apartado 37, y K-1, apartado 17).

La medida prevista por las disposiciones de la Ley del IVA de 2004, controvertida en el litigio principal, no responde a dichas características. Como se desprende de la apreciación hecha en el apartado 28 de la presente sentencia, dichas disposiciones se limitan a establecer una sanción administrativa que puede imponerse a los sujetos pasivos del IVA cuando consta que han incumplido alguna de sus obligaciones contables. Esta sanción, cuyo hecho generador no se encuentra en una transacción cualquiera, sino en el incumplimiento de una obligación contable, no tiene, por lo tanto, carácter de impuesto sobre el valor añadido en el sentido del artículo 33, de la Sexta Directiva.

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 1 de julio de 2010

Asunto: C-233/09

Partes: *Gerhard Dijkman, Maria Dijkman-Lavaleije y Belgische Staat*

Síntesis:

Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Fiscalidad directa – Diferencias de trato según el lugar de la inversión o el depósito

1. Comentario

En esta decisión prejudicial planteada en torno al alcance del artículo 56 del TCE, se configuran, de nuevo, los contornos de las exigencias derivadas de dicho precepto sobre el diferente trato que reciben los residentes-nacionales de un determinado país sobre sus rentas de capital mobiliario de origen nacional y de origen extranjero. Se trata por tanto de las implicaciones de la libre circulación de capitales sobre el trato tributario que otorga el país de origen de las inversiones sobre los rendimientos entrantes procedentes del extranjero.

Y, como no podía ser de otra manera, la conclusión a la que llega el Tribunal es la lógica y esperada: otorgar un trato más perjudicial a los rendimientos de capital mobiliario entrantes procedentes del extranjero frente al régimen previsto a los rendimientos entrantes procedentes del propio país constituye una vulneración del artículo 56 TCE. De ahí que el caso se juzgue sin necesidad de conclusiones del Abogado General.

El Tribunal no otorga relevancia a las justificaciones formuladas por el Gobierno belga que permitirían considerar la falta de comparabilidad de las situaciones interna y externa –rendimientos de capital procedentes del mismo país frente a rendimientos procedentes de otros países de la Unión Europea– frente al derecho comunitario. Dichas justificaciones podrían haber sido formuladas frente a la exigencia de un auténtico mecanismo de control distinto, pero no frente a la imposición de una imposición complementaria a las rentas procedentes del exterior cuando las rentas nacionales no soportan dicho gravamen.

Por su parte, el Tribunal confirma la doctrina que formuló en sentencias anteriores, en particular, en el asunto *Fidium Finanz*, para la determinación de la libertad fundamental cuyo análisis debe resultar capital para determinar la compatibilidad o incompatibilidad de la medida nacional. Cuando *en atención a las circunstancias concretas del asunto principal* una libertad fundamental es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella, procede únicamente verificar la compatibilidad o incompatibilidad con esta última.

2. Antecedentes

El Hof van Heroen te Antwerpen de Bélgica plantea si la negativa a reembolsar el impuesto municipal complementario del impuesto sobre la renta de las personas físicas que es proporcional al IRPF que recae

sobre determinados rendimientos del capital mobiliario procedentes de inversiones o depósitos en los Países Bajos resulta contrario a la libre circulación de capitales.

Conforme a la legislación belga, existen determinados supuestos en los que el abono de rendimientos de capital mobiliario se encuentra sujeto a la práctica de una retención a cuenta. Los rendimientos sujetos a retención o los exentos en virtud de disposiciones legales y reglamentarias, con carácter general, no tienen porqué incluirse en la declaración anual del IRPF, aunque en ese caso la retención a cuenta no puede imputarse al IRPF ni ser objeto de devolución.

Por su parte, se prevé la posibilidad de que las aglomeraciones urbanas y los ayuntamientos establezcan un impuesto complementario del IRPF consistente en un tanto por ciento uniforme del impuesto devengado por el Estado. Su base imponible se calcula sobre la base del IRPF antes de la imputación de los pagos a cuenta y de las retenciones en la fuente y la cuota fija del impuesto extranjero y de los créditos fiscales. El impuesto complementario recae sobre los sujetos pasivos del IRPF que habitan en el municipio o municipios de la aglomeración urbana.

Los recurrentes en el litigio principal, residentes belgas, manifestaron, en su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio fiscal de 2004, rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, concretamente en los Países Bajos, consistentes en intereses de depósitos por importe de 33.780 euros, y en dividendos por importe de 90.030,52 euros, sin retención en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario. En la liquidación correspondiente a ese ejercicio, dichos intereses y dividendos fueron objeto de imposición por separado, aplicándose los tipos del 15 y del 25 por ciento, respectivamente. Además, el impuesto así liquidado fue objeto del recargo municipal adicional, fijado por el municipio de residencia de los demandantes al tipo del 8 por ciento del impuesto devengado por el Estado.

Los recurrentes en el litigio principal interpusieron una reclamación contra dicha liquidación, en la que, por una parte, se oponían a que mediante el impuesto se recaudara un 25 por ciento de los dividendos, pues el Reino de los Países Bajos ya había recaudado un impuesto sobre los dividendos procedentes de ese país, y, por otra parte, al pago del impuesto municipal complementario.

Una actuación similar aconteció respecto de las declaraciones de los recurrentes correspondientes al ejercicio 2005.

Al desestimarse sus reclamaciones, los recurrentes en el litigio principal las elevaron al rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes), el cual desestimó sus recursos.

Ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Casación de Amberes), los recurrentes en el litigio principal solicitan, por una parte, que el impuesto recaudado en los Países Bajos sobre los dividendos declarados en los ejercicios fiscales de 2004 y 2005 sea imputado al IRPF devengado en Bélgica y, por consiguiente, que el Belgische Staat sea condenado a devolverles los importes de 11.906 euros y de 3.479 euros, correspondientes a los impuestos estatales recaudados por dichos dividendos. Por otra parte, solicitan la devolución de los importes de 2.206 euros y de 800 euros, correspondientes al impuesto municipal complementario.

El Tribunal nacional no estima fundadas las pretensiones de los recurrentes relativas a la imputación del impuesto recaudado en los Países Bajos sobre el impuesto devengado en Bélgica.

Sin embargo, en lo referido al impuesto municipal complementario, dicho órgano jurisdiccional señala que, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero que todavía no han sido sujetos a retención, no pueden ampararse en la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 relativa a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario y están obligados a declarar esos rendimientos. Ahora bien, cuando se declaran los rendimientos del capital mobiliario, siempre se devenga el impuesto municipal complementario, de conformidad con los artículos 465 y 466 del WIB92. Por el contrario, cuando los contribuyentes perciben rendimientos del capital mobiliario procedentes de Bélgica, dichos rendimientos están sujetos a la retención liberatoria sobre ese tipo de rendimientos. Sin embargo, en el régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, no debe declararse el importe de esos rendimientos que de este modo haya sido objeto de retención en la fuente y, por lo tanto, no está sujeto a este impuesto. **El único modo en que estos contribuyentes pueden beneficiarse de la regla enunciada en el artículo 313 del WIB92 y sustraerse, de este modo, al impuesto municipal complementario sobre sus rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero, es hacer que dichos rendimientos les sean pagados por un intermediario belga que, de este modo, practicaría la retención.**

3. Cuestiones planteadas

«¿Se produce una vulneración del artículo 56 CE, apartado 1, por el hecho de que los nacionales belgas que inviertan o depositen fondos en el extranjero, por ejemplo en los Países Bajos, para evitar el pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92, estén obligados, para percibir los rendimientos del capital mobiliario, a acudir a un intermediario belga, mientras que los nacionales que invierten o depositan fondos en Bélgica pueden acogerse siempre al régimen de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario prevista en el artículo 313 del WIB92 y, por lo tanto, sustraerse al pago del impuesto municipal complementario previsto en el artículo 465 del WIB92 al practicarse ya en la fuente la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario?»

4. Fallo

El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal comienza recordando el punto de partida aplicable a los casos relativos a la fiscalidad directa: si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin

embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en concreto, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36, de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 16, y de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-0000, apartado 28).

La primera cuestión que se dilucida es la libertad fundamental qué se considera afectada en el asunto planteado. Frente a las pretensiones del Gobierno belga de aplicar la libre prestación de servicios (p. 21). El Tribunal tras analizar la jurisprudencia y el contenido que se atribuye tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales (p. 23-25), concluye lo siguiente:

Se desprende de reiterada jurisprudencia que, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, hay que tomar en consideración el objeto de la normativa en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartado 22 y jurisprudencia citada). (p. 26).

Así, Una normativa como la controvertida en el litigio principal introduce una diferencia de trato tanto según el origen de los rendimientos del capital mobiliario de los contribuyentes residentes como según el prestador de servicios que les abona dichos rendimiento (p. 27).

En particular, por una parte, como declara el órgano jurisdiccional remitente, la normativa controvertida en el litigio principal establece una diferencia de trato de los rendimientos del capital mobiliario de los residentes belgas derivados de inversiones o depósitos realizados en otro Estado miembro, frente a los rendimientos derivados de inversiones o depósitos realizados en Bélgica, ya que los primeros deben declararse y, por consiguiente, están sujetos a una tributación adicional, concretamente al impuesto municipal complementario, mientras que los segundos están exentos del citado impuesto, gracias al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario. (p. 28).

Por otra parte, como alega el Gobierno belga, un residente belga que haya realizado inversiones o depósitos en otro Estado miembro puede decidir que los rendimientos del capital mobiliario correspondientes a esas inversiones o a esos depósitos le sean abonados por un intermediario establecido en Bélgica, caso en el cual tales rendimientos pueden acogerse al régimen de retención liberatoria sobre los mismos y, por ello, sustraerse al impuesto municipal complementario. Ahora bien, el pago de los rendimientos procedentes de inversiones o depósitos en otro Estado miembro es una prestación de servicios en el sentido del artículo 49 CE. (p. 29).

Tal legislación, por consiguiente, puede afectar tanto al ejercicio de la libertad de circulación de capitales como al de la libertad de prestación de servicios (p. 30).

Igualmente, en la medida en que sólo los intermediarios establecidos en Bélgica pueden recaudar el importe de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal sitúa a los intermediarios establecidos en el Estado miembro interesado en una posición más ventajosa para prestar los servicios ligados al pago a los residentes belgas de los rendimientos que proceden de inversiones o depósitos en otros Estados miembros, frente a los

intermediarios establecidos en éstos, por lo que hace menos interesantes los servicios de estos últimos.

No obstante, se desprende de la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia examina la norma controvertida, en principio, a la luz de una sola de estas dos libertades, si se demuestra que, en las circunstancias concretas del asunto principal, **una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella** (véanse la sentencia de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, apartado 34, e, igualmente, por analogía, la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-0000, apartado 37).

En este caso, el litigio principal se refiere a la sujeción al impuesto municipal complementario de los rendimientos de depósitos e inversiones realizados en otro Estado miembro y, **por lo tanto, a las consecuencias que, para un contribuyente residente, se derivan del ejercicio de la libertad de circulación de capitales.**

Por lo tanto, **es precisamente el ejercicio de esta libertad lo que conlleva, para el contribuyente residente, la necesidad de designar a un intermediario para obtener el abono de los rendimientos procedentes de tales inversiones y depósitos. La designación de ese intermediario y, por consiguiente, los aspectos relativos a la libertad de prestación de servicios, en tales circunstancias, son cuestiones secundarias respecto a las relativas a la libertad de circulación de capitales.**

En consecuencia, habida cuenta de las consideraciones vertidas en el apartado 31 de la presente sentencia, procede declarar que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE.

El tribunal rechaza asimismo la argumentación del gobierno belga al indicar que, respecto al régimen de retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario, un contribuyente que invierte en Bélgica se encuentra en una situación distinta de la de un contribuyente que invierte en otro Estado miembro (p. 37). La falta de comparabilidad de los contribuyentes belgas que invierten en Bélgica y de los contribuyentes que invierten en *otro Estado miembro* se supera por el TJUE con los siguientes argumentos:

- carece de relevancia que algunos otros tipos de rendimientos del capital mobiliario no estén sujetos a la retención liberatoria correspondiente, aun cuando se perciban en Bélgica y, a raíz de ello, sigan sujetos al impuesto municipal complementario, ya que los intereses y dividendos de la misma naturaleza percibidos en Bélgica están sujetos al citado régimen de retención liberatoria (0. 38).
- a pesar de que ‘el pago del impuesto a través de la retención liberatoria sobre tales rendimientos conlleva una desventaja de tesorería para el contribuyente’ (p. 39) **‘la sujeción, por parte de un Estado miembro, de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de depósitos e inversiones en otro Estado miembro a una tributación adicional con respecto a los que proceden de depósitos e inversiones realizados en el primer Estado miembro supone, en sí misma, un trato fiscal desfavorable contrario a la libertad de circulación de capitales.’** (p. 40). Y dicho ‘trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse

compatible con el Derecho de la Unión por la existencia de otras ventajas, aun suponiendo que tales ventajas existan' (p.41).

- incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado (p. 42).

El Gobierno belga, por lo tanto, no puede sostener válidamente que la sujeción de los rendimientos de depósitos situados en otro Estado miembro al impuesto municipal complementario puede compensarse con la ventaja de tesorería de que disponga el contribuyente residente que percibe esos rendimientos, a diferencia de los rendimientos de los depósitos del contribuyente situados en el Estado miembro de residencia, que están sujetos a la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario.

La segunda alegación de la falta de comparabilidad entre ambas situaciones descansa en que la gestión y recaudación de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario no pueden encomendarse a la entidad no residente, obligada a satisfacer los rendimientos del capital mobiliario, sin originar un riesgo de dificultades de cobro en caso de insuficiente recaudación de dicha retención. 'Sin embargo, en la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), el Tribunal de Justicia reconoció, de manera implícita, que tales dificultades no están solucionadas satisfactoriamente en los instrumentos internacionales de ayuda a la recaudación y que los contribuyentes establecidos en el extranjero, por lo tanto, se encuentran en circunstancias distintas de las de los contribuyentes residentes en lo referido a la recaudación del impuesto' (p. 44).

Sin embargo, dicha diferencia no resulta trasladable al asunto presente: 'en el ámbito de una legislación como la controvertida en el litigio principal, un contribuyente residente que ha obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro se encuentra tan sujeto al impuesto sobre dichos rendimientos en su Estado de residencia como un contribuyente residente que haya obtenido rendimientos de inversiones o depósitos en ese mismo Estado miembro de residencia' (p. 45)

De ahí concluye que 'el hecho de que dichos rendimientos estén sujetos a diferentes técnicas impositivas es precisamente lo que origina la diferencia de trato que conduce a que únicamente los rendimientos obtenidos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro estén necesariamente sujetos al impuesto municipal complementario, **pero no cabe apreciar que los contribuyentes afectados se encuentren en situaciones distintas respecto a dicho impuesto**' (p. 46).

En efecto, **ante un impuesto como el controvertido en el litigio principal, establecido por las aglomeraciones urbanas y los municipios para todos los contribuyentes de la misma aglomeración urbana o del mismo municipio, y cuya base imponible viene constituida por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, un contribuyente residente que perciba rendimientos de inversiones o depósitos en otro Estado miembro no se encuentra en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que percibe rendimientos de inversiones o depósitos en el Estado miembro en que reside** (p. 47). En tales circunstancias, es preciso concluir que una legislación de un Estado miembro como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libertad de circulación de capitales.

En relación con los criterios de justificación de la restricción a la libertad de circulación de capitales, el TJUE acepta la alegación de las razones mencionadas en el artículo 58 TCE y por otras razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para realizar el objetivo y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo.

El Gobierno belga alega como principales criterios de justificación la necesidad de mantener la coherencia, y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (p. 50), considerando que los instrumentos internacionales de cooperación para liquidar los impuestos no pueden garantizar totalmente la eficacia de los controles fiscales respecto a los agentes económicos establecidos en otros Estados miembros (p. 53).

Desde esa última perspectiva, justifica la imposición de una retención alternativa al pago del impuesto complementario por parte de un intermediario belga como una forma de recaudar el impuesto sencilla para contribuyentes y poco costosa para el Estado, ya que recae la carga administrativa de recaudar e ingresar el pago a cuenta sobre los intermediarios. (p. 51) De este modo, la práctica de una retención por un intermediario establecido en Bélgica centraliza a través de los intermediarios belgas la recaudación del impuesto sobre los rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero, racionaliza las medidas de control al limitarlas a unos cientos de agentes, lo cual, al permitir un seguimiento de los movimientos financieros de forma global en cada intermediario obligado a practicar la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, garantiza la eficacia del control fiscal (p. 52).

Permitir al contribuyente, persona física y residente belga, efectuar la retención del pago a cuenta devengado sobre sus propios rendimientos del capital mobiliario percibidos en el extranjero haría casi imposible tal seguimiento de los movimientos financieros, pues sería necesario analizar éstos mediante declaraciones de pagos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario realizadas por millones de agentes económicos.

El Tribunal de Justicia ya reconoció que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42, y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 43). (p. 54).

El Tribunal no acepta la concurrencia de la coherencia fiscal en este caso, puesto que no se menciona ningún gravamen tributario concreto que compense la ventaja conferida por la exención del impuesto complementario: “como ya se ha declarado en el apartado 46 de la presente sentencia, una diferencia de trato como la debatida en el litigio principal no se limita a la aplicación de técnicas impositivas diferentes dependiendo de que los rendimientos en cuestión procedan de depósitos o inversiones en otro Estado miembro o en el Estado miembro de residencia. En efecto, las diferentes técnicas impositivas de que se trata conducen a que los rendimientos del capital mobiliario procedentes de un depósito o de una inversión realizados en otro Estado miembro y no sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario sean objeto de tributación adicional en forma de impuesto municipal complementario, mientras que los rendimientos procedentes de un depósito o inversión realizados en Bélgica quedan exentos de dicho impuesto debido a que no deben declararse, toda

vez que están sujetos a la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, como ya se ha declarado en el apartado 46 de la presente sentencia, una diferencia de trato como la debatida en el litigio principal no se limita a la aplicación de técnicas impositivas diferentes dependiendo de que los rendimientos en cuestión procedan de depósitos o inversiones en otro Estado miembro o en el Estado miembro de residencia (p. 56)

Tampoco se acepta argumento de garantizar la eficacia de los controles fiscales: “si bien la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales puede reforzar la opinión del Gobierno belga de que el pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario sólo puede efectuarse a través de intermediarios establecidos en Bélgica, ello no justifica que los rendimientos sujetos a dicho pago a cuenta y los rendimientos que no lo están sean objeto de un tratamiento diferente en lo referido al impuesto municipal complementario” (p. 59). Al efecto, añade el Tribunal que “las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véase la sentencia Papillon, antes citada, apartado 54 y jurisprudencia citada)”.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Bibliografía

Gil del Campo, Miguel, "Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo". CISS. 2010

Esta obra aborda el ámbito de las fundaciones, asociaciones y en general, todas las entidades sin ánimo de lucro desde múltiples perspectivas: civil, administrativa, fiscal y contable.

Asimismo, desarrolla el estudio de una figura estrechamente relacionada con el régimen de las entidades sin fines lucrativos como es el mecenazgo y las repercusiones fiscales de las personas físicas y jurídicas que practican este tipo de actividades.

Fernández López, José Alberto "Guía para afrontar Inspecciones Tributarias". La Ley. 2010.

Con este libro se pretende preparar al lector para afrontar cualquier revisión tributaria, asegurándose de que ejerce todos sus derechos, evitando que el resultado de la misma sea mayor de lo que su responsabilidad tributaria exige, y, muy especialmente, para ayudarle a superar ese miedo irracional que toda comunicación de la Agencia Tributaria despierta en el contribuyente español.

Peláez Martos, José María "Blanqueo de Capitales. Obligaciones de empresas y profesionales en la nueva ley". CISS. 2010.

Con esta obra se puede conocer con detalle la nueva regulación legal del blanqueo de capitales establecida por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, la cual establece medidas de obligado cumplimiento para empresas y profesionales.

Se examinan con detalle todas las obligaciones de empresas y profesionales relacionadas con sus clientes, la colaboración con los organismos correspondientes, la conservación de documentación, formación de los empleados y medidas de control interno del propio empresario o profesional, así como las posibles sanciones en caso de incumplimiento.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a casi 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

Delegaciones autonómicas

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 Perriago
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.

