

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- **Ante la diversidad de procedimientos de gestión tributaria** 13
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- **Los principios materiales de la potestad sancionadora (I): los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad** 21
Gloria Alarcón García y Pedro Torrecillas Cano
- **La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas** 45
Juan Calvo Végez
- **El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse.** 91
Tomás Farto Piay
- **Las notificaciones tributarias en Derecho comparado** 131
Amparo Grau Ruiz

Documentos

- **Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.** 159
Gabinete de Estudios AEDAF
- **Alegaciones al proyecto de Reglamento que desarrolla determinadas materias reguladas en la ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias** 177
Comisión AEDAF sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias

3. JURISPRUDENCIA

■ STC de 22 de mayo de 2006. Notificaciones. Vulneración de la tutela judicial efectiva. Falta de diligencia en la localización de la persona destinataria de la notificación.	195
■ STC de 11 de octubre de 2006. Cuestión de inconstitucionalidad del art. 34 b) de la Ley 18/1991 del IRPF, relativo al rendimiento del capital inmobiliario en la cantidad que resultaba de aplicar el 2% al valor de determinados inmuebles.	198
■ STS de 9 de julio de 2007. IRPF. Bonos austriacos. Desestimación del recurso.	201
■ STS de 16 de abril de 2007. Prescripción. Interrupción. Firma simultánea de un acta de conformidad y otra de disconformidad. Aceptación únicamente de la parte de la deuda suscrita de conformidad.	204
■ STS de 20 de junio de 2007. ISD. Las notificaciones realizadas al presentador del documento carecen de efecto interruptivo.	207
■ RTEAC de 1 de marzo de 2007. Reclamación económico-administrativa: procedimiento de devolución iniciado con la presentación de declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio. Falta de resolución expresa. Silencio administrativo.	209
■ RTEAC de 19 de abril de 2007. Carácter de la revocación del NIF a empresa sin actividad..	212

4. UNIÓN EUROPEA

■ Asunto: C-475/03. Sentencia de 3 de octubre de 2006. Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios – Concepto de "impuestos sobre el volumen de negocios" – Impuesto regional italiano sobre las actividades productivas	219
■ Asuntos acumulados: C 290/05 y C 333/05. Sentencia de 5 de octubre de 2006. Tributos internos discriminatorios– Impuesto de matriculación de vehículos automóviles – Vehículos automóviles de ocasión – Importación.	224
■ Asunto: C-100/05. Sentencia de 5 de octubre de 2006. Código aduanero – Determinación de la deuda aduanera – Derechos de importación por productos compensadores determinados por el interesado y confirmados por las autoridades aduaneras con arreglo al artículo 121 del Código aduanero – Derechos que pueden ser calculados con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero – Devolución de la cantidad percibida en exceso sobre la base del artículo 236 del Código aduanero.	231
■ Asunto: C-248/04. Sentencia de 26 de octubre de 2006. Procedimiento prejudicial – Agricultura – Organización común de mercados – Azúcar.	236

■ Asunto: C-345/05. Sentencia de 26 de octubre de 2006. Incumplimiento de Estado – Legislación tributaria – Requisitos de exención de las plusvalías resultantes de la cesión a título oneroso de inmuebles – Artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE – Artículos 28 y 31 del Acuerdo constitutivo del Espacio Económico Europeo – Coherencia del sistema fiscal – Política de vivienda.	243
■ Asunto: C-520/04. Sentencia de 9 de noviembre de 2006. Libre circulación de personas – Impuesto sobre la renta – Pensión de jubilación – Tributación más elevada de los jubilados residentes en otro Estado miembro.	247
■ Asunto: C 306/04. Sentencia de 16 de noviembre de 2006. Valor en aduana – Ordenadores portátiles que llevan incorporados los programas del sistema operativo.	251
■ Asunto: C-5/05. Sentencia de 23 de noviembre de 2006. Impuestos especiales – Vino – Artículos 7 a 10 – Determinación del Estado miembro en el que son exigibles los impuestos especiales – Adquisición por un particular para satisfacer sus necesidades personales y las de otros particulares – Traslado a otro Estado miembro por una empresa de transportes – Régimen aplicable en el Estado miembro de destino.	255
■ Asunto: C-240/05. Sentencia de 7 de noviembre de 2006. IVA – Exenciones – Artículos 13, parte A, apartado 1, letra e), 17, apartado 3, letra b), y 28 quater, parte A, letra a) – Derecho a deducción – Fabricación y reparación de prótesis dentales – Operaciones intracomunitarias relativas a operaciones exentas en el interior del Estado miembro – Incidencia del régimen excepcional y transitorio previsto en el artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, número 2 – Principio de neutralidad fiscal – Armonización parcial del IVA.	261
■ Asunto: C-13/06. Sentencia de 7 de diciembre de 2006. Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte B, letra a) – Operaciones de seguro – Organismo que ofrece prestaciones de asistencia en carretera.	266
■ Asunto: C-446/04. Sentencia de 12 de diciembre de 2006. Impuesto sobre sociedades – Reparto de dividendos – Medidas para evitar o atenuar la doble imposición en cadena – Exención – Dividendos percibidos de sociedades residentes en otro Estado miembro o en un país tercero – Crédito fiscal – Pago a cuenta del impuesto sobre sociedades – Igualdad de trato – Acción de restitución o acción de indemnización.	269
■ Asunto: C-374/04. Sentencia de 12 de diciembre de 2006. Impuesto sobre sociedades – Reparto de dividendos – Crédito fiscal – Distinto trato de los accionistas según sean residentes o no – Convenios fiscales bilaterales para evitar la doble imposición.	286
■ Asunto: C-170/05. Sentencia de 14 de diciembre de 2006. Impuesto sobre sociedades – Distribución de dividendos – Exención de los dividendos abonados a las sociedades residentes – Retención en la fuente practicada sobre los dividendos abonados a las sociedades no residentes – Convenio fiscal para evitar la doble imposición – Posibilidad de imputar el importe retenido al impuesto devengado en otro Estado miembro.	296



PRESENTACIÓN

■ **Ante la diversidad de procedimientos de gestión tributaria**

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios de la AEDAF.

Con la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, nuestro ordenamiento cuenta con una regulación más precisa de los procedimientos de gestión tributaria que, hasta ese momento y sólo algunos de ellos, disponían de reglamentación. La Ley ha diferenciado las vías por las que han de discurrir las distintas funciones gestoras hasta el extremo de asignar un procedimiento específico a lo que considera una función separada de las restantes. Así, del examen del artículo 117 LGT, obtenemos un catálogo de “funciones” –hasta catorce– que tienen esta calificación, de las que cinco cuentan, en la propia norma, con una regulación del procedimiento por el que se desenvolverán (procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; procedimiento iniciado mediante declaración; procedimiento de verificación de datos; procedimiento de comprobación de valores y procedimiento de comprobación limitada), remitiendo al desarrollo reglamentario la regulación otros procedimientos de gestión tributaria, si bien, todos ellos se conformarán a las disposiciones comunes o generales a toda la aplicación del tributo.

Por su parte, el reciente Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante RGGIAT, contiene, también con separación entre ellos, otros tantos apartados en los que se regulan los respectivos procedimientos (Procedimiento de devolución; Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, etc.; Procedimiento de ejecución de devoluciones; Procedimiento iniciado por declaración; Procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado; Procedimiento relacionado con el sistema de cuenta corriente tributaria; Procedimiento de verificación de datos; Procedimiento de comprobación de valores; Procedimiento de comprobación limitada; Procedimiento de comprobación censal; Procedimiento de revocación del NIF; Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal; Actuaciones de control de presentación de declaraciones y Actuaciones de control de otras obligaciones formales). Bien es verdad que no todo es innovación, sino el resultado también del objetivo codificador que ambas disposiciones tienen. Por otra parte, hemos de señalar que posible-

mente encontraríamos otros procedimientos “ocultamente” regulados en esta última norma, pero creemos que es suficiente con la mención de los anteriores.

Ante esta situación debemos preguntarnos sobre el significado del nuevo ordenamiento y tratar de valorarlo, aunque sea ésta una opinión apresurada porque el RGGIAT apenas si acaba de entrar en vigor.

La primera reflexión sobre el tema nos lleva al texto de la misma Ley en el que se califican como “funciones” lo que son meramente actuaciones administrativas con fines concretísimos a las que sólo en un sentido muy amplio podríamos asignar un verdadero procedimiento individualizado y distinto. Si el término “función administrativa” tiene alguna utilidad no es la de diferenciar los distintos objetivos que en cada actuación se persiguen, aunque por imperativos diversos, estas actuaciones deben instrumentarse en una secuencia de actos administrativos dictados con audiencia de los interesados, etc. Es decir, por medio de un procedimiento.

¿Qué diferencias sustantivas existen entre unas actuaciones de comprobación del domicilio fiscal, de las que persiguen verificar datos, o comprobar la situación censal de un contribuyente? Aunque a meros efectos clasificatorios podamos situar unos en estrecha relación con la potestad liquidadora, pues es previsible que estos procedimientos puedan finalizar con una liquidación tributaria, mientras que otros no concluirán con un acto de esta naturaleza pues sólo se relacionan con obligaciones formales, hubiera bastado con agruparlos en distintas categorías haciendo un esfuerzo de sistematización. Algo de esta naturaleza se vislumbra en las normas a que nos referimos en donde es posible diferenciar procedimientos encaminados al mero control de obligaciones formales, de los destinados principalmente a liquidar correctamente el tributo, de aquellos que se encaminan a la asistencia e información al contribuyente. Sin embargo lo cierto es que los árboles no nos dejan ver el bosque.

A nuestro juicio, si estructuralmente los procedimientos han de ser similares, su regulación hubiera podido prescindir de tantas reiteraciones ya que muchos de los matices que encontramos en ellos no tienen otra explicación que la finalidad concreta que se persigue en cada uno, pues coinciden prácticamente en todo lo demás. Así se han pronunciado algunos especialistas que se han ocupado de este tema cuando la LGT de 1963 estaba en vigor (F. Magraner Moreno “La comprobación tributaria de los órganos de gestión –1995- y Y. Martínez Muñoz “La Gestión tributaria: una reforma necesaria” –2001-).

Sin embargo, la valoración que debemos hacer de esta situación no es meramente conceptual, en el sentido de considerar que hubiese sido más correcto, en orden a la codificación y a la simplificación normativa, haber unificado la regulación de tantos procedimientos, pues el resultado en el que hemos desembocado tiene trascendencia en el orden práctico afectando tanto al contribuyente como al ejercicio por parte de la Administración de las funciones que tiene encomendadas.

Así, hemos de partir de un hecho que se obtiene de la simple lectura de las disposiciones que regulan esta materia: cada procedimiento no viene a ser identificado solo por el fin

concreto que se persigue con él, sino que también varían en ocasiones las facultades que se confieren a la Administración en cada caso. Es decir, si nos hemos introducido en un determinado procedimiento, las normas que lo regulan han establecido su finalidad –y, por tanto, sus posibles formas de terminación– y también las facultades de que dispone la Administración dentro del mismo.

Siendo así las cosas, han aparecido casos en que dentro de las actuaciones iniciadas con un objetivo concreto, los hechos constatados han venido a desbordar la normativa reguladora del procedimiento en cuestión, bien por exigir la realización de determinadas actuaciones probatorias, bien por otros motivos. En estos casos –hay que preguntarse– si es posible que la Administración esté totalmente sujeta a los límites impuestos por el procedimiento en que se encuentre, rechazando, por ejemplo, la práctica de determinadas pruebas con el argumento de que carece de facultades para ello por impedirlo las normas reguladoras de las actuaciones en curso. Aunque con este proceder no se impida que el contribuyente pueda aportar por sí mismo el material probatorio de que disponga, al menos se produce un efecto no deseado: la carga de la prueba queda absolutamente en manos del particular; no siendo está la regla que rige este tema, en donde la Ley de Enjuiciamiento Civil también deja entrada al criterio de la facilidad probatoria en atenuación del principio “quien afirma, prueba”.

El ejemplo que hemos puesto no es enteramente nuevo, pues ya conocíamos los problemas que se suscitaron con las comprobaciones limitadas y en relación con las restricciones relativas a las facultades de examen documental de la Administración (contabilidad principalmente). Ahora bien, si en aquellos casos tales limitaciones operaban como garantía del contribuyente, ahora son una carga para él y un obstáculo al normal cumplimiento de las funciones de la Administración. Si antes se justificaban los problemas en la diferenciación orgánica de la Administración –inspección y gestión–, ahora se explicarían por la diversidad de procedimientos de gestión existentes.

Para completar la exposición del problema sólo basta añadir que la elección del procedimiento de gestión a iniciar y el hecho mismo de su inicio son una decisión administrativa que, como no puede ser de otro modo, nunca será arbitraria. También debe recordarse al respecto la experiencia habida sobre la posición del contribuyente ante el inicio de las actuaciones inspectoras, cuestión en la que se partía de la falta de reconocimiento de legitimación para conocer los motivos desencadenantes de la comprobación, y en la que hemos llegado a admitir su derecho a conocerlos y, en su caso y momento, a emplearlos en un posterior recurso contra las liquidaciones resultantes. Queremos con ello significar que pueden ser similares los motivos y vías por los que se abriría paso el fortalecimiento de la posición del contribuyente ante esta decisión administrativa de iniciar un determinado procedimiento de gestión que, sin dejar de ser unilateral, no puede obviar absolutamente la existencia de un control jurisdiccional sobre ella. De hecho, hoy existen planes de control tributario más amplios que los de inspección, que fueron el asidero en el proceso mencionado.

Ahora bien, volviendo al presente y tratando de responder al problema señalado, si los órganos de gestión pueden encontrarse encerrados en un determinado cauce procedi-

mental —el elegido inicialmente— que le impiden el ejercicio de determinadas facultades que le han sido atribuidas y que podría desarrollar de haber iniciado otra vía, todo ello con el efecto de agravar la posición del contribuyente, hemos de constatar que las normas hoy vigentes tienen previstos cauces y medios para evitarlo, si bien su regulación no parece haber previsto el caso mencionado.

En efecto, la vigente LGT reconoce en varios preceptos que los distintos procedimientos de gestión no están comunicados entre sí, pues es posible la terminación de cualquiera de ellos por medio del inicio de otro con una finalidad más amplia. Como ejemplo tenemos el artículo 127 que, al regular la terminación del procedimiento de devolución, prevé que pueda producirse el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; también el artículo 133 que, en relación con el procedimiento de verificación de datos, permite su finalización por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos; y, el artículo 139 que, referido a la comprobación limitada, también prevé su finalización por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Estas previsiones, creemos, están pensadas con el objetivo de que la inicial decisión del órgano actuante —o de órganos superiores— de llevar a cabo un determinado sistema de control de menor amplitud y medios, no impida la transformación de ese procedimiento en otro con mayor objeto y facultades. Esta situación no puede conducir al contribuyente a un laberinto de resoluciones administrativas que haya de calificar con precisión para conocer cuáles son impugnables y cuáles no lo son, con riesgo de perder su derecho (Incluimos en este número de la Revista la RTEAC de 01/03/2007, Vocalía 5, nº 00/894/2006, que es un buen ejemplo de nuestra afirmación). Antes al contrario, la pluralidad de procedimientos a desarrollar, debe mejorar el funcionamiento de la Administración en todos los sentidos, incluyendo el respeto a las garantías del contribuyente.

De ahí que sea perfectamente posible aceptar que esa decisión no se reserve estrictamente a la Administración, sino que pueda ser instada por el contribuyente siempre que se justifique. De alguna forma lo que planteamos, es una situación que ya existía anteriormente cuando los órganos de gestión instaban la actuación inspectora, pues el inicio de esta vía no quedaba excluida, en este supuesto, de la exigencia de justificación constante en el expediente —creemos que la orden del superior escrita y motivada— y por tanto susceptible de control por el interesado. Ello al margen de la posibilidad de instar el mero auxilio de la inspección en el desarrollo de las actuaciones gestoras, lo que entendemos estaba previsto en el RGIT en su artículo 2 letra g), cuando encomendaba a la Inspección la realización, “por propia iniciativa o a solicitud de los demás Órganos de la Administración Tributaria, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros Organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos”.

Por tanto, no juzgamos posible la incomunicación de procedimientos, menos aún cuando sea causa de efectos desfavorables para el interesado, pues es una decisión admi-

nistrativa –sobre su organización y funcionamiento- que no debe perjudicar derechos o garantías legalmente establecidos. Por otra parte, reconocer al particular una posición activa en este caso, no carece ahora de fundamentos jurídico positivos pues el RGGIAT contiene disposiciones que permiten adentrarse en esta línea. Así, el artículo 87, al regular la iniciación de oficio de todos los procedimientos exige “acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos”.

A esta afirmación no puede oponerse que cada procedimiento esté reflejando el ejercicio de una función administrativa diferente que justifique las diferencias en su regulación, sus plazos, medios y facultades, etc., pues, como hemos visto, no se trata realmente de funciones distintas sino de meras finalidades concretas perseguidas en cada ocasión que no desvirtúan la inclusión de todas ellas y de sus respectivos procedimientos en unas pocas categorías jurídicas de naturaleza muy similar (control, comprobación, etc.). Que las normas los hayan diferenciado, renunciando a una regulación unitaria de los distintos procedimientos, no debe ser obstáculo a esta consideración salvo por el hecho de que se trata de una norma con rango de Ley, por lo que debemos encontrar en las nuevas disposiciones los “puentes” existentes entre ellos, entendiendo que la transformación de un procedimiento en otro no debe quedar exclusivamente reservada a una decisión administrativa interna, pues se trata de un acuerdo que tiene efectos sobre las relaciones externas con el contribuyente y una finalidad objetivamente establecida que la hace susceptible de control. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Gloria Alarcón García
Pedro Torrecillas Canoa

Juan Calvo Vérguez

Tomás Farto Piay

María Amparo Grau Ruiz



Asociación Española de

Asesores Fiscales



Despacho Profesional

Logic Win Global | Soluciones de Gestión para el profesional

Logic Win Global es la colección de soluciones de software que cubre todas las necesidades de un Despacho Profesional como el tuyo

- Área Laboral
- Área Contable y Financiera
- Área Fiscal
- Área de Gestión
- Área de Comunicaciones

» 902 200 246 | www.sagelogiccontrol.com



Pasión por el software

División
Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **Los principios materiales de la potestad sancionadora (I): los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad**

■ **Gloria Alarcón García**

Profesora Titular de la Universidad de Murcia
Miembro de la AEDAF

Pedro Torrecillas Canoa

Técnico de Hacienda, AEAT

■ **RESUMEN:**

En este trabajo procedemos al estudio de la naturaleza de la infracción tributaria y de su relación con el delito fiscal, así como de los principios que resultan de aplicación. Hemos distinguido entre los principios materiales y formales de la potestad sancionadora de la Administración, ocupándonos sólo de los materiales. Del análisis de los tres primeros y, tras las normas tributarias recientemente aprobadas, destacamos que, en beneficio de la potenciación de la seguridad jurídica de los obligados tributarios y presuntos infractores, la nueva regulación establece un sistema que, si bien permite a la Administración la posibilidad de cierta discrecionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora, evita que esta actuación pueda ser arbitraria, potenciando los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Delito fiscal, infracción tributaria, potestad sancionadora de la Administración, principios materiales, principio de reserva de ley, principio de tipicidad, principio de taxatividad.

■ SUMARIO:

Introducción

1. Introducción. Naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias.

2. Principios y garantías del derecho penal en el régimen sancionador tributario

3. Los principios materiales de la potestad sancionadora

3.1. El principio de reserva de ley

3.2. El principio de tipicidad

3.3. El principio de certeza, *lex certa*, o taxatividad

3.4. El principio de culpabilidad

3.5. El principio de prohibición de concurrencia de sanciones y penas. El principio de *non bis in idem*

3.6. El principio de irretroactividad de las normas no favorables

3.7. El principio interdicción de la analogía *in peius*

4. Conclusiones

5. Bibliografía.

1. Introducción.

Naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias

Con carácter previo al estudio de las infracciones y sanciones tributarias, su régimen jurídico, y los principios que resultan de aplicación, conviene, referirse a una cuestión: La naturaleza de la infracción tributaria y su relación con el delito fiscal.

Aunque la discusión relativa a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria pueda considerarse actualmente resuelta por la doctrina, haremos una breve referencia a los diferentes enfoques que han permitido delimitar el concepto de infracción, su naturaleza así como el de las correspondientes sanciones o penas.

La delimitación de esta naturaleza resulta esencial, entre otras razones, por que los principios constitucionales del Derecho Sancionador sólo podrán aplicarse a los ámbitos específicos del ilícito penal o administrativo, y sin que la analogía o aplicación extensiva permita referirse a supuestos o actos que no tengan un origen propiamente en el ejercicio efectivo del *ius puniendi* del Estado, por tratarse de actos que siendo restrictivos de derechos no tienen un verdadero sentido sancionador¹.

¹ En este sentido ver FJ 2º STC 239/1988, de 14 de diciembre.

1.1 Diferentes teorías para la delimitación

En el Derecho Penal alemán, buen referente del español, se han desarrollado tres teorías para la delimitación de delitos e infracciones:

- a) La teoría del *aliud*. Parte de la base de que los delitos y las infracciones son en esencia hechos diferentes entre sí, que constituyen un *aliud*. La infracción se limita a la pura desobediencia a las autoridades, sin afectar a otros intereses ni valores, por lo tanto carece de valoración. El delito, por el contrario, está vinculado a un contravalor ético².
- b) La teoría cuantitativa es de la opinión de que la infracción no consiste solamente en una desobediencia a las autoridades administrativas, sino que va mucho más allá, sirviendo su represión y prevención para la protección de los bienes jurídicos. La infracción, por tanto, no sería un *aliud* frente al delito, no siendo posible diferenciar estas infracciones en orden a su esencia. En el caso de las infracciones se trata, en comparación con los delitos, de un menor grado de la misma esencia. El establecimiento del límite entre delitos e infracciones sería el resultado de una decisión del legislador en materia de política sobre la criminalidad.
- c) La teoría intermedia opina que no es posible establecer una frontera precisa entre el delito, reprochable éticamente, y la infracción, insignificante desde el punto de vista ético. La clasificación depende básicamente del legislador: Lo único que no es posible quitarle al Derecho Penal su núcleo principal. Fuera de este núcleo, sin embargo, estaría permitido calificar los hechos como infracciones en lugar de delitos³. La teoría intermedia deja abierta la pregunta de dónde están los límites del “núcleo fundamental del Derecho Penal”.

SAINZ DE BUJANDA⁴ destaca como el problema se encuentra en encontrar diferencias entre uno y otro tipo de ilícito, llegando a la convicción de que no hay ninguna justificación, en el mundo del Derecho, que permita argumentar y defender diferencias entre las denominadas infracciones no criminalizadas y las infracciones tipificadas como delitos o faltas.

Tratando de argumentar una justificación que permita reconocer la existencia de un Derecho Administrativo Penal, con normas que regularían la potestad sancionadora de la Administración y que asociaría sanciones administrativas a determinadas conductas que

² WOLF, SCHMIDT, LANGE y BOCKELMANN, en Alemania y LONGHI, ZANOBINI y CELENTANO en Italia³, buscaron la justificación en la posible existencia de diferencias *cualitativas* entre el ilícito penal y el administrativo. Así considerarían que: a) el ilícito penal se orienta al valor de la justicia, mientras que el ilícito administrativo se orienta al bienestar público; b) los delitos (ilícitos penales) tienen una esencia natural, en tanto que las infracciones administrativas (ilícito administrativo) se han creado exclusivamente por la voluntad estatal; c) el ilícito penal está constituido por acciones que son ético-socialmente relevantes o tienen una significación cultural, mientras que el ilícito administrativo es irrelevante para la ética social o culturalmente indiferente. Citados por SAINZ CANTERO, J. A.: *Lecciones de Derecho Penal. Parte General. I Introducción*, Editorial Bosch, Barcelona, 1981. pp.50-51.

³ Documentación sobre autores a este respecto en GÜNTER KOHLMANN, *Steuerstrafrecht, Kommentar* (Loseblatt), Verlag Otto Schmidt, Colonia, Vor §377 AO Rz. 10-13.

⁴ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero. I Introducción. Volumen Segundo*, Madrid, 1985, p. 612.

atentan contra el orden interno de la propia Administración o contra el orden social general, al margen o con autonomía propia respecto al Derecho Penal, plantea como justificación del mismo la existencia de diferencias entre la sanción penal y administrativa.

Sin embargo no pueden destacarse diferencias ni cuantitativas ni cualitativas.

Según lo anterior, examinamos a continuación si la única vía para poder diferenciar entre unas y otras -sanciones y penas- es la del órgano que las impone.

El profesor SÁINZ DE BUJANDA⁵ defiende el concepto unitario de la pena, cuya función primordial de provocar un efecto corrector, de castigo o intimidatorio no se ve alterado por el hecho de que la misma sea impuesta por una autoridad judicial o administrativa. Por lo tanto, en el caso de imposición de una pena como consecuencia de la comisión de una infracción, habrá que entender que se está en presencia de una norma penal y, por tanto, dentro de un único y globalizador ordenamiento penal.

Sin embargo, hay que tener en cuenta, como matiza también SÁINZ DE BUJANDA⁶, que esta concepción unitaria del Derecho Penal no puede aplicarse sin distinción alguna, pues la misma obligaría a la existencia de textos penales uniformes, reconocimiento de una competencia judicial plena para toda infracción merecedora de sanción, debiendo estar toda actuación derivada del ejercicio del poder punitivo del Estado sometido sin restricciones al principio de legalidad, requisitos todos ellos que, la realidad social, e incluso la organización establecida por los esquemas institucionales de la vida colectiva, harían inviables.

Ahora bien, si admitimos sin reservas que el Derecho que ha de servir de referencia para la determinación de los principios y reglas que hay que aplicar a las sanciones administrativas es el Derecho Penal, el problema surge en determinar cual es el límite en ese acercamiento entre el Derecho Penal y el Administrativo Sancionador. Porque si la potestad sancionadora de la Administración se justifica en la búsqueda de una mayor eficacia de la actuación administrativa para la represión de determinados ilícitos, ¿hasta donde debe llegar el proceso despenalizador y el reconocimiento de la potestad sancionadora de la Administración?

El propio Tribunal Constitucional⁷ ha reconocido que sólo en el supuesto de un sistema político en el que, sin ningún tipo de fisura, rigiera el principio de división de poderes del estado, podría reconocerse un monopolio exclusivo del ejercicio de la potestad sancionadora en manos del poder judicial, pero, incluso en ese caso, argumenta que, tal monopolio resultaría ineficaz, por lo que razones como la necesidad de descargar la actividades de la Administración de Justicia (en ilícitos de menor gravedad) o simplemente la agilidad e inmediatez de la autoridad sancionadora en el caso de la comisión de este tipo de ilícitos, aconseja el ejercicio de esta potestad sancionadora por la Administración.

⁵ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero...* Op. Cit. pp. 652.

⁶ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero...* Op. Cit. pp. 653-654

⁷ FJ 2º STC 77/1983 de 3 de octubre.

Ahora bien, La Administración ostenta en la actualidad importantes medidas represivas, tanto de supresión o restricción de derechos (clausura de establecimientos, inhabilitación profesional temporal o definitiva...), como de carácter pecuniario, que puede alcanzar cifras millonarias sin tope máximo en ocasiones⁸.

Este poder sancionador de la Administración ha recibido fuertes críticas⁹. Sin embargo, podría entenderse justificado por un doble motivo. De una parte por la importancia de los bienes jurídicos protegidos, y de otra por la admisión en el ámbito sancionador administrativo del principio de responsabilidad directa de las personas jurídicas¹⁰.

Ante estas limitaciones, esta concepción unitaria del Derecho penal debería concretarse básicamente en la necesidad de que el Derecho Penal en el ámbito administrativo, y en concreto el tributario, se sitúe en el marco o bajo los principios generales del Derecho Penal común.

En esta misma línea se pronuncia el Tribunal Constitucional¹¹, cuando precisa que, si bien la CE de 1978¹² reconoce y admite la existencia de la potestad sancionadora de la Administración, hay que entender que existe una serie de límites que condicionan su ejercicio. Dichos límites podemos reseñarlos en los siguientes:

- a) El principio de reserva de ley, que exige la cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal.
- b) El principio de legalidad, que supone el sometimiento de toda la actuación de la Administración a la Constitución y a todo el ordenamiento jurídico¹³.
- c) El principio *non bis in idem*, dirigido a evitar la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos.
- d) La interdicción de las penas privativas de libertad. En aplicación directa del artículo 25.3 de la CE.
- e) El respeto a los derechos de defensa reconocidos en el art. 24 CE. Y sus instrumentales como: ser informado de la acusación, audiencia y posibilidad de aportar las pruebas

⁸ Artículo 202.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley 58/2003). Prevé una sanción a imponer a las entidades de crédito, del 5%, de determinadas operaciones, cargos, abonos o valores faciales de efectos, con un MINIMO de 1.000 €, sin fijar un límite máximo. También en el artículo 201.2.b) último párrafo Ley 58/2003.

⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T. consideran "insólito favorecer a la autoridad administrativa con poderes más extensos que a los jueces" en *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 2ª Edición, Civitas, Madrid, 1981, p.178.

¹⁰ LOZANO CUTANDA, B.: "La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: Aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad", *Las Fronteras del Código Penal y del Derecho Administrativo Sancionador*, Mateu Cromo, CJPJ, Madrid. 1997. p.56

¹¹ STC 77/1983 de 3 de octubre

¹² Art. 25.3. CE.

¹³ Ver artículo 9 CE.

que estime pertinentes, formular alegaciones, no declarar contra si mismo y no confesarse culpable.

La subordinación de la actuación administrativa a la autoridad judicial, que implica: Un control judicial a posteriori, como garantía última del derecho a la tutela judicial efectiva.

La abstención administrativa en los casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según las leyes penales, debiendo suspenderse el procedimiento administrativo, en caso de que este se haya iniciado, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente¹⁴ y la necesidad de respetar la cosa juzgada de forma que lo declarado por sentencia constituye la verdad jurídica y no cabe un nuevo pronunciamiento administrativo sobre el tema, debiendo respetarse el planteamiento fáctico que los Tribunales hayan realizado, de manera que en caso de que hubiera de reiniciarse las actuaciones administrativas, las sanciones que pudieran corresponder, se aplicarían considerando los hechos probados en juicio.

Todo ello significa que, si definimos el Derecho penal como el conjunto de normas y principios que tipifican las infracciones a las que se aplica una pena como consecuencia de su comisión, es obvio que existe un solo Derecho penal, sin que el sector sobre el que se proyecta, en el caso que a nosotros nos ocupa, el tributario, deba quedar marginado.

Por otra parte, si las diferencias entre las infracciones y sanciones administrativas y las penales son puramente formales y no sustanciales, habrá que concluir que las penas, y las sanciones administrativas, constituyen dos subespecies del *ius puniendi* estatal.

La consecuencia de todo ello es que no existe un orden penal diversificado. No obstante, esta concepción unitaria de Derecho penal no ha de suponer, necesariamente, una aplicación directa e inmediata del Derecho penal al ámbito administrativo y, en concreto, al tributario, sino que más bien se ha de concretar en la sumisión de este ámbito a los principios rectores del Derecho penal.

En definitiva, resulta que los principios que inspiran el Derecho penal son de aplicación al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* estatal, tal y como refleja la propia Constitución, hasta el extremo de que un mismo bien jurídico puede ser protegido, bien con técnicas administrativas, bien con penales¹⁵. En el

¹⁴ Ver artículo 180.1 Ley 58/2003.

¹⁵ FJ 2º de la STC 18/1981 de 8 de junio. "Doctrina que se ve confirmada además por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (que resulta vinculante en la interpretación de nuestros derechos fundamentales en virtud del artículo 10.2 CE), que en diversas sentencias (entre las que puede destacarse la de 21/02/1984, caso *Oztürk* contra la República Federal de Alemania) ha optado por una concepción material, no formal, de lo que debe considerarse "materia penal" a efectos de la aplicación de las garantías del artículo 6 de la Convención de Roma, de tal forma que, la aplicación de las reglas de procedimiento y de fondo establecidas en este artículo deben ser aplicables a todas las sanciones, tanto si se configuran en los ordenamientos internos como penales o como administrativas, que merezcan su inclusión en esta materia, y ello, en atención a dos criterios fundamentales: "el carácter general de la norma" (esto es, la dirección del precepto a la colectividad general y no a un grupo específico como ocurre en las sanciones disciplinarias) y la "finalidad a la vez preventiva y represiva de la sanción" (lo que la diferencia de las medidas administrativas de carácter resarcitorio." LOZANO CUTANDA, B.: *Las Fronteras del Código Penal...* Op. Cit. pp.51-52.

presente trabajo se pondrá de manifiesto que esa aplicación no es inmediata o directa y que, en la mayoría de los supuestos, requerirá una adaptación al ámbito concreto del Derecho administrativo y, como veremos, al tributario.

En aplicación de lo expuesto hasta el momento, las normas que regulan el régimen sancionador tributario deberían reflejar la incorporación y aplicación de una serie de principios fundamentales inspirados en el Derecho penal¹⁶.

Una vez admitida esa concepción unitaria del Derecho penal, que como mínimo implica la sumisión del Derecho tributario a sus principios rectores, conviene que analicemos si la legislación vigente en materia tributaria sancionadora se encuentra inspirada en este concepto unitario y cual ha sido su tendencia.

Partiendo pues de esa concepción unitaria del Derecho penal que impone como necesidad básica que su aplicación en el ámbito del Derecho administrativo se concrete en la aplicación sobre éste de los principios generales del Derecho penal común, aceptando en esta aplicación cierta modulación o flexibilización, pasamos a analizar cada uno de estos principios y su reflejo en el Derecho Administrativo sancionador; y en concreto, en el ámbito tributario.

El legislador español, ya desde los comienzos de la actual época constitucional, se inclinó por el método de delimitación cuantitativa¹⁷ entre el delito y las infracciones. Las razones que se barajaron para dicha elección fueron todas ellas de corte político¹⁸, según las cuales, era conveniente y oportuno incluir dicho límite para permitir su efectiva aplicación en el ámbito del fraude fiscal e impedir que la sociedad, todavía no estrenada en la Constitución, reaccionara contra esta nueva figura, teniendo presente el estado de la conciencia fiscal de la sociedad de entonces¹⁹.

¹⁶ RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario sancionador en España", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 4. 1997, p.67. Destaca que "la evolución del Derecho positivo español en el campo sancionador tributario se ha producido de una forma relativamente pausada..., por marcar las líneas de un Derecho sancionador conforme a la CE... y quizá como consecuencia de ello, no se ha producido en el Derecho español una regulación general de las infracciones y sanciones administrativas, del estilo de las existentes en Alemania, Italia y Portugal, y sólo en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se ha intentado el establecimiento de una serie de principios de la potestad sancionadora (artículos 127 y sigs.) y del procedimiento para su ejercicio (artículos 134 y sigs.), sobre cuya aplicabilidad a la materia tributaria han surgido ciertas dudas, que creemos han de entenderse resueltas en sentido positivo...

¹⁷ Una exposición muy ilustrativa acerca de las distintas teorías en relación con el deslinde entre delitos e infracciones tributaria puede verse en COBO DEL ROSAL, M. y VIVES ANTÓN, T.S.: *Derecho Penal. Parte general*. Ed. Tirant lo Blanch. Libros, Valencia, 1999, 5ª edición, págs. 51-57. No obstante, los autores se inclinan finalmente por la posición adoptada por el legislador español.

¹⁸ PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, op. cit., págs. 127-130.

¹⁹ PÉREZ ROYO, al referirse a la regulación penal de la defraudación tributaria en relación con la normativa dada a otras figuras del ordenamiento penal, considera que "ha parecido aconsejable, aún a riesgo de romper el equilibrio entre las diversas figuras del Código, reservar la reacción penal a las defraudaciones que alcancen una entidad significativa. Posiblemente el optar por la solución, teóricamente más ejemplar, de asimilar el tratamiento del delito fiscal al de la estafa o hurto "comunes" hubiera determinado la práctica inaplicabilidad de un precepto que incluso con las indicadas cautelas está resultando difícil consolidar en la práctica de nuestros Tribunales de Justicia". PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, op. cit., págs. 129.

Según lo anterior, el Ordenamiento tributario español establece un límite cuantitativo, que pretende reflejar el límite de la gravedad²⁰, para diferenciar lo que será considerado delito fiscal, y aquel comportamiento cuya comisión recibirá la calificación de infracción tributaria, pudiendo distinguir en este último supuesto aquellos ilícitos que darán lugar a una infracción grave y aquellos que recibirán la consideración de infracción simple o de simple cualificada.

Los delitos fiscales están recogidos en el Código Penal español, aprobado en su vigente redacción por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre²¹, en los artículos del 305 al 310.

La fijación del límite cuantitativo que permite distinguir si un comportamiento es digno de una calificación u otra se encuentra en la regulación del delito fiscal, ya que los preceptos recogidos en la LGT definen cuales son las acciones constitutivas de infracción, ya simple ya grave, sin establecer ningún límite. Por el contrario, el legislador penal señala que será constitutivo de delito, art. 305 CP, el que por acción u omisión defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, *siempre que la cuantía de la cuota defraudada, (...) exceda de 120.000 euros*. Del mismo modo el artículo 310 CP dispone que la *consideración como delito* de los supuestos de hecho enumerados en dicho precepto *requerirá* que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que *la cuantía, en más o en menos*, de los cargos o abonos omitidos o falseados *exceda*, sin compensación aritmética entre ellos, *de 180.000 euros por cada ejercicio económico*.

Según lo anterior, un mismo comportamiento puede ser considerado desde infracción simple, como sería el caso de incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral, art. 78, l.c.) LGT, hasta delito contable, art. 310 CP, pudiéndose subsumir en cualquiera de los tipos reseñados en el mismo, y donde la consideración de uno u otro dependerá de las cantidades consignadas en los asientos²².

Otro ejemplo menos llamativo, pero fruto de esta decisión legislativa de discriminar una figura u otra en función de la cantidad defraudada, nos lo ofrecería el juego de los artículos 79 de la LGT y del 305 CP.

Para finalizar este apartado y señalando que no nos ocuparemos de la cuestión, es interesante destacar la cuestión relativa a si el límite cuantitativo constituye una condición objetiva de punibilidad o, por el contrario, constituye un elemento integrador del tipo²³, del mismo modo que será relevante conocer las reglas para determinar la cuantía de tales límites.

²⁰ Otra cuestión es cual es la cantidad ha de fijarse el límite cuantitativo que sea manifestación de gravedad. En este sentido, todos los límites recogidos hasta la fecha por el legislador español han sido objeto de numerosas críticas, por entender que éste se ha fijado demasiado alto en las sucesivas reformas por las que el CP español ha atravesado. Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, op. cit., págs. 128-130.

²¹ En adelante utilizaremos las siglas CP al hacer referencia a esta ley.

²² En este sentido ver el artículo 33 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Real Decreto que, por otra parte, deroga el artículo 66 del RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que ya regulaba la materia sancionadora en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.

²³ PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, op. cit., págs. 130-134.

2. Principios y garantías del Derecho Penal en el régimen sancionador tributario

Los principios rectores de la potestad sancionadora del Estado están recogidos en el art. 25 de la CE, ¹²⁴ y en el título preliminar el Código Penal se contienen las principales garantías penales, como son, el principio de legalidad, la irretroactividad de las normas penales, la prohibición de la analogía, el principio de culpabilidad²⁵.

La regulación de la potestad sancionadora de la Administración en el ámbito tributario se contiene en el Capítulo I, del Título IV de la Ley 58/2003, donde se hace referencia, en primer lugar, a los principios reguladores de dicha potestad en materia administrativa, y, en segundo lugar, se enumera, entendemos que a modo de cláusula abierta, los principios de "legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia"²⁶, así como el general de irretroactividad en la aplicación de las normas tributarias²⁷.

De esta regulación convendría destacar, en primer término, que la referencia de los principios reguladores de dicha potestad sancionadora en materia administrativa, hay que entenderla a los artículos 127 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común²⁸. En segundo término, la importante novedad que supone²⁹ la mención expresa a estos principios reguladores del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en el ámbito tributario con respecto a la regulación anterior.

3. principios materiales de la potestad sancionadora

3.1. El principio de reserva de ley

El artículo 25 de la Constitución española dispone que "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento" sentido con ello el principio de legalidad en materia penal y sancionadora.

En este sentido, resulta interesante destacar que nuestra Carta Magna sienta el principio de reserva de ley para la regulación de todas aquellas formas de castigar los comporta-

²⁴ Artículo 25.1 Constitución Española (en adelante CE) "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento"

²⁵ La circunstancia de que se contengan en el título preliminar destaca su valor sobre el resto de las disposiciones.

²⁶ Artículo 178 de la Ley 58/2003.

²⁷ En este último supuesto, salvo para aquellas que regulen las infracciones, sanciones y recargos, en las que se aplicará retroactivamente la norma, siempre que sea más favorable al interesado Artículo 10.2 de la Ley 58/2003.

²⁸ En adelante LRJPAC.

²⁹ La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley 230/1963) y sus posteriores modificaciones Ley 10/1985 y Ley 25/1995.

mientos lesivos del Ordenamiento jurídico, ya sean castigados mediante una norma penal, en el caso de los delitos y faltas, ya mediante una sanción administrativa, en el caso de las infracciones administrativas³⁰. Sin embargo, no todas las Constituciones europeas, como sucede en el caso de la alemana, establecen el principio de reserva de ley para las infracciones administrativas, aunque posteriormente sean recogidas en una ley.

En el marco de los delitos tributarios el artículo 1 del CP establece que “No será castigada ninguna acción ni omisión que no esté prevista como delito o falta por la Ley anterior a su perpetración” y de la conexión de los artículos 1.1, 9.3, 53.1 y 81.1 de la CE, la regulación de la materia penal será objeto de una ley orgánica.

Señalado lo anterior con respecto a los delitos, habría que destacar que, en relación con las infracciones administrativas, la reserva de Ley prevista en la Constitución para el ejercicio del poder sancionador de la Administración no excluye la posibilidad de que determinados aspectos relativos este poder sancionador estén regulados por norma de rango inferior a la ley, en la medida en que tales disposiciones habrán sido consecuencia de una autorización legal³¹. Ahora bien, para que no se viole el principio de reserva de ley, las remisiones a las normas reglamentarias, en virtud de las cuales serán regulados estos aspectos, no podrán hacer posible una ordenación independiente y no subordinada claramente a la ley que desarrollan³².

En el ámbito estrictamente tributario, los artículos 31.3 y 133 de la CE establecen la necesidad de regulación por Ley de los tributos³³ y el artículo 8, apartado g) de la Ley 58/2003 menciona expresamente que el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias habrá de realizarse mediante ley.

No obstante, hemos de destacar que el empleo del término “legislación”, y no el de Ley, por parte del Constituyente en el citado artículo 25.1 CE ha dado lugar a diversas interpretaciones por la doctrina acerca del alcance de la reserva de ley prevista por dicho artículo. Se plantean así los siguientes problemas:

Nos encontramos ante una reserva absoluta o relativa. Esto es, ¿La ley, en sentido formal, regula esta materia de forma acabada o, por el contrario, se limita a establecer los principios y criterios que sirven de marco para dejar a la vía reglamentaria que sea la que concrete su aplicación?

³⁰ STC de 3 de octubre 1983, nº 77, FJ nº 3, donde se señala que el primero de los límites a la potestad sancionadora de la Administración es el de legalidad, el cual “determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración representan”.

³¹ Este problema no se plantea en el Derecho alemán, habida cuenta del parágrafo 4 de la AO.

³² STC 83/1984, de 4 de julio [RTC 1984, 83].

³³ La Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico 4º, asentó en nuestro ordenamiento una concepción flexible y no absoluta de dicho principio.

Aunque inicialmente, esta reserva se consideró absoluta³⁴, amparándose en que el Tribunal Constitucional empleó dicha expresión de «reserva absoluta» al referirse a la ley que regule cuestiones que afecten al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, sin embargo, y como señala RODRÍGUEZ BEREIJO “...ni la CE ni su interpretación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional permiten mantener dicha tesis...”³⁵, y es que la reserva de ley que el Constituyente ha impuesto al legislador en materia sancionadora, limitando a la Administración la posibilidad de regular por sí misma estas materias, no puede excluir la posibilidad de que estas leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, eso sí sin que “tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley...”³⁶.

Esa reserva de ley en materia sancionadora administrativa, impuesta por el artículo 25.1 de la CE, debería entenderse cumplida con la regulación por ésta de los tipos de ilícitos, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, dejando a la norma reglamentaria la concreción técnica de su aplicación. Dicho argumento se justifica en cuestiones tales como el propio modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, el carácter insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias³⁷, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales³⁸.

Según el Tribunal Constitucional³⁹, no estará en ningún caso justificado el supuesto de normas reglamentarias que regulen de manera autónoma y sin base legal infracciones y sanciones administrativas, ni tampoco la posibilidad de que una norma con rango de ley habilite a la Administración para la tipificación conductas u omisiones ilícitas y sus correspondientes sanciones si esa norma legal está vacía de todo contenido material propio. Sin embargo, sí que se admite por el Alto Tribunal⁴⁰ la regulación de esta materia por vía reglamentaria cuando lo sea con carácter auxiliar, o, a los efectos de completar la regulación legal de la misma.

Es importante destacar que esta participación del reglamento, que colabora con la ley en la concreción de las infracciones y sanciones administrativas, constituye una de esas matizaciones o flexibilizaciones de los principios penales comunes que el Alto Tribunal ha admitido en el ámbito sancionador administrativo. No obstante, como ya destacamos en el epígrafe anterior de este trabajo dedicado al principio de tipicidad, la regulación actual del régimen sancionador tributario se ha decantado, en aras a una mayor seguridad jurídica,

³⁴ Consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional 25/1984, de 23 de febrero. FJ 3º.

³⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Derecho Penal Tributario...”, op. cit., p.73.

³⁶ FJ 4º STC 83/1984, de 24 de julio.

³⁷ FJ 2º STC 2/1987, de 21 de enero.

³⁸ STC 87/1985, de 16 de julio.

³⁹ FJ 2º STC 42/1987, de 7 de abril.

⁴⁰ FJ 5º STC 26/1994, de 27 de enero.

por una primacía en la regulación de esta materia por la Ley, dejando solo al reglamento las cuestiones auxiliares, lo que advierte la sintonía, entendemos, con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La segunda cuestión que nos planteamos, y derivada directamente de la anterior, es la posibilidad de la existencia en el ámbito penal y sancionador administrativo de las denominadas leyes penales en blanco.

Las leyes penales en blanco son aquellas en las que, para definir el tipo de ilícito o infracción, es necesario acudir a otras disposiciones ajenas a la propia norma, incluso, ubicadas en otra parcela del ordenamiento jurídico, lo que supondrá, en la mayoría de los casos, una tarea compleja y delicada⁴¹.

El Tribunal Constitucional⁴² se ha planteado la constitucionalidad de las leyes penales en blanco para determinar si en las mismas se produce una vulneración del principio de reserva de ley.

Con carácter general, el Alto Tribunal⁴³ admitió la constitucionalidad de las mismas siempre que se respeten los siguientes requisitos:

- 1º El reenvío normativo debe ser expreso y ha de estar justificado en atención al bien jurídico protegido por la norma penal.
- 2º La ley -que hemos definido como “en blanco”-, debe contener necesariamente el núcleo esencial de la prohibición que constituye el ilícito, así como la pena que debe ser impuesta en su caso.
- 3º Finalmente, se impone como requisito de seguridad jurídica, que la conducta que se ha calificado como delictiva quede suficientemente precisada con el complemento de la norma a la que se remite la ley penal en blanco.

No obstante lo anterior, en relación a la norma a la que se remite la ley penal en blanco, cabría plantearse las siguientes cuestiones:

- a) La norma a la que se remite, ¿es suficiente con que tenga el carácter formal de Ley o puede tratarse de un reglamento? En caso de que se le exija el carácter de ley formal ¿debe tratarse, además, de una ley orgánica?

En el ámbito del Derecho penal, hay que destacar que el artículo 1.1 del CP precisa que sólo serán castigadas las acciones u omisiones que estén previstas como delito o falta por una ley. Esta exigencia de ley formal para las normas penales no implica necesariamente que las mismas tengan que revestir, además, el rango de ley orgánica, requisito que sólo se exigiría en el

⁴¹ STS 5209/1991, de 27 de diciembre de 1990.

⁴² SSTC 127/1990, 118/1992, 111/1983, 62/1994, 24/1996 y 120/1998.

⁴³ STC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3º.

supuesto de normas que establezcan penas privativas de la libertad ⁴⁴. No existe pues, una reserva de ley orgánica para el complemento de las leyes penales en blanco.

En este mismo sentido, MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO⁴⁵ interpretan que, de la lectura de los artículos 25.1, 53.1 y 81.1 de la CE, se desprende que, en materia de infracciones administrativas, será suficiente que su tipificación y sanción se realice de conformidad con lo dispuesto en una ley ordinaria.

En concreto, y por lo que se refiere al ámbito tributario, analizando el concepto de delito fiscal, podemos destacar un supuesto de remisión de una ley orgánica -el CP- a otras normas -ley e, incluso, reglamento- que servirán para delimitar el concepto mismo del delito fiscal. En este sentido, el artículo 305 del CP establece que nos encontramos ante un delito fiscal "...siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros,..."

En este sentido hay que tener en cuenta que, la determinación de la cuantía defraudada no se hace directamente mediante la aplicación de la norma penal, sino mediante la utilización de las normas tributarias no penales que regulan las retenciones, los ingresos a cuenta, las devoluciones o los beneficios fiscales, y por tanto, por una ley ordinaria - y no orgánica-, así como por los correspondientes reglamentos que regulan esta concreta materia tributaria. No obstante, ya hemos precisado anteriormente, el carácter auxiliar y limitado que la nueva Ley 58/2003, concede al reglamento, aprobado por el Real Decreto 2063/2004⁴⁶, en materia sancionadora.

b) ¿Cabe la posibilidad de remisión a leyes emanadas de las Comunidades Autónomas, o debe tratarse de leyes dictadas por el Parlamento?

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª de la CE "la legislación penal es competencia exclusiva del Estado", por lo que las normas emanadas de las Comunidades Autónomas no pueden prever delitos ni sus correspondientes penas, ya que si esto sucediera, se estaría invadiendo la competencia exclusiva del Estado sobre legislación penal⁴⁷.

Ahora bien, ¿puede el órgano judicial seleccionar como complemento válido de la ley penal las normas de las Comunidades Autónomas si las mismas han sido dictadas en el marco de sus respectivas competencias? El Tribunal Constitucional parece admitir esta posibilidad, exigiendo como requisito que dichas normas autonómicas se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en el art. 25.1 de la CE, se limiten a completar la figura delictiva cuyo núcleo esen-

⁴⁴ STC 25/1984, de 23 de febrero, FJ 3º. En este mismo sentido el FJ 3º STC 120/1998, de 15 de junio señala que "La Constitución ni impone ni prohíbe que el complemento extrapenal de una ley punitiva en blanco haya de estar previsto por una disposición que tenga el rango de ley orgánica..."

⁴⁵ MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*". 2ª Edición. Madrid. 1991. p. 497.

⁴⁶ A partir de ahora nos referiremos a él con las siglas RST.

⁴⁷ STC 142/1988, de 12 de julio, FJ 7º.

cial estará contenido necesariamente en la Ley estatal y, que en ningún caso, estas normas autonómicas "introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto al régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio"⁴⁸.

c) Por último, cabría preguntarse si ¿Existe la posibilidad de regular esta materia mediante Decreto Ley?

El sentido del término legislación vigente contenido en el artículo 25.1 de la CE es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora que excluye la utilización del Decreto Ley para regular su ejercicio.

Para regular la materia tributaria, no es suficiente con que la norma en concreto se denomine Ley, o tenga el rango formal de ésta, ni siquiera con que siga formalmente un procedimiento legislativo⁴⁹. El Decreto Ley no constituye base suficiente para dictar normas sancionadoras administrativas ya que "... el art. 25.1 de la CE obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones correspondientes, en la medida necesaria para dar cumplimiento a la reserva de Ley"⁵⁰.

En nuestro ordenamiento jurídico este parece haber sido el modelo seguido por las diversas normas reguladoras de la materia, que no admiten, en este ámbito, la posibilidad de regulación por medio de Decretos Leyes⁵¹, sin que se exista, hasta el momento, ningún caso de sanción dispuesta por Decreto Ley.

3.2. Principio de tipicidad. La tipificación de las infracciones y sanciones tributarias

3.2.1. Concepto

El principio de tipicidad vigente en el Derecho penal español está recogido en el artículo 2.1 del CP donde se dispone que "No será castigado ningún delito ni falta con pena que

⁴⁸ STC 120/1998, de 15 de junio, FJ 4º. Ver también SSTC 87/1985 [RTC 1985\87], fundamento jurídico 8º; 48/1998 [RTC 1998\48], fundamento jurídico 25; 152/1988 [RTC 1988\152], fundamento jurídico 14; 227/1988 [RTC 1988\227], fundamento jurídico 29; 75/1990 [RTC 1990\75], fundamento jurídico 5º; 86/1990 [RTC 1990\86], fundamento jurídico 5º; 100/1991 [RTC 1991\100], fundamento jurídico 4º; 136/1991 [RTC 1991\136], fundamentos jurídicos 1º y 2º; 108/1993 [RTC 1993\108], fundamento jurídico 3º; 168/1993 [RTC 1993\168], fundamento jurídico 8º; 87/1995 [RTC 1995\87], fundamento jurídico 8º; 156/1995 [RTC 1995\156], fundamentos jurídicos 7º y 9º; 96/1996 [RTC 1996\96], fundamento jurídico 5º; 196/1996 [RTC 1996\196], fundamento jurídico 3º, y 15/1998 [RTC 1998\15], fundamento jurídico 13).

⁴⁹ En este sentido se pronuncia SESMA SÁNCHEZ, B.: "Sobre la Constitucionalidad de la creación de los Tributos en Leyes de Acompañamiento", *Estudios de Derecho Financiero...* op.cit. p.231.

⁵⁰ FJ 3º STC 42/1987, de 7 de abril. Ver también la STC 182/1997, de 28 de octubre.

⁵¹ Así, el artículo 77.1 de la Ley 230/1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, dispone que son infracciones tributarias las tipificadas y sancionadas en las leyes. El apartado 2 de ese mismo precepto señala que "Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias", mientras que el artículo 78.2 viene a admitir que "dentro de los límites establecidos por la Ley" las normas reglamentarias de los tributos especifiquen supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos. Por su parte la Ley 58/2003, en su artículo 183 exige igualmente que sea una ley la que tipifique y sancione las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias

no se halle previsto por la Ley anterior a su perpetración." Tal principio concede a los ciudadanos el derecho a no ser condenado por acción u omisión alguna que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, derecho que puede extraerse del art. 25.1, de la Constitución Española⁵².

El principio de tipicidad supone, como garantía de la seguridad jurídica, que los destinatarios de las normas han de conocer, con carácter previo y con los límites precisos, en qué consiste el mandato o prohibición contenido en la norma que regula los tipos de infracciones y la sanción aplicable en el caso de violación de la misma.

La seguridad jurídica resulta esencial en el ámbito del Derecho represivo y constituye un límite fundamental para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Una exigencia básica del Estado de Derecho es que el ciudadano tiene derecho a saber, en todo momento, lo que puede y no puede hacer, es decir la delimitación de lo considerado como lícito y lo penalmente prohibido o ilícito, así como las consecuencias jurídicas que le pueden suponer una determinada conducta.

Para el profesor PALAO TABOADA⁵³, el principio de tipicidad supone, en sentido amplio, que toda norma producirá un efecto jurídico determinado, siempre y cuando se cumpla el presupuesto descrito por la misma con ese fin y, en un sentido más restringido y técnico, circunscribe el principio de tipicidad sólo y exclusivamente a aquellos sectores del ordenamiento jurídico (Derecho penal, administrativo sancionador) en los que no se requiere, en su opinión, de un acto de los particulares o del Estado para que la Ley despliegue sus efectos, y dichos efectos son gravosos para el destinatario.

Esta seguridad jurídica a la que está llamada a contribuir de manera esencial el principio de tipicidad, se desplegaría en dos niveles. Primero, es necesario que exista una garantía criminal, en el sentido de que sólo será castigada, penada o sancionada la acción u omisión que esté prevista como tal delito o infracción con anterioridad a su comisión. Es decir, no hay delito o infracción si una norma no lo regula como tal. Y en segundo lugar, la necesidad imperiosa de delimitación precisa en una norma de la pena o sanción que acarrea el delito o la infracción. Al cumplimiento de estos requisitos se encaminan los artículos 1 y 10 del CP, y en el ámbito del derecho administrativo sancionador el artículo 129 de la LRJPAC⁵⁴.

Reconocida, por tanto, la necesidad de tipificación de las conductas u omisiones constitutivas de infracciones y de su correspondientes sanciones o penas, la cuestión a solventar, a continuación, es la de determinar el alcance de dicha exigencia. Es decir, para cumplir el

⁵² En relación a la derivación de este derecho del precepto constitucional citado, vease la sentencia del TC nº 75/1984, de 27 de junio, citada por FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *QF*, nº 8/abril, 2001, p. 23.

⁵³ PALAO TABOADA, C.: "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Número 1, Madrid, 1997, pp. 219-220.

⁵⁴ Esta exigencia de regulación y tipicidad en materia sancionadora también se ha planteado por el Tribunal Constitucional. Ver FJ 2º STC 42/1987, de 7 de abril. Recoge expresamente la "imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes".

principio de tipicidad, ¿es suficiente que una norma regule y defina los diferentes ilícitos y sus correspondientes sanciones?, o, por el contrario, ¿se requiere además que, la descripción de los mismos sea precisa y exhaustiva, e incluso que se delimite con precisión la conexión entre éstos y las sanciones? En definitiva, se trataría de determinar el grado de limitación del poder punitivo del Estado.

Para RODRÍGUEZ BEREJO⁵⁵ el principio de tipicidad en las infracciones y sanciones administrativas requiere, no sólo que la norma que regula esta materia exista y sea previa a la comisión de la infracción (*lex previa*), sino que, además, su regulación sea precisa en la delimitación y concreción de los supuestos infractores, cuya comisión supondrá la imposición de una sanción (*lex certa*). En nuestra opinión, esto último es el contenido del principio de taxatividad o certeza, el cual adquiere personalidad propia y separada del de tipicidad, puesto que ambos dimanarían del principio de seguridad jurídica⁵⁶. De ello nos ocuparemos posteriormente.

Se trataría de establecer un sistema que, por un lado, evite que la Administración, en el ejercicio de la potestad sancionadora, pueda actuar; habilitada por la norma reguladora de esa materia, de forma arbitraria, pero, por otro lado, esa norma debe ser flexible, concediendo cierto margen a la discrecionalidad de la Administración⁵⁷.

Por eso el propio Tribunal Constitucional⁵⁸ considera la posibilidad de regulación en esta materia por la vía reglamentaria, e incluso la admisibilidad de conceptos jurídicos indeterminados. Esta posibilidad, supone para el profesor PALAO TABOADA⁵⁹ una debilitación entre la conexión del principio de tipicidad y el de reserva de ley, por el carácter relativo

⁵⁵ RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Derecho Penal Tributario...", op. cit. p.76.

⁵⁶ FJ 7º STC 61/1990, de 29 de marzo "...Siempre deberá ser exigible en el campo sancionador administrativo (no hay duda en el penal) el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal y tipicidad como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano ... La especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción".

⁵⁷ FJ 3º STC 207/1990, de 17 de diciembre, precisa que el art. 25.1 C. E. exige, "la necesidad, no sólo de la definición legal de los ilícitos y de las sanciones, sino también el establecimiento de la correspondencia necesaria entre aquéllos y éstas, una correspondencia que, como bien se comprende, puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa, pero que en modo alguno puede quedar encomendada por entero a ella."

⁵⁸ STC 219/1989, de 21 de diciembre, FJ 5º "...Es cierto que los preceptos, legales o reglamentarios, que tipifiquen las infracciones, deben definir con la mayor precisión posible los actos, omisiones o conductas sancionables. Sin embargo, según declaró este Tribunal en la STC 69/1989, no vulneran la exigencia de *lex certa* la regulación de tales supuestos ilícitos mediante conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia y permitan prever con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada. Del mismo modo, puede decirse que no vulnera esa misma exigencia la remisión que el precepto que tipifica las infracciones realice a otras normas que impongan deberes u obligaciones concretas de ineludible cumplimiento, de forma que su conculcación se asuma como elemento definidor de la infracción sancionable misma, siempre que sea asimismo previsible, con suficiente grado de certeza, la consecuencia punitiva derivada de aquel incumplimiento o transgresión". (El subrayado es nuestro).

⁵⁹ PALAO TABOADA, C., *Anuario de la Facultad...*, op. cit., p. 222.

que la doctrina y el Tribunal Constitucional atribuyen a la reserva de ley en materia tributaria, al admitir que la regulación legal de los presupuestos de la imposición se haga mediante normas de rango inferior. La cuestión relativa a la regulación por vía reglamentaria de las normas reguladoras del procedimiento sancionador tributario será expuesta al abordar el principio de reserva de ley.

3.2.2. El principio de tipicidad en el régimen sancionador tributario

A continuación pasamos a analizar si, en el ámbito concreto del Derecho sancionador tributario, la regulación en su conjunto -considerando la ley y reglamento- han cumplido, y cumplen en la actualidad, la exigencia constitucional de tipicidad, en los términos y con los requisitos que hemos expuesto.

La regulación de las infracciones simples contenida en la Ley 230/1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio⁶⁰ pecaba, de forma clara, en la arbitrariedad y en la falta de precisión, regulándolas a modo de cláusula general abierta, y dejando que fueran las leyes de cada tributo y las normas reglamentarias -dentro de los límites de aquellas- las que, en su caso, concretaran y delimitaran dichas infracciones simples⁶¹, y sin que el RD 1930/1998, de 11 de septiembre⁶², cubriese esa deficiencia aunque fuese vía reglamentaria⁶³.

El artículo 178 de la Ley 58/2003 comienza precisando los principios de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria, señalando que dicha potestad se ejercerá “de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley” y que, en particular serán de aplicación, entre otros, “los principios de legalidad y tipicidad”.

A su vez, el artículo 183 de la citada Ley 58/2003, define las infracciones tributarias como “las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Cabe destacar de la definición dos cuestiones. De una parte, el cierto paralelismo con el artículo 10 del CP, el cual dispone “Son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley”.

⁶⁰ Artículo 78.1 Ley 230/1963: “Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción”, enumerando a continuación, a manera de lista abierta, una serie de supuestos que en concreto se considerarían infracción simple: falta de presentación de declaraciones, incumplimiento de las obligaciones de índole contable, o de suministrar datos o la resistencia a la actuación de la Administración Tributaria, entre otras. El artículo 78.2 dispone que “Las Leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la Ley, por las normas reglamentarias de los tributos.”

⁶¹ Postura criticada también en Fundamento de Derecho 2º STSJ del Principado de Asturias de 12 de marzo de 2002, Recurso 433/1998.

⁶² El artículo 7 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (en adelante RD 1930/1963 RST), establece que son infracciones simples aquellos incumplimientos de las obligaciones y deberes tributarios que no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción.

⁶³ FUSTER ASENSIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Ed. Aranzadi, 2001, p. 50.

De otro, la ausencia de previsión de remisión a la regulación vía reglamentaria de las infracciones tributarias.

Ya en la exposición de motivos de la Ley 58/2003 se hace palpable la voluntad del legislador de acentuar, intensificar, o de hacer efectivo el principio de tipicidad en el ámbito del régimen sancionador tributario. Ello es llevado a cabo de varios modos en el texto legal. De una parte, y en primer lugar, optando por una tipificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, en consonancia con la LRJPAC. En segundo lugar, eliminando la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos por la normativa tributaria y estableciendo un sistema de cuantificación de las sanciones en el que los criterios de graduación y los porcentajes fijos a aplicar están determinados por la Ley. De este modo, la sanción máxima a aplicar coincide con la suma de todos los criterios de graduación aplicables, y todo ello, en beneficio de una mayor seguridad jurídica del presunto infractor.

A diferencia del RD 1930/1998 RST,⁶⁴ el reglamento vigente, aprobado por el RD 2063/2004, de 15 de octubre⁶⁵, se limita a desarrollar una función auxiliar y necesaria de la concreción de determinados aspectos en la aplicación del régimen de las infracciones y sanciones tributarias, dejando a la Ley la función de establecer las reglas necesarias para la cuantificación exacta de las sanciones, reduciéndose o eliminándose incluso, la posibilidad de discrecionalidad de la Administración en la imposición de las mismas.

Vemos, por tanto, la nueva regulación incrementa la seguridad jurídica de los contribuyentes respecto de la anterior norma al potenciar el principio de tipicidad, y reduciendo la discrecionalidad administrativa. La nueva norma establece una regulación con clara primacía de la ley y deja al reglamento funciones auxiliares. Entendemos que todo ello en beneficio del sujeto pasivo del procedimiento sancionador.

3.3. El principio de certeza, *lex certa*, o de taxatividad

Tal y como afirman COBO DEL ROSAL Y VIVES ANTÓN⁶⁶, el problema crucial de la formulación típica no radica tanto en la naturaleza de los términos utilizados sino en la precisión y claridad con la que se delimite su contenido, lo que dicho en otras palabras, en la medida en la que haya respetado el principio de taxatividad⁶⁷, derivando de los artículos 24 y 25 de nuestra Constitución.

⁶⁴ Así como del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, que intervenían más directamente en la cuantificación final de las sanciones tributarias, al concretar los porcentajes de graduación en la imposición de las sanciones cuyos intervalos dejaba abiertos el texto legal, la Ley 230/1963.

⁶⁵ En adelante RD 2063/2004 RST.

⁶⁶ COBO DEL ROSAL, M. Y VIVES ANTÓN, T.S.: *Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 334.

⁶⁷ La expresión *lex certa*, para denominar a este principio, suele ser utilizada por la jurisprudencia, mientras que el término taxatividad es empleado en el marco de la doctrina científica penal. Entre otros, vease COBO DEL ROSAL, M. Y VIVES ANTÓN, T.S.: *Derecho Penal. Parte General*, op. cit., p. 334 y ss., MUÑOZ CONDE, F. Y GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho Penal. Parte General*, 6ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 105 y ss. así como la Sentencia del TC 34/1996, de 11 de marzo, FJ 5º. No obstante, también puede encontrarse el término "principio de determinación" para referirse a este mismo principio. García Rivas: *El principio de determinación del hecho punible en la Doctrina del Tribunal Constitucional*, Madrid, 1992.

En opinión de estos mismos autores⁶⁸ las exigencias del principio de taxatividad en la determinación del ámbito de lo punible requieren que la formulación de los tipos penales se lleve a cabo mediante términos rígidos, en los que la discrecionalidad del intérprete quede reducida al mínimo. Dicho principio dimana de la reserva de ley respecto de la materia penal.

El principio de taxatividad implica que, tanto el supuesto de hecho constitutivo del delito, o de la falta, como la consecuencia jurídica prevista para el mismo deberán ser concretados en las leyes que los establezcan, sin que estas contengan formulaciones tan abiertas, por su amplitud, vaguedad e indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete o juzgador⁶⁹.

Esa certeza en la regulación conlleva que la norma sancionadora contenga la enunciación rígida de las conductas cuyo cumplimiento u omisión pueda ser sancionado, así como de las posibles sanciones, y que precise la conexión que hay entre la acción u omisión constitutiva de la infracción y la sanción que comporta⁷⁰.

En este sentido, el Tribunal Constitucional señalaba en su sentencia de 29 de marzo de 1990 que dicho principio de *lex certa* no se cumpliría "...si la norma se limita a establecer una enumeración de las posibles sanciones, sin referencia precisa a las conductas cuyo incumplimiento podrá ser sancionado..." o bien, si "... no hay una verdadera predeterminación de los comportamientos..." que suponen un infracción "... ni se realiza una conexión entre estos y las sanciones que se enumeran..".

En el ámbito tributario este principio recibió un espaldarazo importante con la sentencia del TC de 19 de julio de 2000, la cual, al declarar la inconstitucionalidad de la disposición adicional 4ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, resume la doctrina jurisprudencial relativa a las exigencias del principio de *lex certa* o taxatividad, derivado de los arts. 24 y 25 de la CE. En dicha sentencia se afirma que el mandato de la *lex certa* vigente en la descripción de los tipos penales e infractores, "obliga al legislador a llevar a cabo una "descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica"⁷¹ y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, "las conductas que constituyen infracción y el tipo y el grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa"⁷²; en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3".

Tomando como punto de referencia los elementos contenidos en esta sentencia al referirse al del principio de taxatividad, podríamos señalar que para que éste se cumpla en el

⁶⁸ COBO DEL ROSAL, M. Y VIVES ANTÓN, T.S.: *Derecho Penal. Parte General*, op. cit., p. 335.

⁶⁹ Sentencia del TC 34/1996, de 11 de marzo, FJ 5º.

⁷⁰ FJ 9º STC 61/1990, de 29 de marzo.

⁷¹ STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 A.

⁷² STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 A.

ámbito penal y en el sancionador tributario será necesario que la ley defina qué ha de entenderse por hecho tipificado o al menos fijar los criterios o parámetros que deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo⁷³.

Por otra parte, el principio de concreción o taxatividad adquiere especial relevancia en el marco de las normas penales en blanco, tal y como son las que regulan el delito fiscal. En este sentido parece razonable afirmar que será de aplicación principio de concreción o taxatividad, vigente en el Derecho penal, a las normas tributarias, llamadas a integrar las normas en blanco.

Además de lo anterior, ello significa que principio de taxatividad es también aplicable al derecho o a las leyes en blanco, lo que supone que las normas tributarias aplicables al tipo del fraude fiscal penal, tal y como hemos expuesto, han de estar suficientemente determinadas o concretas⁷⁴. El principio de taxatividad rige en Alemania para las leyes tributarias⁷⁵.

3. Conclusiones

La primera de las conclusiones de esta parte del trabajo -aunque más que una conclusión, diríamos que es un axioma inicial, establecido por la CE en su artículo 25.1, en virtud del cual el poder punitivo del Estado es único, si bien, con ejercicio compartido por los Tribunales de Justicia y por la Administración -, cabe afirmar que no se detectan diferencias que puedan justificar la existencia de un Derecho Administrativo Penal distinto e independiente del Derecho Penal Común, por lo que habrá que entender que, en el supuesto de la imposición de una sanción o una pena, se estará en presencia de una norma penal, y por tanto, dentro de un único y globalizador ordenamiento penal.

En consecuencia, toda la actuación derivada del ejercicio del poder punitivo del Estado ha de estar sometida, sin restricciones, al principio de legalidad, requisito que, la realidad social, e incluso la organización establecida por los esquemas institucionales de la vida colectiva, haría inviable.

Llegados a este punto, el problema es determinar ¿cual es el límite en ese acercamiento entre el Derecho Penal y el Administrativo Sancionador? Consideramos que esta concepción unitaria del Derecho penal debería concretarse, básicamente, en la necesidad de que el Derecho Penal en el ámbito administrativo, y en concreto el tributario, se sitúe en el marco o bajo los principios generales del Derecho Penal Común.

El análisis de la aplicación de los principios y garantías del Derecho Penal en el Régimen Sancionador Tributario, nos conduce a diferenciar dos grandes apartados:

⁷³ STC de 19 de julio de 2000, FJ 9.

⁷⁴ En este mismo sentido se pronuncia FALCÓN Y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000", QF, nº 1/2001, pp. 5-6.

⁷⁵ Sobre este punto vease TIPKE, K.: *Die Steuerrechtordnung*, 2. Edición, Verlag Otto Schmidt Köln, 2000, pp. 136 y ss.

- a) Los principios materiales de la potestad sancionadora, aquellos que están ligados precisamente al reconocimiento de dicha potestad y que delimitan y configuran su ejercicio: reserva de ley, tipicidad, taxatividad, culpabilidad, prohibición de concurrencia de sanciones y penas (*non bis in idem*), irretroactividad de las normas no favorables, proporcionalidad e interdicción de la analogía *in peius*.
- b) Los principios procedimentales de la potestad sancionadora. Reconocida la potestad sancionadora de la Administración, se exige que su ejercicio se realice en el seno de un procedimiento administrativo y que dicho procedimiento ha de cumplir ciertas garantías, de manera que se preserven los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto aplicado, y, en todo caso, se garantice la seguridad jurídica de los administrados: El derecho de defensa y sus instrumentales (ser informado de la acusación, audiencia y aportar las pruebas que estime pertinentes para su defensa, el formular alegaciones, no declarar contra si mismo, y a no confesarse culpable), el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Del estudio de los tres primeros, de la flexibilización o matización de su aplicación al ámbito administrativo y, en particular, tributario, y, de las consecuencias que han tenido las modificaciones contenidas en las normas tributarias recientemente aprobadas, destacamos que, en beneficio de la potenciación de la seguridad jurídica de los obligados tributarios y presuntos infractores, la nueva regulación ha establecido un sistema que, si bien permite a la Administración la posibilidad de cierta discrecionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora, evita que esta actuación pueda ser arbitraria, potenciando los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad.

Así, se tipifican las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves en consonancia con la LRJPAC, se eliminan las denominadas infracciones simples, que generaban incertidumbre, se reserva para su regulación por ley las reglas necesarias para la cuantificación exacta de las sanciones, dejándose al reglamento una función puramente auxiliar.

Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A.: "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *Crónica Tributaria*, nº 59, 1989, pp. 15-36.

ALARCÓN GARCÍA, G.: "Sistema fiscal y principios tributarios", *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 55-91.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *Diario la Ley*, nº 6200, 2005, pp. 1-8.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: "El principio de culpabilidad en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo Español", *Dogmática y Ley Penal: Libro Homenaje a Enrique Bacigalupo*. Coord. por Jacobo López Barja de Quiroga, José Miguel Zugaldía Espinar, Vol. I, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 2004, pp. 89-102.

CORDERO GARCÍA, J.A.: "El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal", II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente: «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador» (Parte III), *Crónica Tributaria*, nº 105, 2002, pp. 114-131.

DELGADO GONZALEZ, A.F.: "Disposiciones generales del ordenamiento tributario", *Ley General Tributaria antecedentes y comentarios*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005.

FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BUITRÓN RAMIREZ, G.: *El procedimiento administrativo sancionador. Volumen I*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*, 2ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1981.

GARCÍA NOVOA, C.: "Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 3, junio 2005, pp. 9-17.

JAÉN VALLEJO, M.: *Los principios superiores del derecho penal*, Dykinson, Madrid, 1999.

JUAN LOZANO, A.M. y RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.: "Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento General del régimen sancionador tributario", *Fiscal mes a mes*, Ed. Francis Lefebvre, nº 102, 2004, pp. 42-51.

JUAN LOZANO, A.M.: "Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario", *Documentos*, nº 10, IEF, Madrid, 2003.

LOZANO CUTANDA, B.: "La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: Aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad", *Las Fronteras del Código Penal y del Derecho Administrativo Sancionador*, Mateu Cromo, CJPJ, Madrid, 1997, pp. 43-77.

MARCOS CARDONA, M.: *El procedimiento sancionador tributario*, Tributación Práctica, Iustel, Madrid, 2005.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 2ª Edición, Ed. Técnicos, Madrid, 1991.

MIR PUIG, S.: *Introducción a las bases del Derecho Penal: Concepto y método*, Ed. Bosch, Barcelona, 1976.

MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, Sanciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª Edición, Ed. CISS, Valencia, 2000.

PALAO TABOADA, C.: "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Número 1, Madrid, 1997, pp. 219-244.

PEREÑA PINEDO, I.: "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 3, junio 2005, pp. 33-40.

PEREZ ROYO, F.: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. IEF, Madrid, 1972.

PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.

QUEROL GARCÍA, M.T.: "Infracciones tributarias", *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Bilbao, Ed. Deusto, 1991, pp. 11-111.

RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario sancionador en España", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 4, 1997, pp. 61-90.

SAINZ CANTERO, J.A.: *Lecciones de Derecho Penal. Parte General. I Introducción*, Ed. Bosch, Barcelona, 1981.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero. I Introducción. Volumen Segundo*, Madrid, 1985.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "El derecho a no declarar contra si mismo en los procedimientos de inspección tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 104, 2002, pp. 67-87.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y proceso penal por delito fiscal. El derecho a no declarar contra si mismo.", *Revista Jurídica de Castilla la Mancha*, nº35, octubre 2003, pp. 145-163.

SESMA SÁNCHEZ, B.: "Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en leyes de acompañamiento", *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo I*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 207-238.

SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de Información Tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001.



ESTUDIOS

■ **La reducción por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas**

■ **Juan Calvo Vérguez**

Doctor en Derecho.

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León.

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Consideraciones generales.
2. Aspectos comunes de cada una de las reducciones.
3. Adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.
4. Adquisición mortis causa de participaciones en entidades.
5. Adquisición mortis causa de los derechos de usufructo de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades.

I. Consideraciones generales

Como es sabido, dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), la reducción por adquisición de empresa familiar (que incluye la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades) resulta de aplicación tanto a las adquisiciones *mortis causa* (art. 20.2.c. de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre) como a las lucrativas e *inter vivos* (art. 20.6. de la citada Ley), siendo no obstante algunos de los requisitos exigidos en ambos supuestos de carácter diverso.

La reducción por adquisición *mortis causa* de una empresa individual o de participaciones en entidades fue establecida inicialmente en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, justificándose su inclusión en la propia Exposición de Motivos de éste con la finalidad de rebajar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de empresas familiares cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido. Con posterioridad han sido las Leyes 14/1996, 66/1997 (que incorporó además a la reducción el negocio profesional), 54/1999, 21/2001 y 53/2002 las encargadas de modificar el contenido de dicha reducción, consolidando a su vez la aplicación de la misma.

En cambio, la reducción por adquisición lucrativa e *inter vivos* de empresa individual y de participaciones en entidades se incorporó por vez primera a la normativa del ISD mediante la Ley 13/1996, siendo modificado su contenido por la Ley 66/1997, que añadió además la reducción por adquisición de negocio profesional.

Con carácter previo al análisis del contenido específico de la reducción por adquisición *mortis causa* de empresa individual o de participaciones en entidades, analizaremos diversas cuestiones que consideramos de interés. La primera de estas cuestiones se refiere al procedimiento que debe seguirse a la hora de practicar la reducción en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico-matrimonial de gananciales. Como seguramente se recordará, con anterioridad al 1 de enero de 1998 resultaba ciertamente difícil precisar la posibilidad de acceder a la exención establecida en el ISD por parte del cónyuge superviviente, máxime teniendo en cuenta que hasta dicha fecha tampoco disfrutaban del beneficio fiscal los bienes utilizados en una empresa individual pertenecientes al cónyuge no empresario.

Ante todo, debe procederse a la liquidación de la sociedad de gananciales, adjudicándose los bienes por partes iguales al cónyuge superviviente y a los herederos. La adquisición de dichos bienes por el primero no quedará sujeta al ISD, ya que se trata de elementos patrimoniales detentados en común con el fallecido y que ahora se poseen de forma individual y personal¹. En consecuencia, la reducción podrá aplicarse únicamente sobre el valor de los elementos patrimoniales que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante, una vez minorado en la cuantía de los gananciales atribuidos al viudo.

¹ Véase en este sentido PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", en *Impuestos*, núm. 7, 2001, pág. 98.

Tal y como se encargó de precisar el Apartado 1.1.a) de la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, *“Tras la disolución del régimen económico-matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquél la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma”*.

Un criterio similar es adoptado por la DGT en contestación a Consulta de 17 de julio de 2000, al señalar que *“Acerca del procedimiento a seguir para practicar la reducción en los supuestos de una persona casada bajo el régimen económico-matrimonial de gananciales u otro equivalente establecido en la legislación foral, este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente —entre otras, Consulta de 25 de febrero de 1999 o Resolución de 23 de marzo de 1999— señalando que la reducción del 95% deberá calcularse sobre el valor de la vivienda habitual que se encuentre incluida en el caudal relicto del causante*.

El art. 1392 del Código Civil señala que la sociedad de gananciales concluirá de pleno derecho cuando se disuelva el matrimonio, y el art. 85 que el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio. En definitiva, como consecuencia de la muerte de uno de los cónyuges, se disuelve el régimen económico-matrimonial de la sociedad de gananciales. Si como resultado de tal disolución se atribuye la totalidad de la vivienda habitual a la masa hereditaria del causante, percibiendo el cónyuge supérstite otros bienes de valor equivalente, la totalidad de la vivienda habitual se incluye en la masa hereditaria, de manera que los causahabientes podrán practicar la reducción mencionada sobre el valor total de la vivienda.

Si por el contrario, en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuye a la herencia del causante la mitad de la vivienda habitual sólo se practicará la reducción sobre dicha mitad. En el mismo sentido, si en la disolución de la sociedad de gananciales se atribuyese la totalidad de la vivienda habitual al cónyuge supérstite, los causahabientes no podrían practicar la reducción analizada, puesto que la vivienda no se encuentra incluida en la masa hereditaria del causante.

En definitiva, como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges, se producen dos hechos jurídicos desgajables: la disolución del régimen de gananciales y la apertura del fenómeno sucesorio, cuyo análisis civil y tributario debe efectuarse separadamente. Existe entre ambos hechos jurídicos una relación temporal, de manera que en primer lugar se procede a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales adjudicando a cada cónyuge la mitad del haber resultante de practicar en el inventario las deducciones previstas en los arts. 1392 y siguientes del Código Civil y posteriormente, se procede a la apertura del fenómeno sucesorio con la transmisión mortis causa de los bienes, derechos y obligaciones del causante que no se extingan por su muerte.

Dependiendo de los bienes concretos adjudicados a cada parte en la liquidación de la sociedad de gananciales resultará posible a los herederos practicar o no las reducciones en la base

imponible previstas en la ley, que únicamente podrán tener lugar en el supuesto en que la vivienda habitual o cualquier otro bien sobre el que la ley reconozca la posibilidad de practicar una reducción fiscal, se encuentre incluido en la masa hereditaria que es objeto de transmisión”²

Pues bien, a pesar de ello, el Tribunal Supremo optó en su Sentencia de 28 de julio de 2001 por un razonamiento que difiere bastante de lo reseñado anteriormente. Analizaba el Tribunal en la citada Sentencia la cuestión relativa a cómo deben ser adjudicados los bienes que procedan de una sociedad de gananciales cuando ésta se disuelve por la muerte de uno de los cónyuges, así como su tributación por el ISD.

En el supuesto concreto objeto de análisis, los bienes dejados por el causante eran todos de carácter ganancial y consistían en unos bonos de caja pertenecientes a Bancos Industriales y de Negocios y en otros bienes. Al liquidar la comunidad conyugal los herederos adjudican a la masa hereditaria la totalidad de los bonos de caja (exentos, como es sabido, del Impuesto sobre Sucesiones) y, además, otros bienes. A la viuda le son adjudicados en concepto de su parte en la sociedad de gananciales otros bienes del inventario, entre ellos los bienes inmuebles. Así las cosas, con estas adjudicaciones la cuota tributaria resultaba bastante reducida para todos los causahabientes, al quedar buena parte de los bienes recibidos en herencia exentos y tributar únicamente por los demás bienes adjudicados y no exentos.

La Audiencia Nacional había estimado correcta esta distribución de los bienes así como la consiguiente liquidación del Impuesto en su Sentencia de 16 de abril de 1996, señalando que la disolución y liquidación de gananciales no resultaba afectada por el art. 27.1 de la Ley 29/1987, al tratarse de actos necesariamente previos a los de partición en la herencia. Sin embargo el Tribunal Supremo entiende que no es correcto lo dispuesto por la Audiencia Nacional, concluyendo que la mitad de los bonos de caja tenía que haber sido imputada a la mitad ganancial correspondiente al cónyuge superviviente, dado que a los herederos sólo podía corresponder, como haber hereditario, la otra mitad.

Tal y como señala PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ³, son dos los principales argumentos sobre los que se apoya el fallo del TS. De una parte, que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales constituye un requisito previo e indispensable para la adjudicación de los bienes del caudal relicto a los herederos. Y de otra, que el art. 27 de la LISD se refiere a “interesados” lo que, a su juicio, significa que se está aludiendo a todo tipo de atribuciones de bienes derivadas de la muerte del causante, y no sólo a las que correspondan a los herederos y legatarios.

Declaró concretamente el TS a este respecto que *“La exención calculada por la Administración al 50% para cada masa encuentra fundamento sólido en los mismos preceptos*

² Esta misma línea interpretativa es adoptada por la DGT en contestación a Consulta de 17 de agosto de 2002.

³ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS, 2005, pág. 94.

que disciplinan el hecho imponible y la base imponible. No otra cosa quiere decir el legislador cuando en el art. 27.1 de la Ley 29/1987 impone el respeto a las normas reguladoras de la sucesión, entre las que se hallan, sin discusión posible, las que hacen referencia al valor del testamento en el supuesto de sucesión testamentaria”.

En nuestra opinión es este un criterio, cuanto menos, discutible. De hecho, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechazó en su Sentencia de 9 de mayo de 2003 los argumentos sostenidos por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 28 de julio de 2001, subrayando que *“Es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones la adjudicación al cónyuge supérstite de los bienes que le corresponden en la liquidación de la sociedad de gananciales. Es posible la autonomía de la voluntad al liquidar la sociedad de gananciales sin obligación de adjudicar a la esposa un 50% de la vivienda habitual al disolver la sociedad de gananciales. En este caso, por tanto, es posible atribuir en la disolución de la sociedad de gananciales sólo un 25% de la vivienda habitual a la actora, esposa del fallecido, y que en pago del tercio de libre disposición y de su cuota legal en la herencia se le asignase el 75% de la vivienda habitual, para que así la reducción del 95% se pudiese aplicar sobre una porción mayor de la vivienda”*.⁴

Es cierto que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales constituye un acto previo e indispensable para la adjudicación de los bienes de la herencia a los sucesores del causante. Pero el reparto de los elementos gananciales no tiene por qué efectuarse necesariamente aplicando las reglas del art. 27 de la Ley del ISD. Tal y como precisa PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ⁵, *“Cualquiera que sean las reglas aplicables para las distribuciones de bienes gananciales, estas valen a efectos de la herencia y, una vez realizadas, ya se contará con los que integran el caudal relicto y los que se atribuyen al superviviente”*.

Conviene aclarar además que, con independencia de la calificación que se haga sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, a su disolución no se origina una transmisión de ésta, sino que se concreta su titularidad, pasando el cónyuge supérstite a ser el único titular de los bienes que se le atribuyen e integrando, como si hubieran sido de titularidad del causante, los restantes bienes en la herencia.

Estimamos por tanto que las mitades que puedan llegar a formarse no tienen por qué serlo de todos los bienes gananciales a repartir. De hecho el propio Código Civil establece en su art. 1406 que cada cónyuge tiene derecho a una serie de bienes de forma preferente que pueden incidir en la liquidación del ISD como son las explotaciones agrarias, comercial o industrial que hubiera llevado a cabo con su trabajo, el local donde hubiese venido ejerciendo su profesión y, en el caso específico de fallecimiento, la vivienda habitual para el supérstite. Este planteamiento no encaja con la supuesta aplicabilidad de lo previsto en el art. 27 de la LISD, que contravendría lo dispuesto en el citado precepto del Código Civil sobre disolución de la sociedad de gananciales.

⁴ En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de 14 de mayo de 2003.

⁵ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, ob. cit., pág. 94.

El inicio de la redacción del art. 27 de la LISD presenta el siguiente tenor: “*En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan (...)*”. Se está refiriendo por tanto el legislador de manera exclusiva a las sucesiones por causa de muerte, concepto este que en ningún caso puede aplicarse a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales (ni siquiera en aquellos supuestos en los que se disuelva la sociedad de gananciales por la muerte de uno de los cónyuges), ya que no se trata de un caso de sucesión.⁶

Sorprende en todo caso que la Resolución de la DGT a la que hacíamos referencia con anterioridad tan sólo aluda a la vivienda habitual a efectos de poder efectuar esta operación de planificación fiscal, olvidándose por completo de la reducción por adquisición de empresa familiar; sin lugar a dudas mucho más importante que la anterior.

Desde nuestro punto de vista la operación antes analizada para el caso de la vivienda habitual y aceptada según hemos visto por la DGT ha de ser también realizable en caso de una empresa familiar; pudiendo adjudicarse a la herencia en su totalidad, siempre lógicamente que el haber de la sociedad de gananciales permita esta posibilidad.

La doctrina administrativa establecida por la DGT en su Resolución 2/1999 se vio asimismo reforzada con el carácter vinculante para las Administraciones que apliquen los tributos que la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, confiere a las consultas tributarias. En esta línea la Resolución de la DGT de 20 de septiembre de 2004 ha venido a reiterar la no aplicabilidad a la disolución de la masa ganancial del art. 27 de la LISD. E incluso el propio Tribunal Supremo, a través de su Sentencia de 16 de diciembre de 2004 considera, modificando su doctrina anterior; que no debe aplicarse el art. 27 a la partición de gananciales.

En todo caso, lo que parece claro es que la disolución del régimen ganancial no podrá significar la elusión del pago del impuesto a través de adjudicaciones que no respeten las reglas establecidas, tal y como ocurriría si tuviese lugar la atribución al cónyuge viudo de bienes infravalorados con la finalidad de minorar el volumen de la herencia. Téngase presente que de esta forma se procedería a gravar dos operaciones por el ISD: de una parte, la transmisión *mortis causa* por la mitad del valor de la sociedad de gananciales, cualquiera que resulte ser la valoración de los bienes efectuada por los interesados; y de otra, la donación de los herederos al cónyuge supérstite por el incremento de su patrimonio, que representa la infravaloración de los elementos que se le han adjudicado.

Una segunda cuestión de carácter general a la que queremos referirnos es la relativa a la inclusión en la base imponible del Impuesto del valor de los bienes con derecho a reducción. Señala a este respecto el art. 27 de la Ley 29/1987 que “*1. En las sucesiones por causa de muer-*

⁶ Esta circunstancia queda confirmada además por su no sujeción al ISD. Y es que tal y como establece el art. 3 de la LISD, quedan sometidas a este tributo “*a) Las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*”, sin que ni la Administración ni los Tribunales hayan considerado como tales a las operaciones de atribución de bienes gananciales al supérstite o a la herencia.

te, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos. 2. Si los bienes en cuya comprobación resultare un aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes”.

¿Cómo ha de compaginarse la reducción del art. 20.2.c) de la Ley del ISD con lo dispuesto en el citado art. 27 de la misma? ¿Debe aplicarse la reducción por igual a todos los causahabientes que reciban los bienes hereditarios o solamente a aquellos que hayan obtenido la adjudicación del bien beneficiado por la misma? Dos son las soluciones contrapuestas que, *a priori*, podrían adoptarse. En primer lugar, que a cada heredero se le liquide conforme al valor de la porción a que tiene derecho según la ley que rija la sucesión, ya sea por testamento, *ab intestato* o pacto sucesorio, con independencia de las adjudicaciones que se efectúen por los interesados de los bienes incluidos en la masa hereditaria.⁷

La compatibilidad de esta primera línea interpretativa con el requisito relativo al mantenimiento de la adquisición de lo obtenido durante diez años se presenta sin embargo como una cuestión difícil de salvar cuando son varios los causahabientes existentes. Y es que si se incumple con lo exigido por parte de uno de ellos las consecuencias derivadas de la pérdida de la reducción se extenderían a todos por igual.

De otra, calcular el 95% solamente por aquellos sujetos pasivos que reciban los bienes en cuestión y en proporción a la parte que les corresponda a cada uno de ellos. Este segundo criterio ha sido defendido por un sector mayoritario de la doctrina. Así, en opinión de FALCÓN Y TELLÁ,⁸ “(...) El llamado principio de proporcionalidad de las adquisiciones ha de afectar exclusivamente a la determinación de la base imponible y no a las posteriores reducciones en dicha base imponible, necesarias para determinar la base liquidable. Obsérvese en este sentido que todas las reducciones del art. 20 afectan exclusivamente a la persona que cumple los requisitos y da lugar a ellas, y no se prorratean entre los herederos”.

También POZUELO ANTONI⁹ rechaza la posibilidad de aplicar la reducción a todos los interesados, con independencia del requisito de parentesco. A juicio de este autor “El prorrateo de los beneficios fiscales en virtud del principio general de igualdad debe excepcionarse por las siguientes razones:

⁷ Ese es el criterio propuesto por la DGT en el Apartado 1.1.b) de su Resolución 2/1999, y por el que se inclinan, entre otros autores, CARO ROBLES, V., “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 223, 2001, págs. 94 y ss.

⁸ FALCÓN Y TELLÁ, R., “Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos”, en *QF*, núm. 8, 1999, pág. 6.

⁹ POZUELO ANTONI, F., “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Leyes 13 y 14 de 1996)”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 172, 1997, pág. 67.

-Puede prescindirse de la concreta adjudicación de un bien que goza de beneficio fiscal cuando tal desgravación excluya en su definición cualquier requisito subjetivo. Pero cuando una ley instituye la ventaja fiscal sobre un determinado grado de parentesco, es obvio que debe desplazarse la ficción del principio de igualdad.

-Los beneficios que el art. 56 RISD contempla (...) debe repararse en que son ayudas que corresponden a una fase de liquidación (determinación del hecho imponible gravable) previa a la cuantificación de la base imponible. Es decir, el discurrir teórico de la liquidación de este impuesto se iniciaría con la fijación del caudal hereditario fiscal (...). En consecuencia resuelta la base imponible a la luz de esta ficción, el resto de elementos de la liquidación (reducciones) deben aplicarse contando con las condiciones subjetivas de cada adquirente”.

Por su parte NAVARRO EGEA¹⁰ considera que ninguna de estas dos soluciones resulta plenamente satisfactoria, ya que en ambos casos cabe la posibilidad de que se tenga que rectificar la liquidación a resultados de la ulterior adjudicación. Sostiene la citada autora que *“Una vez más se ponen de manifiesto las deficiencias del ISD al apartarse de la realidad del derecho sucesorio pues, si se adopta el principio de igualdad, lo acertado es seguirlo en la determinación de la cuota tributaria, careciendo de sentido introducir una reducción basada en un dato real que no se puede determinar en el momento en que se ha de llevar a cabo la liquidación del Impuesto”.*

A nuestro juicio el 95% debería de calcularse solamente por aquellos sujetos pasivos que reciban los bienes en cuestión, atendiendo a la parte que les corresponda a cada uno de ellos. En primer lugar, porque las reducciones en la base imponible contenidas en el art. 20 de la LISD han sido diseñadas considerando de forma individual a cada sujeto pasivo, no de manera igualitaria, como sucede con las minoraciones por parentesco, que deben ser aplicadas a cada uno de ellos por separado.¹¹

Y, en segundo término, por el criterio de responsabilidad adoptado en relación con el mantenimiento de los condicionantes para poder disfrutar de la exención. Téngase presente que si sólo algunos de los sujetos han accedido a la empresa familiar serán estos los que tengan que respetar los requisitos impuestos legalmente y no el resto que, como es lógico, no podrán decidir acerca de la situación de la actividad económica, siendo en consecuencia injusto que también quedasen obligados a afrontar una responsabilidad por una actuación ajena.

Ahora bien, como ya hemos indicado, el criterio impuesto por la DGT es el de que la reducción beneficie por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan el conjunto de los requisitos previstos en el art. 20.2.c) de la Ley, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y únicamente sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible.

¹⁰ NAVARRO EGEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pág. 99.

¹¹ De hecho el art. 9 de la LISD considera como base imponible del tributo en las adquisiciones *mortis causa* el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente.

Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente¹². Porque parece claro que cuando se produzca una adjudicación particular por parte del testador o solamente exista un heredero no se planteará problema alguno.

Sin lugar a dudas, la determinación de los beneficiarios que tienen derecho a la reducción constituye la cuestión más polémica que plantea la aplicación de la misma. No nos estamos refiriendo a la adjudicación concreta efectuada por el testador de los bienes con derecho a reducción¹³, ni tampoco a la adjudicación realizada por los propios causahabientes de los bienes con derecho a reducción proporcionalmente a su participación en el caudal hereditario de acuerdo con las normas reguladoras de la sucesión.¹⁴

La situación que queremos poner de manifiesto es la originada por la adjudicación realizada por los causahabientes de bienes con derecho a reducción de manera no proporcional a su participación en el caudal hereditario, según las normas reguladoras de la sucesión. En este caso, son varios los criterios de interpretación que pueden adoptarse. En primer lugar, la aplicación de la reducción exclusivamente por el adjudicatario. En segundo término, su aplicación por la totalidad de los causahabientes proporcionalmente a su participación en la herencia de acuerdo con las normas reguladoras de la sucesión. Finalmente, podría optarse por la aplicación de la reducción según la adjudicación y proporcionalmente a su participación en la herencia, de acuerdo con lo dispuesto en las normas reguladoras de la sucesión.

Si bien en un primer momento la DGT se inclinó por el segundo de los criterios interpretativos apuntados¹⁵, lo cierto es que con la publicación de la Resolución 2/1999 no quedó claro si el citado Centro seguía manteniendo dicha línea de actuación o si, por el contrario, se decanta por la tercera línea de interpretación antes reseñada. La duda surge al añadirse en la citada Resolución la frase “(...) y cada uno sobre la parte del valor del bien incluida en su correspondiente base imponible”.

En nuestra opinión no debe considerarse que el criterio de la DGT haya variado. Estimamos que la referencia a la inclusión del valor del bien objeto de reducción en la base imponible del causahabiente constituye simplemente la concreción fiscal de principio de proporcionalidad en las particiones, sin necesidad de que civilmente se haya adjudicado también el bien objeto de la reducción con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Lo que la DGT considera relevante a este respecto es la aplicación de la reducción a los causahabientes con independencia de las adjudicaciones efectuadas en la partición. Y exigir que tam-

¹² Véase a este respecto lo dispuesto en el Apartado I.1.b) de la Resolución 2/1999.

¹³ La reducción se la aplicarán exclusivamente en este caso los causahabientes adjudicatarios de los bienes asignados por el testador.

¹⁴ En este supuesto la reducción podrán aplicársela todos los causahabientes proporcionalmente a su participación en la herencia, según las normas reguladoras de la sucesión.

¹⁵ Véase al respecto lo dispuesto por la DGT en contestación a Consulta de 7 de octubre de 1997.

bién en el ámbito civil se adjudique el bien objeto de la reducción en la base imponible del causahabiente no tiene mucho sentido a la luz del citado criterio.

La tercera de las posibilidades apuntadas, esto es, la aplicación de la reducción según la adjudicación y de manera proporcional a su participación en la herencia, de acuerdo con las normas reguladoras de la sucesión, restringiría de manera considerable los efectos de la reducción, al intentar aplicar conjuntamente los arts. 20.2.c) y 27.1 de la Ley 29/1987, exigiendo adjudicación e igualdad.

Y en cuanto al primero de los criterios señalados, es decir, la aplicación de la reducción por el adjudicatario exclusivamente, parece ajustarse escrupulosamente a lo dispuesto en el art. 20.2.c) de la Ley, olvidándose en cambio del mandato contenido en el art. 27.1, relativo a la aplicación del principio de igualdad en las participaciones.

Debe reconocerse no obstante que esta primera solución resulta más acorde con lo establecido en el art. 20.2.c) de la Ley. Porque la exigencia de que en la base imponible quede incluido el valor de la empresa, el mantenimiento por el adjudicatario de la adquisición durante diez años o la exigencia de que no realice actos de disposición ni operaciones societarias que disminuyan el valor de la adquisición constituyen requisitos que únicamente puede cumplir el adjudicatario o los adjudicatarios del bien objeto de reducción. En consecuencia sólo a ellos debe aplicarse la misma, siendo relevantes a estos efectos las adjudicaciones efectuadas en la partición.

Por otra parte conviene precisar que el art. 27.1 de la Ley se está refiriendo a un supuesto de sujeción al impuesto, no a un caso de reducción en la base imponible. Y, por lo que respecta al art. 20.2.c), nos hallamos ante un precepto de especial aplicación, no debiendo tomarse en consideración la generalidad de lo establecido en el art. 27.1.

Ciertamente la aplicación de la reducción al adjudicatario o adjudicatarios representa una desigualdad de trato en la liquidación fiscal de los causahabientes. Ahora bien, se trata de una desigualdad que ha sido querida por el legislador y que obliga además a aquél o a aquellos a un especial mantenimiento del bien adjudicado objeto de reducción, obligación que no soportan en cambio el resto de los causahabientes.¹⁶

En suma, nos hallamos ante una cuestión que adolece de una total claridad, a pesar de su indudable trascendencia práctica. Desde un punto de vista eminentemente práctico, atendiendo al principio de proporcionalidad en las particiones y con independencia de las adjudicaciones realizadas por los beneficiarios, creemos que el segundo de los criterios interpretativos se presenta como el más acertado. Pero si lo que queremos es evitar todo tipo de problemas y no perder una parte importante de la reducción, quizás la mejor solución sea optar una adjudicación de los bienes con derecho a reducción de manera proporcional a lo dispuesto en las normas reguladoras de la sucesión o, en su caso, que sea el testador quien asigne específicamente en el testamento a los beneficiarios los bienes con derecho a reducción.

¹⁶ Este primer criterio ha sido el adoptado en Cataluña a través del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre.

2. Aspectos comunes de cada una de las reducciones.

Además de lo dispuesto en el art. 20.2.c) de la Ley del ISD, son de aplicación al respecto el art. 4.8 de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, así como el Real Decreto 1704/1999, de desarrollo del art. 4.8. de la Ley 19/1991 (modificado por el Real Decreto 25/2000), y la Resolución de la DGT 2/1999.

El principal aspecto común que hemos de tener presente es el de la remisión a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y el fallecimiento del causante como fecha decisiva para determinar la concurrencia de la exención. El art. 20.2.c) de la LISD refiere la reducción a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a las que resulte de aplicación la exención que establece el art. 4.8 de la Ley del IP. ¿Qué significa ello? Sencillamente que sólo son susceptibles de reducción tales bienes en cuanto que, al fallecimiento del causante, pudieran resultar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio de aquél por concurrir los requisitos que establece el citado art. 4.8. de la Ley 19/1991, desarrollados por el RD 1704/1999. Y únicamente serán susceptibles de reducción en la medida en que puedan gozar de tal exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La Resolución 2/1999 de la DGT vino a concretar el alcance de esta remisión al considerar que, en las transmisiones *mortis causa*, para determinar la concurrencia de la exención en el IP a efectos de la aplicación de la reducción, ha de atenderse a la fecha de fallecimiento del causante (fecha de devengo del ISD), y no a la fecha del último devengo anterior al fallecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio (el 31 de diciembre de cada año).

Conviene precisar además que no es imprescindible, de cara a poder gozar de la reducción, la constancia en la última declaración de Patrimonio del causante de la aplicación efectiva de la exención. Lo esencial es la existencia del derecho a la exención en el IP al fallecimiento del causante, al margen de si éste ha aprovechado o no el citado derecho.

3. Adquisición mortis causa de empresa individual o negocio profesional.

Varios son los requisitos exigidos para poder aplicar esta reducción. En primer lugar, refiriéndonos al tipo de actividad que debe desarrollar la empresa, ha de recordarse que hasta el día 1 de enero de 1998 el concepto de empresa individual quedaba referido exclusivamente al de actividad empresarial¹⁷. En cambio, desde dicha fecha se estiman también incluidos los negocios profesionales efectuados de forma individual o societaria.¹⁸

De acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 1704/1999, los conceptos de empresa individual y negocio profesional deben delimitarse conforme a la normativa del IRPF. Pues bien, la normativa del citado Impuesto unifica los rendimientos de actividades empresariales y profesionales bajo una rúbrica, la de "rendimientos de actividades económicas".

¹⁷ En efecto, puesto que la finalidad de las reducciones se centra en favorecer a las pequeñas y medianas empresas (al margen de relacionarse con las exenciones existentes en el IP), hasta el 1 de enero de 1998 sólo quedaban exentos los bienes y derechos afectos a actividades empresariales.

¹⁸ Véase a este respecto lo dispuesto en el Apartado 1.2.c) de la Resolución 2/1999.

Podemos definir globalmente ambos conceptos como aquella unidad económica por la que el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y/o recursos humanos, para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios con la finalidad de obtener rendimientos del trabajo personal, del capital conjuntamente o de uno solo de estos factores.

En consecuencia, son dos los principales aspectos a tomar en consideración. En primer lugar, la ordenación por cuenta propia, que determina la existencia de la empresa o negocio profesional como unidad económica organizada para la realización de la actividad. Y, en segundo término, la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.¹⁹

Recuérdese que las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles únicamente tienen el carácter de actividad económica cuando reúnen los requisitos a que se refiere el art. 25.2 del TRLIRPF, esto es, existencia de un local afecto a la actividad y exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y utilización para la ordenación de la citada actividad de, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.²⁰

Si la empresa o negocio en cuestión tuviese carácter ganancial o equivalente atendiendo a un régimen análogo al de gananciales de Derecho Foral (caso por ejemplo del consorcio aragonés o del régimen de conquistas navarro), la reducción podría aplicarse tanto respecto de los elementos patrimoniales que se incluyan en la sucesión del cónyuge empresario o profesional como respecto de aquellos otros que formen parte de la sucesión del cónyuge del empresario o profesional, siempre y cuando concurran en ambos casos los restantes requisitos.

Cabe igualmente la posibilidad de que el causante resulte ser titular de dos o más empresas o negocios profesionales. En tales casos, siempre que cada una de las actividades que integren las respectivas empresas o negocios profesionales sea ejercida de manera personal, habitual y directa, creemos que podrá aplicarse la reducción respecto de todas ellas.

¿Qué sucedería en aquellos supuestos en los que la actividad se ejerce por uno sólo de los cónyuges teniendo bienes en común con el otro esposo? En este caso, si el cónyuge que fallece es aquél que desempeñaba la actividad, se cumplirían el conjunto de requisitos establecidos en el art. 20 de la LISD (a los que posteriormente nos referiremos) para proceder a la reducción de la parte obtenida por el otro cónyuge y los restantes causahabientes, si los hubiera. En cambio, habiéndose producido la muerte del no ejerciente, y ante el silencio del legislador en el ISD, habríamos de acudir a la normativa del Impuesto sobre

¹⁹ Efectúa además la normativa del IRPF una enumeración abierta de actividades económicas, entre las que se incluyen las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios (incluidas las de artesanía), agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras, así como el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

²⁰ Tal y como tiene declarado la DGT en su Resolución 2/1999 así como en contestaciones a Consultas de 7 de mayo y 15 de octubre de 1999 y de 3 de mayo de 2000, sólo podrá aplicarse la reducción cuando dichas actividades queden incluidas en el IRPF como rendimientos de actividades económicas.

el Patrimonio, dada la remisión que lleva a cabo el citado art. 20 a la exención de este tributo, debiendo comprobar además si también le corresponde el beneficio fiscal del art. 4.octavo a este último sujeto.

A priori, la solución parece favorable a admitir la exoneración del gravamen, por lo que también podría extenderse al ámbito del ISD. De hecho la Resolución 2/1999 se ha pronunciado en este sentido para las adquisiciones posteriores al 1 de enero de 1998, fecha de entrada en vigor de la modificación operada por el art. 4. octavo de la Ley del IP, admitiendo expresamente esta posibilidad. En consecuencia para las anteriores no procedería la exención, ni en este último tributo ni en aquél.²¹

Recuérdese no obstante que, en relación con los supuestos de empresa individual, hasta la reforma de la Ley 66/1997 se consideraba que no era necesario el disfrute del beneficio fiscal del art. 4.octavo de la Ley del IP para acudir a la reducción en el Impuesto sucesorio, siendo suficiente con estimar integrado en el caudal relicto el valor de tal empresa.²²

El importe de la reducción se cifra en el 95% de la parte de la base imponible correspondiente al valor de la o las empresas individuales o negocios profesionales adquiridos *mortis causa*, sin que opere al efecto límite absoluto alguno. De acuerdo con lo establecido en el art. 2 del Real Decreto 1704/1999, por "valor de la empresa individual o negocio profesional" habremos de entender el conjunto de elementos patrimoniales (bienes y derechos) afectos a la actividad, minorado por el importe de las deudas derivadas de la misma, valorados tanto los activos como los pasivos de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien referida la valoración a la fecha del fallecimiento del causante.

Nótese como se está refiriendo al mismo conjuntamente con el resto de la base imponible. Parece lógico pensar por tanto que del total del valor bruto de la empresa habrá que descontar la parte de cargas y gravámenes inherentes a la misma, así como la parte proporcional de gastos y deudas generales deducibles del causante. La reducción se ha de aplicar respecto del valor neto de la empresa o negocio resultante de minorar el valor de los elementos patrimoniales afectos con las deudas derivadas de la actividad, excluyendo en todo caso tanto los elementos patrimoniales no afectos como las deudas que no deriven

²¹ Señala a este respecto el Apartado 1.2 de la Resolución de la DGT 2/1999 lo siguiente: "b) Procedimiento a seguir en los supuestos de transmisión *mortis causa* de una empresa de titularidad común a ambos cónyuges, ejerciendo la actividad exclusivamente el cónyuge sobreviviente.

*Para fallecimientos anteriores al día 1 de enero de 1998, hay que entender que el término utilizado por la Ley de 'empresa individual' está haciendo referencia tanto a la actividad del empresario como a los bienes y derechos afectos al ejercicio de dicha actividad (...). Por lo tanto se puede afirmar que si el causante no realizaba una ordenación por cuenta propia de factores de producción y de medios humanos o de uno sólo de ellos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, la transmisión *mortis causa* de los bienes y derechos, afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge sobreviviente incluidos en el caudal relicto no podría gozar de la reducción del 95%. En consecuencia antes de la modificación del art. 20.2.c) aplicable desde el 1 de enero de 1998, la adquisición *mortis causa* de los bienes y derechos comunes del matrimonio afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge no empresario no podría gozar de la reducción comentada. A partir de dicha fecha sí procede la reducción".*

²² En efecto, nada se indica acerca de que la titularidad de los bienes de la actividad económica deba ser propiedad exclusivamente del cónyuge que la desempeña.

de la actividad. De este modo tendremos que: elementos patrimoniales afectos – deudas derivadas de la actividad = valor de la empresa o negocio profesional.²³

Los criterios de afectación tanto de los bienes y derechos como de las deudas van a ser los establecidos en la normativa del IRPF, no pudiendo incluirse aquellos bienes y deudas que no se consideren afectos de acuerdo con lo establecido en la citada normativa. Y tanto los activos como los pasivos se valorarán conforme a la normativa del IP a la fecha del fallecimiento del causante.

Una vez fijado el valor de la empresa o negocio profesional, y antes de la aplicación por parte de cada sujeto pasivo del porcentaje de la reducción, procede, al amparo de lo establecido en la Resolución 2/1999, minorar tal valor por la parte proporcional que corresponda al bien en las deudas y gastos deducibles del total caudal relicto siempre, como es lógico, que deban integrarse en la base imponible del sujeto pasivo.

En la medida en que las deudas no pueden considerarse ligadas a uno o más elementos patrimoniales concretos sino al conjunto de los mismos resulta necesario, en aras de poder calcular el valor neto de los bienes que gozan de esta reducción, llegar al importe deducible de las deudas, para lo que debe hallarse la proporción en que se encuentra el valor bruto del bien de que se trate con el conjunto del caudal hereditario y aplicar posteriormente dicha proporción sobre el conjunto del importe de las deudas deducibles.²⁴

Las deudas afectas a la empresa o negocio no pueden volver a incluirse a efectos de su cómputo como deudas deducibles de la herencia, en tanto en cuanto ya han sido ponderadas para determinar el valor neto de la empresa o negocio, formando parte integrante del mismo.

Pues bien, el resultado de restar al valor de la empresa o negocio la parte proporcional en deudas y gastos deducibles de la herencia será la magnitud sobre la que se aplique la reducción por cada sujeto pasivo.

¿Quiénes tienen la consideración de beneficiarios de la reducción? Con carácter general la adquisición *mortis causa* debe ser realizada por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante. Y en caso de que no existan descendientes o adoptados la adquisición puede realizarse por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado²⁵. Tal y como ha

²³ Señala a este respecto el Apartado 1.1.c) de la Resolución 2/1999 que “La reducción del 95 por 100 opera sobre la parte del valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12) así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14). De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados”.

²⁴ Esta integración procederá cuando sea heredero o sucesor a título universal o de cuota global, no cuando sea legatario, salvo que el causante hubiese dispuesto que son de cargo del mismo.

²⁵ Esta novedad fue introducida por la Ley 66/1997 a partir del 1 de enero de 1998. Con anterioridad a la citada fecha únicamente se permitía acudir a esta exención al cónyuge, descendientes y adoptados del causante, sin que en relación a los descendientes se matizase ningún grado de parentesco. Posteriormente sin embargo la reforma del pre-

señalado la DGT en contestación a Consulta de 19 de diciembre de 2005, la limitación por el grado de parentesco en la adquisición no se proyecta sobre los descendientes, que siempre tienen derecho a la aplicación de los beneficios fiscales correspondientes, operando en cambio para los colaterales.

Ciertamente con esta limitación de los sujetos pasivos se está dando cabida a los supuestos más habituales de transmisión de la empresa familiar a determinados parientes, incentivándose así la continuidad de la misma dentro de un conjunto de familiares cercanos. No se ha acudido sin embargo al mismo grado de parentesco que se tiene en cuenta a la hora de precisar el grupo familiar que puede ostentar las participaciones en entidades del art. 4.octavo de la Ley del IP para quedar exentas en dicho gravamen, admitiéndose únicamente el segundo, cuando en el art. 20.2.c) de la Ley del ISD se extiende hasta el tercero.²⁶

¿Debe atenderse a los colaterales por consaguinidad o afinidad? El legislador nada aclara en relación con esta cuestión, lo que puede suscitar problemas de interpretación. A nuestro juicio, desde un punto de vista de lógica jurídica, podría considerarse que se está excluyendo a los afines puesto que, una vez fallecido el causante, se extingue también la relación con los familiares del cónyuge.²⁷

En todo caso, los diversos sujetos pasivos no acceden al beneficio tributario en condiciones de igualdad. Y es que para los ascendientes, adoptantes y colaterales se hace necesario que no existan descendientes o adoptados, resultando en cambio indiferente la presencia o no del cónyuge viudo, que puede concurrir simultáneamente con todos.²⁸

Precisa además la DGT en su Resolución 2/1999 que en las adquisiciones derivadas de legado u otras asignaciones particulares o concretas del causante deben concurrir en el adquirente los requisitos de parentesco indicados. Y por lo que respecta a las adquisiciones derivadas de institución de heredero o a título universal, la reducción habrá de aplicarse exclusivamente al heredero o herederos en que concurren las circunstancias de parentesco con el causante y en la proporción que les corresponda en virtud del título

cepto operada a través de la Ley 66/1997 determinó la inclusión de un nuevo apartado al art. 20.2.c) de la Ley, de conformidad con el cual *"Cuando no existan descendientes o adoptados la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptados o colaterales, hasta el tercer grado (...). En todo caso el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100"*.

²⁶ Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que si se analiza detenidamente la composición de los sujetos beneficiados y la exclusión de acceder al mismo de los segundos en caso de que exista alguno de los primeros (salvo en el caso del cónyuge) podría extraerse una conclusión de signo contrario, ya que en lugar de incentivarse la continuidad de la empresa familiar se estaría obstaculizando su lógico tránsito generacional. En ocasiones habría de entregarse la misma a familiares más próximos aunque menos capacitados para desarrollar su actividad, que a otros más alejados que sí lo estarían. En caso contrario se perdería el derecho a la reducción.

²⁷ En un sentido distinto se pronuncia PÉREZ DE AYALA, M., "Informe sobre la aplicación del art. 4.8.dos de la Ley 19/1991 de la participación en una empresa familiar en el que fallece uno de ellos transmitiendo sus acciones a la viuda", en *Informes sobre Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 9, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2002, pág. 21, para quien los efectos resultan igualmente extensibles a los familiares por afinidad.

²⁸ Lógicamente todos ellos deben acceder a la sucesión con el título habilitado al efecto, esto es, como herederos o legatarios o cualquier otro pacto sucesorio, tal y como dispone el art. 11 del Reglamento del ISD aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

sucesorio, independientemente de quien pueda ser el titular adjudicatario en la partición. No es suficiente con que no sean llamados a la sucesión, exigiéndose además que no existan ni descendientes ni adoptados. Y por lo que respecta al cónyuge supérstite, es indiferente que exista o no para que se puedan beneficiar aquellos parientes del fallecido.

De cualquier manera, el adquirente debe mantener la adquisición durante los diez años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante a menos que, a su vez, aquél falleciese dentro del citado plazo. Queda claro por tanto que el cómputo deberá iniciarse en la fecha del devengo del impuesto sucesorio, es decir, el día del fallecimiento del causante.²⁹

¿Qué debe interpretarse por “mantenimiento”? A nuestro juicio por mantenimiento hay que entender la conservación durante un plazo mínimo de diez años de los elementos patrimoniales recibidos por vía sucesoria. Así, mientras una eventual ampliación de los mismos vendría a respetar el espíritu de la norma, la disminución de su valor impediría el cumplimiento del citado requisito, determinando el pago de aquella parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar junto con los correspondientes intereses de demora.

¿Y que debemos entender por “adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional”? En principio tendrá el carácter de adquisición la obtención de la propiedad o de un derecho real sobre la misma de los citados elementos patrimoniales, al margen de que estos se mantengan o no inalterados a lo largo del tiempo.³⁰

¿Deben los causahabientes proseguir en el desarrollo de la misma actividad económica? El art. 20.2.c) de la Ley del ISD nada señala a este respecto. Desde nuestro punto de vista la solución a esta cuestión se halla en la interpretación que se otorgue a la expresión “mantenimiento de la adquisición”. Una primera opción sería considerar que es necesaria la

²⁹ ¿Cómo cabe compaginar este plazo de diez años establecido en el art. 20.2.c) de la Ley del ISD con el plazo de prescripción de cuatro años de la deuda tributaria a que se refiere el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria? Sostiene VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 49, refiriéndose al cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de exenciones provisionales, que “El principio que preside la fijación del momento en que ha de empezar a transcurrir el plazo de prescripción es (...) que el derecho o la acción hayan nacido, entendiéndose por tal la posibilidad de su ejercicio. Esta idea es la que sirve para afrontar y resolver determinadas situaciones que se producen cuando existen en un tributo exenciones automáticas y provisionales, en el sentido de que su definitiva efectividad queda condicionada al cumplimiento de algún requisito impuesto normativamente (...) Lo lógico parece ser que el tiempo de prescripción no transcurra hasta que desaparezca el obstáculo que impide a la Administración practicar la liquidación, y que no es otro que el agotamiento del plazo que motiva la pérdida del beneficio fiscal”. Ciertamente el cumplimiento de los requisitos a lo largo del tiempo y el cómputo del plazo de prescripción parecen dos cuestiones claramente diferenciadas. Coincidimos en este sentido con VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 218, en que lo lógico sería acudir a la esfera de la garantía para el cobro de la deuda tributaria, procediendo a la anotación marginal de la afección en los Registros públicos de la cuantía de la liquidación siempre y cuando no hubiera concurrido el beneficio fiscal (véanse a este respecto los arts. 79.3 de la LGT y 9.2 del RISD). De este modo se facilitaría la obtención de las cantidades indebidamente dejadas de ingresar.

³⁰ Tal y como ha puesto de manifiesto BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 106, puesto que toda empresa constituye una realidad dinámica que exige la continua adaptación de la estructura empresarial para adecuarse a las exigencias del mercado, “Una legislación que impidiera la adopción de las medidas necesarias para lograr, no ya el mantenimiento, sino incluso el crecimiento de la empresa a través de los correspondientes procesos de reestructuración empresarial, estaría produciendo un efecto de anquilosamiento contrario al espíritu de la norma a favor”.

continuidad en la misma actividad desarrollada por el causante, lo que originaría numerosos conflictos en aquellos supuestos en los que hubiera tenido lugar una división entre varios herederos del patrimonio afecto a la actividad, decidiendo uno de ellos no proseguir en el desarrollo de la misma.

Una segunda posibilidad sería defender que la norma únicamente se está refiriendo al mantenimiento de la adquisición en el sentido de no enajenar la propiedad de los elementos patrimoniales, resultando indiferente el destino que pueda dárseles. Así las cosas, podría admitirse incluso el cese en la realización de la actividad. Finalmente cabe estimar que es preciso realizar una actividad económica, sin que tenga que ser la misma que llevaba a cabo el causante, y sin que deban dedicarse a ella la totalidad de los herederos. Sería por tanto suficiente con que uno de ellos la realizase, cediéndole los bienes los restantes que no deseen continuar en el desarrollo de dicha actividad.

Este es, en nuestra opinión, el criterio que debe adoptarse ya que, si bien ha de continuarse con una actividad económica, debe permitirse a los herederos alterar el tipo de la misma. Ello posibilitaría mantener un núcleo de elementos patrimoniales afectos a una concreta actividad económica llevada a cabo por familiares del causante.

Dispone a este respecto el Apartado 1.2.d) de la Resolución de la DGT 2/1999 que *“(…) La Ley establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante (…) Por lo tanto debe mantenerse el valor de la adquisición, así como una actividad, aunque no sea la misma desarrollada por el causante, pero no la titularidad de todos los bienes”*.

De acuerdo con este criterio, en caso por ejemplo de venta parcial de una empresa por la que se hubiese practicado en su momento la reducción en el impuesto sucesorio, dicha venta parcial no afectaría al mantenimiento del beneficio fiscal siempre que se mantuviera el valor de adquisición mediante su reinversión en bienes y derechos, afectos o no a la actividad que, en su caso, se continuase desarrollando.

Por el contrario, en caso de ausencia de reinversión, el citado beneficio se perdería con las consecuencias legalmente previstas, esto es, abono de la parte de impuesto no satisfecha e intereses de demora. Al amparo del tenor literal de la norma sería el valor de adquisición el que habría que mantener durante el referido plazo de diez años, no quedando sometida a la exigencia de reinversión la parte de valor de tales bienes y derechos que, con posterioridad, excediera del mismo.³¹

Por otra parte, coincidimos con VAQUERA GARCÍA³² en que no siempre resultará posible transmitir en su totalidad una empresa individual o un negocio profesional ya que pueden concurrir varios causahabientes al mismo tiempo, circunstancia ésta que originaría una

³¹ Véase a este respecto lo establecido por la DGT en contestación a Consulta de 12 de diciembre de 2000.

³² VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, ob. cit., pág. 213.

más que probable fragmentación de dichos bienes, sin que ello obste a la continuidad de la adquisición durante el plazo de diez años.³³

El plazo temporal de diez años, ¿debe contarse en relación a la obligación del mantenimiento conjuntamente con la prohibición de efectuar actos de disposición o, por el contrario, se trata de dos exigencias separadas? En nuestra opinión ha de adoptarse una interpretación conjunta que evite situaciones contrarias al principio de seguridad jurídica en las que el sujeto pueda verse limitado a la hora de decidir el destino de sus bienes sin la existencia de un plazo concreto para ello.³⁴

En todo caso el beneficiario de la reducción no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que directa o indirectamente puedan originar una minoración sustancial del valor de la adquisición, tal y como dispone el apartado c) del art. 20.6 de la Ley del ISD, aplicable a las transmisiones *mortis causa*. Este requisito adicional fue establecido con efectos desde el 1 de enero de 1997 por el art. 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.³⁵

Ahora bien, al igual que sucede con el mantenimiento de la actividad, la DGT ha interpretado de manera flexible su aplicación, poniendo de manifiesto que lo decisivo al respecto no es el mantenimiento de la forma jurídica de empresa individual o negocio profesional ni de la actividad, así como tampoco la conservación estática de los activos que la integran, sino que en ningún caso resulte disminuido el valor de la unidad económica, aunque sea bajo formas jurídicas distintas.

Son múltiples los supuestos sobre los que se ha pronunciado en este sentido el citado Centro Directivo: aportación a una sociedad mercantil (Consultas de 1 de septiembre de 1998, de 23 de agosto y 17 y 23 de diciembre de 1999 y de 10 de octubre de 2001), operaciones dispositivas de activos siempre que no supongan una minoración del valor (Resolución 2/1999), cambio de actividad (Resolución 2/1999 y Consulta de 23 de agos-

³³ Así por ejemplo admite la DGT en contestación a Consulta de 15 de diciembre de 1999 la aplicación de la reducción en relación con un supuesto de transmisión de la totalidad de un negocio con adjudicaciones pro indiviso a los hijos de los locales en los que tiene lugar el desarrollo de la actividad, a pesar de que ello constituya un supuesto de división de la actividad y el desempeño por cada descendiente de actividades diferenciadas.

³⁴ Véase en este sentido BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ob. cit., pág. 106.

³⁵ Téngase presente asimismo que, de conformidad con lo establecido por el art. 20.3 de la LISD, “*Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones ‘mortis causa’ en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes*”. Prevé así el legislador la posibilidad de un fallecimiento múltiple en el plazo de tiempo establecido por el precepto al objeto de mantener la adquisición de los elementos patrimoniales, si bien limitando la deducción únicamente a los descendientes. Ni que decir tiene que, dentro de la empresa familiar, esta medida puede adquirir especial trascendencia en aquellos supuestos de adquisición de los elementos patrimoniales o participaciones en la misma que se transmitan por la muerte del cónyuge superviviente, siempre que él hubiera dispuesto igualmente de titularidad en dicha empresa. Quedarían por tanto comprendidos los bienes que hubiese heredado del difunto y el usufructo vitalicio que le hubiese correspondido de aquéllos cuya nuda propiedad ya fue adquirida en su momento por los descendientes. Sin embargo creemos que no podrá aplicarse esta disposición para la sucesión de los bienes gananciales recibidos por el cónyuge viudo por la liquidación del régimen económico matrimonial y posteriormente heredados, en tanto en cuanto los mismos no han sido objeto de dos o más transmisiones.

to de 1999), constitución de una comunidad de bienes (Consulta de 1 de octubre de 1997) y arrendamiento de la explotación (Consultas de 15 de octubre de 1997 y de 23 de agosto de 1999).³⁶

Lógicamente la disminución de valor ha de estar motivada por actos voluntarios del sujeto, no debiendo tomarse en consideración aquellos hechos o circunstancias que resulten ajenos a la voluntad del adquirente (caso por ejemplo del supuesto de pérdidas en el ejercicio de la actividad que reduzcan el valor de las participaciones).

Una especial atención merecen los supuestos de operaciones entre los herederos que no impliquen la pérdida de la reducción. Este sería el caso, por ejemplo, de aquellas transmisiones dentro del grupo de herederos universales del causante, siempre que el negocio o empresa no hubiera sido objeto de una asignación particular por aquél exclusivamente a favor de un sucesor, dado que el bien no sale del círculo de sucesores que gozan de la reducción.³⁷

Otros supuestos de similar naturaleza serían la adjudicación a uno de los herederos de la empresa o negocio en la partición compensando a los restantes coherederos en metálico el exceso de adjudicación o la extinción de condominio entre los herederos adjudicatarios de la empresa o negocio en la partición de la herencia.³⁸

En todo caso el incumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición obliga a ingresar la cuota correspondiente a la reducción indebidamente aplicada más los correspondientes intereses de demora.

Puede suceder que el causante no hubiera hecho una asignación particular a un sucesor y que, existiendo una pluralidad de herederos, se hubiera adjudicado en la partición la empresa a uno solo de aquéllos. En este caso el incumplimiento del deber de permanencia en su patrimonio determinaría la pérdida de la reducción para todos los herederos que la hubieran disfrutado, de acuerdo con el criterio adoptado por la DGT en su Resolución 2/1999.³⁹

³⁶ En el caso por ejemplo de una explotación agraria admite la DGT en contestación a Consulta de 27 de junio de 2000 la permuta de una de las fincas rústicas que integran la explotación por otra de igual o mayor valor; así como la enajenación de una de ellas con adquisición de otra finca rústica que se incorpora a la explotación, de mayor valor que la vendida.

³⁷ Véanse a este respecto las Consultas de la DGT de 12 de mayo de 2000 y de 12 de diciembre de 2001, si bien el propio Centro se pronuncia en contra de esta posibilidad en contestación a Consulta de 7 de marzo de 2001.

³⁸ En el supuesto concreto de separación efectuada por uno de los comuneros de una comunidad de bienes formada por los sucesores *mortis causa* sobre la empresa agrícola a la que se había aplicado con carácter previo la reducción considera la DGT (contestación a Consulta de 7 de junio de 2002) que *"Ello no implica la pérdida de la reducción por el comunero que se separa, aunque no continúe la actividad, siempre que mantenga el valor de su adquisición mortis causa; y en caso de que no mantenga el valor de su adquisición la pérdida de la reducción se limitará a dicho comunero, no extendiéndose a los restantes dado el carácter individual del Impuesto"*.

³⁹ Y si como consecuencia de la asignación del causante en el título sucesorio o incluso de la propia partición resultase una empresa o negocio correspondiente a una pluralidad de sucesores con un objeto empresarial o comercial, habría de constituirse una comunidad de bienes que debería tributar por la Modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD, tal y como establece el art. 22 del Texto Refundido regulador del citado Impuesto.

Finalmente cabe reflexionar acerca de si es preciso que los causahabientes respeten también durante el plazo de diez años los condicionantes derivados de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio para el desarrollo de una actividad individual.

En principio el art. 20 de la Ley del ISD, al examinar las exigencias que debe cumplir el donatario de este tipo de elementos patrimoniales, indica expresamente que debe continuar con el derecho a la exención en el Impuesto patrimonial durante el plazo de diez años. Esta obligación no aparece prevista sin embargo en el apartado 2.c) del citado precepto, relativo a las adquisiciones *mortis causa*. Desde nuestro punto de vista, y de acuerdo con una interpretación sistemática de la totalidad del precepto, parecería razonable excluir la aplicación del citado requisito para esta modalidad de adquisiciones.⁴⁰

¿Cuáles son los requisitos exigidos al causante? Al negocio profesional o a la empresa individual les es de aplicación la exención establecida a efectos del IP en el art. 4.octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, desarrollada por los arts. 1 a 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre. Es este un requisito exigido a partir del 1 de enero de 1998 con motivo de la entrada en vigor de la Ley 66/1997. Con anterioridad sólo resultaba de aplicación en caso de participaciones en entidades, dada la redacción literal de la norma reguladora de la reducción.⁴¹

A este respecto, conviene tener presente los requisitos exigidos por la normativa del IP para que los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional queden exentos del Impuesto. En primer término es necesario que la actividad derivada de la empresa individual o profesional se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo.

Obsérvese como son tres las notas que definen el ejercicio de la actividad: habitual, personal y directa. Con el término "habitual" a lo que se quiere aludir es a la existencia de una continuación de la actividad en un plano temporal de carácter prolongado, quedando excluidas aquellas actividades que puedan realizarse con carácter ocasional o esporádico. El término "personal" exige que el empresario o profesional desempeñe la actividad por sí mismo. Finalmente, lo que parece implicar la expresión "directa" es que ha de ser el propio empresario o profesional el que ejerza el control de la actividad de manera inmediata, correspondiéndole las facultades de gestión y organización.

⁴⁰ En este sentido se ha pronunciado la DGT en el Apartado 1.2.d) de su Resolución 2/1999, para los casos de empresa individual o de negocio profesional, y en el Apartado 1.3.e) de la citada Resolución para las participaciones en entidades. Este criterio ha sido defendido además, entre otros autores, por BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ob. cit., pág. 41, NAVARRO EGEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pág. 82, CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, B., "Beneficios fiscales para las pymes", en *Impuestos*, núm. 1, 2002, pág. 41 y AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, Cuatrecasas Abogados, Ciss, Valencia, 1998, pág. 82.

⁴¹ Así, por ejemplo, señala la DGT en contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2005 que si los bienes afectos a una empresa familiar de arrendamiento de inmuebles están exentos del IP y se cumplen los restantes requisitos establecidos en el ISD, todos los sucesores del causante tendrán derecho a la reducción de la base del ISD en proporción a su derecho hereditario.

¿Qué procedimiento ha de seguirse en aquellos supuestos de transmisión *mortis causa* de una empresa de titularidad común a ambos cónyuges en los que ejerce la actividad exclusivamente el cónyuge sobreviviente? De acuerdo con lo establecido en el Apartado 1.2.b) de la Resolución de la DGT 2/1999, a la que nos venimos refiriendo, *“Para fallecimientos anteriores al día 1 de enero de 1998 hay que entender que el término utilizado por la ley de “empresa individual” está haciendo referencia tanto a la actividad del empresario como a los bienes y derechos afectos al ejercicio de dicha actividad (el concepto de empresa implica el desarrollo de una actividad por parte del titular). De este modo se puede afirmar que si el causante no realizaba una ordenación por cuenta propia de factores de producción y de medios humanos o de uno sólo de ellos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios la transmisión mortis causa de los bienes y derechos afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge sobreviviente incluidos en el caudal relicto no podría gozar de la reducción del 95%.*

En consecuencia, antes de la modificación del art. 20.2.c) aplicable desde el 1 de enero de 1998, la adquisición mortis causa de los bienes y derechos comunes del matrimonio afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge no empresario no podría gozar de la reducción comentada. A partir de dicha fecha sí procede la reducción”.

A partir del 1 de enero de 1998 la adquisición *mortis causa* de los bienes y derechos comunes del matrimonio afectos al ejercicio de una actividad empresarial y también profesional del cónyuge no empresario goza de la reducción del 95%. Y es que de conformidad con lo dispuesto en el art. 4.octavo.Uno, último párrafo de la Ley 19/1991 (en virtud de la redacción otorgada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre), están exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges.

Debe tratarse no obstante de bienes “comunes”, es decir, de carácter ganancial o común en cualquier otro régimen económico matrimonial. Significa ello que no resultará posible la aplicación de la exención en el IP ni la reducción en el ISD en aquellos casos de bienes afectos a una actividad económica del cónyuge empresario pero de propiedad única del cónyuge no empresario.

En segundo lugar, la actividad en cuestión debe haber constituido la principal fuente de renta de su titular. Precisa a este respecto el art. 3.1, párrafo 2º del Real Decreto 1704/1999 que *“A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del art. 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el art. 4 del presente Real Decreto”.*⁴²

Parece claro por tanto que el cálculo de la principal fuente de renta debe realizarse desde el 1 de enero del año del fallecimiento hasta la fecha del deceso. Y ello sin perjuicio de que,

⁴² Se excluyen por tanto del cómputo las remuneraciones por participaciones en entidades que resulten igualmente exentas en el Impuesto del Patrimonio y los rendimientos.

en el caso de que la empresa o negocio tuviera carácter ganancial y el causante no fuera el cónyuge que ejerce la actividad, el requisito de la principal fuente de renta en el patrimonio del empresario o profesional hubiera de entenderse referido, no al período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento de su consorte, sino al último ejercicio completo de su IRPF.

¿Deben incluirse a efectos del cómputo de la principal fuente de renta las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible del IRPF y generadas en más de un año? A pesar de ser esta una cuestión de carácter dudoso nos inclinamos por una respuesta negativa. Por otra parte, en aquellos supuestos en los que un mismo sujeto ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por ende, la reducción en el Impuesto de Sucesiones, alcanzaría a todos los bienes y derechos afectos a las mismas considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1º del art. 3 del citado Real Decreto 1704/1999, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.⁴³

¿Qué criterio debe seguirse a efectos de aplicar la reducción en relación con las comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT 2003? Nos referimos a aquellos supuestos de comunidad de bienes, sociedades civiles (excepto las Sociedades Agrarias de Transformación, que tienen como es sabido la consideración de sujetos pasivos del IS) y otros entes sin personalidad jurídica que tributan en régimen de atribución de rentas en el IRPF de los comuneros, socios o miembros.

En principio, la normativa reguladora del IRPF incluye a las comunidades de bienes dentro de los supuestos de atribución de rentas, de manera tal que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los comuneros, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso o, si éstos no constan fehacientemente a la Administración, por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan. Y en la medida en que la comunidad de bienes desarrolle una actividad económica las rentas obtenidas por los distintos comuneros adquieren esta consideración de rentas derivadas de actividades económicas.

Pues bien, tomando como punto de partida esta consideración, declaró la DGT en el Apartado 1.2.a) de su Resolución 2/1999 que, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil, debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del IP, siendo necesario para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del IRPF y cumpliendo los restantes requisitos establecidos al efecto.

⁴³ Así lo establece el art. 3.2 del Real Decreto 1704/1999.

Considera por tanto la DGT en su Resolución 2/1999 que los citados supuestos son igualmente casos de transmisión de empresa individual o negocio profesional en cuanto a la participación del causante en dichos entes. Estamos de acuerdo con esta apreciación, debiendo aplicarse en consecuencia las normas de empresa individual o negocio profesional referidas a la participación del causante en el ente sin personalidad, no las relativas a participaciones en entidades.⁴⁴

En definitiva, podemos concluir que lo que se precisa a efectos de poder aplicar la reducción por adquisición de empresa individual o negocio profesional es, en primer lugar, que el objeto de la reducción lo constituya una empresa individual o negocio profesional exento conforme a la normativa del IP y del IRPF.Y, en segundo término, la concurrencia de una serie de requisitos en el causante y en el adquirente, así como el mantenimiento de la adquisición.

4. Adquisición mortis causa de participaciones en entidades.

Varios son los requisitos que deben concurrir para proceder a la aplicación de esta reducción. Refiriéndonos en primer término al importe de la reducción, su cuantía queda cifrada en el 95% de la parte de base imponible correspondiente al valor de las participaciones en entidades adquiridas *mortis causa*, sin que opere ningún límite absoluto al respecto.

Nótese como son dos las operaciones sucesivas que han de ser realizadas. En primer lugar, debe procederse a la delimitación del valor de las participaciones a la parte del mismo que goce de exención en el IP. Téngase presente que, tal y como dispone el art. 6 del RD 1704/1999, la exención en el citado Impuesto sólo alcanza al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

En consecuencia obtendremos la siguiente fórmula: valor de las participaciones x (valor de activos afectos – deudas de la entidad) valor del patrimonio neto de la entidad.⁴⁵

La reducción sólo alcanza a la parte del valor de las participaciones que se corresponde con el valor neto resultante de la realización de una actividad económica, excluida en su caso la porción de aquél relativa a bienes, derechos y deudas no afectos a una actividad económica.

Por lo que respecta a la segunda de las operaciones apuntadas, la misma viene determinada por el hecho de que al valor así obtenido se le ha de minorar la parte proporcional

⁴⁴ Véase en este sentido la contestación de la DGT a Consulta de 2 de julio de 1998.

⁴⁵ De cara a la aplicación de esta fórmula conviene tener presente que el valor de las participaciones se determina a fecha de fallecimiento del causante por aplicación de las reglas del art. 16 de la Ley del IPY en cuanto al valor de los activos y deudas afectos el mismo, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores (en defecto de contabilidad) de acuerdo con los criterios del IP, quedando siempre referido tal valor a la fecha de fallecimiento del causante. En todo caso la determinación del valor de las participaciones se efectúa mediante las reglas del citado art. 16 de la Ley del IP, aun- que se trate de entidades cotizadas, siendo su valor el valor teórico contable y no el de cotización.

que, con relación al total del caudal hereditario, le corresponda en las deudas y gastos deducibles, siguiendo el criterio establecido en la Resolución 2/1999. En efecto, una vez determinado el valor de las participaciones susceptible de reducción, y antes de aplicar el porcentaje, dicho valor debe minorarse en la parte proporcional que, con relación al total caudal relicto, corresponda a las participaciones incluidas en el mismo. Por último, sobre el valor resultante se aplicará el porcentaje del 95%, obteniéndose de este modo el importe de la reducción aplicable.

A la hora de precisar quienes tienen la consideración de beneficiarios de la reducción, los criterios que deben ser adoptados son los siguientes. La adquisición *mortis causa* ha de realizarse por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante. Y, no existiendo descendientes o adoptados, dicha adquisición podrá ser efectuada por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado⁴⁶. Ahora bien no es suficiente con que no sean llamados a la sucesión, sino que se exige además que no haya descendientes ni adoptados. Por lo que respecta al cónyuge supérstite es indiferente que exista o no en aras de que puedan beneficiarse aquellos parientes del fallecido.

Por otra parte, y al amparo del criterio establecido por la Resolución 2/1999, ha de precisarse que en aquellas adquisiciones que deriven de legado u otras asignaciones particulares o concretas del causante debe concurrir en el adquirente los requisitos de parentesco anteriormente reseñados. Y, por lo que respecta a las adquisiciones derivadas de institución de heredero o a título universal, la reducción se aplica exclusivamente al heredero o herederos en que concurren las circunstancias de parentesco con el causante y en la proporción que les corresponda de acuerdo con el título sucesorio, al margen de quien resulte ser el adjudicatario en la partición.

El adquirente ha de mantener la adquisición durante los diez años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante salvo que, a su vez, aquél falleciese dentro de tal plazo. Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante (adquisición ligada por otra parte a una reducción del 95% del valor de la misma), no se está refiriendo únicamente al mantenimiento de la participación en un porcentaje suficiente para poder gozar de la exención en el IP. Para esto hubiese bastado con haber incluido la frase “siempre que el adquirente mantenga su porcentaje de participación” o, sencillamente, la expresión “siempre que el adquirente mantenga su participación”.

Por el contrario creemos que el mantenimiento de la participación está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma, prohibiéndose al efecto la realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan originar una minoración sustancial del valor de la adquisición. No se exige sin embargo que los causahabientes gocen con posterioridad a la adquisición de la exención en su correspondiente IP, a diferencia de lo que sucede en el supuesto de adquisición *inter vivos*, donde

⁴⁶ Recuérdese que esta novedad fue introducida por la Ley 66/1997 a partir del 1 de enero de 1998.

este requisito sí que resulta exigible⁴⁷. En todo caso el incumplimiento del requisito de permanencia determina el pago del Impuesto dejado de ingresar por la reducción en base imponible practicada, con el abono de los correspondientes intereses de demora.

¿Qué sucede en aquellos supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones? A nuestro juicio en estos casos no tiene por qué perderse la reducción practicada si, una vez realizada la operación societaria, el valor contable de las acciones continúa siendo superior al existente en el momento de la adquisición hereditaria, manteniéndose el valor de ésta.

Por otra parte estimamos que el requisito de la permanencia de la adquisición establecido en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 implica que el adquirente ha de mantener el valor de adquisición durante diez años. Por tanto, siempre que esto sea así, el hecho de que el sujeto pasivo aporte, por ejemplo, la totalidad de sus participaciones en una sociedad limitada en la que tenga un 15,17% a otra sociedad limitada unipersonal, no constituiría obstáculo alguno para el mantenimiento de la reducción practicada en su día en el Impuesto sucesorio derivada de la adquisición *mortis causa* de los valores mobiliarios.

Finalmente hemos de aludir a la prohibición existente en relación con determinados actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Refiriéndose a esta circunstancia afirma la DGT en el Apartado 1.3.f) de su Resolución 2/1999 que *"(...) No puede atenderse a alguna petición recibida en el sentido de elaborar una lista de las actuaciones prohibidas por la ley, sino que debe analizarse cada supuesto que se plantee. Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el art. 20 de la Ley del ISD, el causahabiente no perdería la reducción practicada"*.⁴⁸

Analicemos por ejemplo la práctica consistente en aportar las participaciones o la propia empresa individual de cara a la constitución de una nueva entidad o como medio que permita constituir un determinado grupo de empresas. A través de numerosas contestaciones a Consultas (caso por ejemplo de las de 3 de junio y 8 de septiembre de 1998 o de la de 5 de julio de 2001) la línea interpretativa adoptada por la DGT ha sido la de respal-

⁴⁷ Téngase presente además que, en el caso de adquisición de participaciones en entidades, mientras el mantenimiento de la titularidad de las mismas depende del propio sujeto pasivo, no sucede lo mismo con el valor de lo adquirido. Y es que si no se dispone de un fuerte poder decisorio en la sociedad correspondiente podrán producirse determinadas operaciones que afecten a dicho valor y que escapen a su control, las cuales deben ser analizadas de forma casuística con la finalidad de precisar si tiene lugar o no en ellas una efectiva disminución.

⁴⁸ Véanse en este mismo sentido las Consultas de la DGT de 30 de septiembre de 1998 y de 19 de abril de 1999. Recuérdese además que la prohibición fue establecida, con efectos desde el 1 de enero de 1997, por el art. 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

dar estas actuaciones, en tanto en cuanto no tiene lugar una efectiva disminución del valor de las mismas. De lo que se trata es de proteger el valor de la adquisición, de manera tal que si se conserva el título y dicha cuantificación en las participaciones en entidades, se puede dar cabida a ciertas operaciones societarias de fusión o canje de activos que no supongan en ningún caso una disminución del mismo.⁴⁹

En esta línea, señala por ejemplo la DGT en contestación a Consulta de 26 de enero de 2006 que la reducción de la base imponible en la adquisición *mortis causa* de participaciones de una sociedad no se pierde por la escisión de ésta. Así, si se mantiene el valor de lo adquirido en este supuesto materializado en otras sociedades que sustituyen a la inicialmente adquirida, no hay incumplimiento del requisito de permanencia por lo que, en consecuencia, se mantiene el derecho a la reducción de la base del ISD.

Al margen de estos supuestos relativos a operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (siempre que, como resultado de las mismas, se mantenga el valor de adquisición), otras operaciones admitidas por la DGT han sido, por ejemplo, las enajenaciones onerosas de acciones por las que se hubiera disfrutado de la reducción reinvirtiéndose su importe de manera inmediata en acciones de otra entidad mediante canje o suscripción en aumento de capital (Consulta de 25 de marzo de 2002), las operaciones de canje de las participaciones adquiridas por títulos de una nueva sociedad "holding" siempre que se mantenga el valor (Consultas de 30 de septiembre de 1999 y de 30 de enero, 9 de abril y 21 de mayo de 2001⁵⁰) o las reducciones de capital con devolución de aportaciones manteniéndose un valor teórico contable superior al valor teórico de las acciones en el momento de la adquisición.⁵¹

Por lo que respecta a los requisitos exigidos al causante éste debe gozar, con carácter general, de exención en el IP para que los herederos puedan tener derecho a la reducción, siendo el art. 4.octavo.Dos de la Ley 19/1991 (desarrollado por los arts. 4 a 6 del Real Decreto 1704/1999), el encargado de establecer los requisitos que han de reunir las "participaciones en entidades" para quedar exentas en el IP.

⁴⁹ Coincidimos en este sentido con NAVARRO EGEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, ob. cit., pág. 82, cuando afirma que "el cambio de la titularidad de las participaciones heredadas por las recibidas en el canje de títulos derivado de las operaciones mencionadas (se está refiriendo la autora a las operaciones societarias de fusión o canje de activos que no supongan nunca una disminución del mismo) no implica una alteración en el valor de la adquisición, por lo que cumpliéndose los demás requisitos del art. 20 de la LISD no se perderá la reducción practicada en su momento".

⁵⁰ En esta Consulta de 21 de mayo de 2001 se planteaba concretamente un supuesto de escisión de participaciones obtenidas por dos hermanos de la primitiva sociedad familiar con la finalidad de proceder a la creación de otra nueva y, posteriormente, efectuar un canje de valores y constituir una sociedad *holding* que ostentaría el 100% de la sociedad familiar y de la escindida. Pues bien la DGT terminó por considerar que en todos estos supuestos se mantenía el valor de adquisición obtenido en un principio, lo que determina que no se pierda la reducción del 95%.

⁵¹ Una especial trascendencia adquieren aquellas operaciones entre herederos que no determinan la pérdida de la reducción. Nos referimos por ejemplo a las transmisiones efectuadas dentro del grupo de herederos universales del causante, admitidas siempre que la participación no hubiera sido objeto de una asignación particular por el causante a favor exclusivo de un sucesor, no saliendo el bien del círculo de sucesores que gozan de la reducción (Consultas de 12 de mayo de 2000 y de 12 de diciembre de 2001).

En primer término, y por lo que a la entidad participada se refiere, resulta indiferente que la misma cotice o no en mercados organizados. Lo que si es necesario es que la entidad participada realice de manera efectiva una actividad económica, cuestión esta que ha de ser delimitada de acuerdo con la normativa del IS relativa a las sociedades patrimoniales.

Así las cosas, su actividad principal no podrá ser la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario⁵². Y de acuerdo con lo establecido en el art. 61 del TRLIS se entiende que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, realiza una actividad empresarial cuando dicha entidad no reúne las condiciones necesarias para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o que es de mera tenencia de bienes, si bien con una excepción de especial importancia para el caso de las denominadas sociedades "holding".

En definitiva, el objetivo que parece perseguir el legislador de cara a la aplicación de la exención es que la entidad cuyas participaciones puedan resultar exentas realice de manera efectiva una actividad empresarial y no de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No existe un concepto preestablecido en la Ley de lo que se ha de entender por "gestión". Sin embargo, su delimitación parece desprenderse de la equiparación efectuada expresamente por la norma con la actividad de aquellas entidades cuyo activo quede integrado en más de la mitad por valores o que sean susceptibles de calificarse como de mera tenencia de valores.

La participación mayoritaria de valores en el activo de una sociedad constituye una circunstancia objetiva que no precisa de mayor aclaración. Y, por lo que respecta al carácter de "sociedad de mera tenencia de bienes", el mismo resulta predicable, al amparo de lo dispuesto en el apartado primero del precepto antes reseñado, de aquellas sociedades en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos son varios los valores o elementos que no han de ser computados. En primer lugar, los valores poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales. En segundo término, aquellos valores que incorporen derechos de crédito nacidos de las relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Tampoco deben computarse los valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. Y lo mismo cabe indicar respecto de los valores o elementos patrimoniales cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los obtenidos tanto en el año en cuestión como en los últimos diez años anteriores.

⁵² Véase, entre otras, la contestación de la DGT a Consulta de 23 de enero de 2006, en la que se insiste en que las participaciones de una entidad dedicada a la gestión de valores mobiliarios no pueden quedar exentas del IP, condición necesaria para poder disfrutar de la reducción de la base del ISD.

No deben concurrir además en ningún caso los supuestos establecidos en el citado art. 61 del TRLIS, quedando por tanto excluidas de la reducción las participaciones en sociedades patrimoniales.

Por tanto, siempre que se cumpla el requisito indicado, podrá aplicarse la reducción, además de a las sociedades empresariales, a las sociedades profesionales y a aquellas otras que tengan por objeto la realización de actividades artísticas y deportivas⁵³. Pero insistimos en que no resulta posible aplicar la reducción a las entidades sometidas en el IS al régimen de sociedades patrimoniales, esto es, sociedades de mera tenencia de bienes y sociedades de cartera, a excepción de las “holding”.

Las participaciones en estas sociedades “holding” o matrices podrán gozar de la reducción siempre y cuando se cumplan diversas condiciones. En primer término, los valores de los que resulte titular la entidad deben otorgar, al menos, el 5% de los derechos de voto en las entidades participadas. Estas entidades no pueden tener además la consideración de sociedades patrimoniales en el IS. Por último, los valores deben poseerse con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, disponiendo al efecto de la correspondiente organización de medios materiales y personales.⁵⁴

Tal y como tendremos ocasión de analizar, la reducción se aplica en la medida y proporción en la que las participaciones resultan exentas en el IP. De este modo lo primero que habremos de precisar es si la entidad en cuestión reúne o no los requisitos necesarios para gozar de la exención, aunque sea de manera limitada o parcial. Y será posteriormente cuando deba determinarse el alcance de la exención, que únicamente se extenderá a la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica (minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma) y el valor del patrimonio neto de la entidad.⁵⁵

¿Cuáles son los requisitos exigibles a la participación? Ante todo ha de entenderse por “participación”, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 4.1 del Real Decreto 1704/1999, la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad cualquiera que sea la forma en que se represente (participaciones sociales, acciones u otras).

Ahora bien, es imprescindible que la entidad disponga de personalidad jurídica propia y que tenga la consideración de sujeto pasivo del IS. De este modo podrá aplicarse la reducción, entre otras, a las sociedades mercantiles (se encuentren o no sus participaciones negociadas en mercados organizados), a las sociedades cooperativas o a las sociedades agrarias de transformación. En cambio, no resulta de aplicación la reducción en los supuestos de sociedades civiles (a excepción de las citadas sociedades agrarias de transformación), participaciones en comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades irregulares y demás entes sin personalidad sujetos al régimen de atribución de rentas (que gozan

⁵³ Recuérdese que estas dos últimas sociedades quedaban excluidas hasta el 1 de enero de 2003.

⁵⁴ Véanse a este respecto las contestaciones de la DGT a Consultas de 30 de enero, 9 de abril, 21 de mayo y 12 de julio de 2001.

en su caso, tal y como hemos analizado, de la reducción por empresa individual) e instituciones de inversión colectiva.

La participación del causante en el capital de la entidad ha de ser, a la fecha de su fallecimiento de, al menos, el 5% computado de forma individual⁵⁶, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, adoptantes, descendientes del mismo o adoptados y colaterales hasta el segundo grado, tanto por consanguinidad como por afinidad. Esta referencia al grupo de parentesco fue introducida con efectos desde el 1 de enero de 1997 en el art. 4.octavo.Dos c) de la Ley 19/1991 por la Ley 13/1996.

En aquellos casos de participaciones en entidades de naturaleza ganancial pero de titularidad exclusiva de uno de los cónyuges, correspondiendo el ejercicio de los derechos sociales a uno de ellos (el titular formal), estimamos que son de aplicación los siguientes criterios, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7 de la Ley del IP. Si la participación fuese de carácter ganancial el cómputo individual de la participación del causante habría de hacerse de la mitad de la participación ganancial, a pesar de que el causante pudiera ostentar la titularidad formal de las mismas para el ejercicio de los derechos sociales. Y si el causante no alcanzara de forma individual el porcentaje exigido del 5% habría que precisar si entre el causante, su cónyuge y demás parientes puede llegar a alcanzarse el porcentaje mínimo del 20% exigido para el grupo familiar. Si así fuere se entendería cumplido el requisito de participación, pero no cuando entre ambos y con los restantes parientes no se alcance el mínimo exigido para el grupo familiar.⁵⁷

No se tienen en cuenta, a efectos del cómputo del porcentaje de participación, las participaciones que puedan detentarse de manera indirecta a través de sociedades interpuestas sobre las que se tenga el control.⁵⁸

Por lo que respecta al titular de las participaciones, se requiere en primer término que el sujeto pasivo hubiera ejercido efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad. Ciertamente el "ejercicio de funciones de dirección" constituye una noción de carácter fáctico, no jurídica, que parece hacer referencia a una efectiva intervención en la gestión de la entidad⁵⁹. Procedemos en este sentido a continuación a realizar un conjunto de matizaciones al respecto.

⁵⁵ Téngase presente por otra parte que, de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución 2/1999, para poder apreciar la exención en el IP debemos atender a la fecha de fallecimiento del causante.

⁵⁶ Recuérdese que hasta el 31 de diciembre de 2002 el porcentaje era del 15%.

⁵⁷ Ni que decir tiene que el concepto de grupo familiar, a efectos de aplicación de la reducción, se refiere siempre al causante y no a los sujetos pasivos.

⁵⁸ En esta línea la autocartera resulta excluida del cómputo a efectos de determinar el porcentaje de participación en la entidad. Sí se incluyen en cambio las llamadas acciones o participaciones sin voto (Véase contestación a Consulta de la DGT de 2 de junio de 1997).

⁵⁹ Así, por ejemplo, señala la DGT en contestación a Consulta de 31 de enero de 2006 que las funciones directivas son aquéllas que impliquen la realización efectiva de la dirección de la empresa, específicamente la dirección del "día a día" de la sociedad.

No es imprescindible que se forme parte del órgano de administración. En efecto, también pueden ejercer funciones de dirección los vinculados a la entidad por contrato especial de directivos o incluso por contrato laboral ordinario, siempre que verdaderamente intervengan en la gestión o dirección de la entidad y que ello pueda acreditarse. En los casos de órgano de administración unipersonal (administrador único) o pluripersonal no colegiado (administradores solidarios o mancomunados), suele establecerse *de facto* una presunción de ejercicio de funciones de dirección. Y lo mismo sucede en aquellos supuestos de pertenencia al órgano de administración colegiado (Consejo de Administración), si bien ello debe conllevar siempre una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En líneas generales el requisito de funciones de dirección tiende a ponderarse de manera diferente según la forma individual o conjunta (con el grupo familiar) del requisito de porcentaje de participación en la entidad. Así, por ejemplo, en el caso de cómputo individual de la participación el ejercicio de funciones de dirección debe cumplirse necesariamente en el causante. Y en los supuestos de cómputo conjunto con el grupo familiar de la participación, el ejercicio de funciones de dirección se cumple en al menos uno de los integrantes del "grupo familiar".

A estos efectos entiende el art. 5.1.d) de la Ley por "funciones de dirección" los cargos de: presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente. Por las funciones de dirección ejercidas en la entidad el sujeto pasivo debe haber percibido una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Ahora bien si la participación en la entidad resultase ser conjunta con alguna o algunas de las personas anteriormente indicadas (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales del segundo grado), las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma habrían de cumplirse en, al menos, una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que el cónyuge, descendientes y adoptados de todas ellas tengan derecho al disfrute de la deducción.

Este concepto relativo a que la retribución que se perciba como consecuencia del ejercicio de funciones de dirección represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas es distinto del de "principal fuente de renta" que se aplica en relación con la empresa o negocio. Porque mientras el concepto de "principal fuente de renta" se proyecta sobre la total base imponible en el IRPF, el de "participaciones en entidades" resulta exclusivamente de aplicación sobre el conjunto de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, excluidos los rendimientos del capital inmobiliario, mobiliario, las alteraciones patrimoniales y los regímenes de imputación de renta.

Desde nuestro punto de vista, este requisito no es sino una parte del concerniente al ejercicio de funciones de dirección. Es necesario que se ejerzan de manera efectiva funciones de dirección y que la retribución de las mismas constituya más de la mitad de sus rendimientos por los conceptos de rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Tal y como acabamos de señalar, la ponderación de este requisito tiene lugar de manera diferente según la forma individual o conjunta (esto es, con el grupo familiar), de cumpli-

miento del porcentaje de participación en la entidad. Y es que si bien en caso de cómputo individual de la participación el ejercicio de funciones de dirección y el porcentaje de más del 50% de la retribución debe cumplirse irremediabilmente en el causante, en los supuestos de cómputo conjunto con el grupo familiar de la participación el ejercicio de funciones de dirección y el porcentaje de más del 50% de la retribución han de cumplirse en, al menos, uno de los integrantes de dicho grupo.

Este requisito del 50% de rendimientos del trabajo y actividades económicas debe referirse además, en caso de cómputo individual del porcentaje de participación, a los rendimientos obtenidos por el causante desde el 1 de enero hasta la fecha de su fallecimiento. Y en caso de cómputo conjunto de la participación con el grupo familiar (refiriéndose el requisito de ejercicio de funciones de dirección a otro miembro del grupo familiar distinto del causante), estará aludiendo al ejercicio inmediatamente anterior de su IRPF del miembro del grupo familiar que se pondere.⁶⁰

Si el cómputo del porcentaje de participación se realizase de forma individual, de nada serviría que un miembro distinto del causante ejercitara funciones de dirección y que la retribución percibida por ello representase más del 50% de sus rendimientos por actividades económicas y del trabajo. En cambio si se hubiese realizado de forma conjunta, este doble requisito relativo a la función de dirección y a la renta percibida podría cumplirse tanto en la persona del causante como en cualquiera de los restantes integrantes del grupo familiar.

Obsérvese en todo caso como, de acuerdo con esta posibilidad que brinda la normativa del IP para la aplicación de la exención, las funciones de dirección y las remuneraciones, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, pueden darse tanto en el causante como en una de las personas del círculo de parentesco, no perdiéndose en ambos casos la reducción. En efecto, tal y como precisa la DGT en contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2005, la delimitación del grupo se ha de realizar en función de todos y cada uno de sus integrantes, sin que la norma determine que tuviera que realizarse en relación al que ejerza las funciones directivas y cumpla la condición de percibir los emolumentos que superen el 50% de dichos rendimientos.

Nótese además como el concepto de “grupo familiar” es relevante, no ya sólo a los efectos del porcentaje de participación, sino también para los requisitos de ejercicio de funciones de dirección y principal fuente de renta. Así deberá aplicarse a tales requisitos el criterio seguido para el porcentaje de participación en la entidad, de manera tal que si la participación del grupo familiar no alcanza el 20% pero el causante de forma individual llega al 5%, los requisitos de ejercicio de funciones de dirección y principal fuente de renta concurrirán necesariamente en el causante.

Puede suceder que un mismo sujeto pasivo participe directa y simultáneamente en varias entidades y que cada una de tales participaciones hubiese reunido los requisitos anterior-

⁶⁰ Véanse a este respecto las Consultas de la DGT de 18 de enero y 25 de abril de 2000. Por su parte, el TEAC tiene declarado en Resolución de 23 de noviembre de 2005 que dentro de este porcentaje del 50% de rendimientos del trabajo y de actividades económicas deben considerarse incluidas las pensiones de jubilación percibidas.

mente señalados. En este caso el cumplimiento de este último requisito habría de realizarse de forma separada para cada una de las entidades participadas. Y para el cálculo del porcentaje que represente la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada una de las entidades participadas respecto de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, no se computarían entre estos últimos los derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.⁶¹

Una última cuestión queremos analizar antes de concluir este punto: la relativa a la conciación del distinto devengo del ISD y del IP. El problema se plantea al hilo de la determinación de la exención en el IP a los efectos de aplicar la reducción en el ISD cuando el fallecimiento del causante tiene lugar en un día distinto al 31 de diciembre, no produciéndose por tanto el devengo en el primero de los tributos citados.

A priori son varias las soluciones que podrían ofrecerse en aras de clarificar esta cuestión. En primer lugar, entender que hay que referirse a las circunstancias del causante en la fecha del último devengo del IP, esto es, a 31 de diciembre del año anterior al del fallecimiento. Una segunda opción sería acudir al 31 de diciembre del ejercicio correspondiente a la muerte del causante como si se hubiese producido efectivamente el devengo en dicho momento. Finalmente, cabría considerar la fecha del devengo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, refiriendo a ese mismo instante el cumplimiento de las exigencias contenidas en el art. 4.Ocho de la Ley del IP.

Analicemos la primera de las posibilidades planteadas. La opción de referirse a las circunstancias del causante o del donante en la fecha del último devengo del IP presenta la ventaja formal de su indudable simplicidad. No obstante, tal y como ha puesto de manifiesto CHECA GONZÁLEZ⁶², podría no resultar muy justa respecto a los fines perseguidos con el establecimiento del beneficio fiscal. Y es que, como bien señala el citado autor, *“Podría darse el caso de que en la fecha del óbito no se cumpliesen en absoluto las condiciones que generan el goce del mismo, aunque éstas sí se hubiese cumplido a 31 de diciembre del año anterior; y lo que debe buscarse es justamente que en el momento del deceso, no en un momento que pudiera estar temporalmente muy alejado del mismo, se den tales requisitos”*.⁶³

⁶¹ En efecto el Real Decreto 1704/1999 contiene una serie de reglas que vienen a regular la concurrencia en una misma persona de una pluralidad de supuestos de ejercicio individual de actividades económicas a través de empresa o negocio y de ejercicio de funciones de dirección en entidades. El objetivo de estas reglas no es otro que evitar que, como consecuencia de la interacción entre las mismas a efectos del cómputo de la renta, queden total o parcialmente excluidas de la exención todas o algunas de ellas. Dentro de las mismas, al margen del ya apuntado cómputo individualizado respecto de cada entidad excluyendo para el cómputo de rendimientos que se obtengan por ejercicio de funciones de dirección en una entidad los rendimientos obtenidos en otras entidades cuyas participaciones resulten igualmente exentas, cabe aludir a la regla de exclusión para el cómputo de los rendimientos de actividades económicas que se obtengan por una empresa individual o negocio profesional igualmente exentos en el IP.

⁶² CHECA GONZÁLEZ, C., *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 39.

⁶³ Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es más, consideramos que podrían llegar a incumplirse los propios requisitos del art. 20 de la Ley del ISD ya que, si en el momento de la muerte o de la donación no se respetan los criterios del IP, se estaría obrando en contra del propio espíritu de la norma, que lo que pretende no es sino que tenga lugar en ese acto la transmisión de la empresa familiar.

La opción de acudir al 31 de diciembre del ejercicio correspondiente al fallecimiento del causante como si el devengo se produjera de manera efectiva en dicho momento se presenta muy complicada. Primero, porque nos hallaríamos ante un devengo ficticio, dado que a 31 de diciembre del año del deceso no se puede originar el nacimiento de la obligación tributaria en el IP a cargo del causante o donante; la razón es bien sencilla: los bienes no estarían a su nombre, al haber tenido lugar la transmisión de la titularidad anteriormente.

Y segundo porque si los herederos han accedido ya a la propiedad de los elementos patrimoniales a 31 de diciembre de dicho ejercicio, el transmitente no podrá tener a su nombre los mismos. En consecuencia ni desempeñará de manera habitual, personal y directa la actividad, ni ejercerá funciones de dirección en la entidad en el supuesto de que fuese él quien las viniera desarrollando.

Así las cosas, en relación con el período al cual ha de referirse la comparación de rentas exigida en el punto Dos del apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, cuando el fallecimiento del causante tenga lugar en una fecha distinta al 31 de diciembre, creemos que no será necesario esperar al 31 de diciembre (instante en el que se produce el devengo del IP correspondiente a ese año) para poder aplicar la reducción en otro impuesto diferente y de devengo instantáneo como el ISD.

Dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del ISD, habiéndose cumplido en dicha fecha todos los requisitos legalmente exigidos para poder disfrutar de la exención en el IP, entendemos que podrán aplicarse las reducciones en el ISD. Dicho de otro modo, habrá que referir las obligaciones de la exención en el IP al momento del devengo en el ISD, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Actuaremos por tanto de manera ficticia como si en esa fecha se hubiese cerrado el ejercicio impositivo en el Impuesto patrimonial, comprobando entonces los elementos de la exención del art. 4.Ocho de la Ley del IP⁶⁴

Finalmente, en cuanto al requisito exigido por el legislador del IP en el art. 4.octavo.Dos de la Ley 19/1991 relativo a que el sujeto pasivo perciba por las funciones de dirección ejercidas una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, habrá que estar a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo. Concretamente, y por lo que a los supuestos de sucesión *mortis causa* se refiere, atenderemos, en principio, al período

⁶⁴ La Resolución 2/1999 de la DGT opta por esta última alternativa al disponer en su Apartado 1.3.a) que, para las adquisiciones *mortis causa*, cuando el fallecimiento del causante ocurra en una fecha distinta al 31 de diciembre, habrá que atender al momento en que se produzca el devengo del Impuesto correspondiente a ese año para poder aplicar la reducción en otro Impuesto diferente y de devengo instantáneo. Señala concretamente el citado Centro Directivo que "(...) Dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si se cumplen en dicha fecha todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En conclusión hay que atender a la fecha del devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio".

comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF del causante.

¿Procedería la aplicación de la reducción en aquellos supuestos de adquisición *mortis causa* de acciones negociadas en mercados organizados en relación con los cuales el fallecimiento se hubiese producido en el año 1997, teniendo en cuenta que la exención en el IP es aplicable para impuestos devengados a partir de 31 de diciembre de 1997?

De acuerdo con lo establecido en el Apartado 1.3.b) de la Resolución 2/1999 hemos de entender que, en tanto en cuanto la redacción otorgada al art. 4.º Octavo de la Ley 19/1991 por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social entró en vigor el día 1 de enero de 1997, para fallecimientos ocurridos durante el año 1997, siempre que se hubieran cumplido la totalidad de los restantes requisitos previstos en el art. 20 de la Ley 29/1987, podrá aplicarse la reducción por adquisición de participaciones negociadas en mercados organizados.

¿Y sería de aplicación a los fallecimientos acaecidos en 1997 el cálculo del porcentaje de participación por grupo familiar establecido en el IP para aquellos impuestos devengados a partir del 31 de diciembre de 1997? Si tomamos en consideración lo establecido al respecto en el Apartado 1.3.c) de la Resolución 2/1999 habremos de concluir que, al igual que sucede en el supuesto anterior, la nueva redacción conferida al art. 4.º Octavo de la Ley del IP a partir del día 1 de enero de 1997 es de aplicación a los citados fallecimientos.

Recapitulando, el art. 20.2.c) de la Ley del ISD establece una reducción del 95% del valor de las participaciones a las que resulte de aplicación la exención contenida en el art. 4.º 8 de la Ley del IP, siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos. En primer lugar, los derivados de la concurrencia de la exención en el IP, que afectan a la entidad, a la participación del causante en la misma, al ejercicio de funciones de dirección y al hecho de que la remuneración por tal concepto constituya la principal fuente de renta. Y en segundo término, respecto del sujeto pasivo, el consabido requisito de parentesco con el causante así como el mantenimiento de la adquisición.

5. Adquisición *mortis causa* de los derechos de usufructo de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades.

Sabido es que los derechos reales de uso y disfrute constituyen una circunstancia bastante frecuente en el ámbito de la sucesión cuando está presente la figura del cónyuge viudo y que, inevitablemente, plantea el problema de su inclusión en el ámbito objetivo de la exención. En un primer momento, hasta la modificación del art. 20 de la Ley del ISD llevada a cabo por la Ley 66/1997, esta posibilidad no quedaba expresamente contemplada en la normativa, lo que impedía disponer de un criterio claro que permitiese aplicar la reducción en aquellos supuestos en los que se hereda un derecho de usufructo sobre los bienes (ya se trate de participaciones o de bienes que conformen una empresa familiar). Una situación distinta se planteaba en relación con la adquisición de la nuda propiedad, donde nada obstaculizaba la extensión a ella de la reducción, siempre y cuando se cumpliesen el conjunto de requisitos establecidos al efecto.

Con posterioridad, la redacción del art. 20.2.c) de la Ley del ISD facilitada por la Ley 66/1997 vino a indicar que el beneficio fiscal resultaba de aplicación al valor de los elementos patrimoniales “o *derechos de usufructo sobre los mismos*”. Ahora bien, tanto en el supuesto de obtención del derecho de usufructo por el cónyuge supérstite como en el de transmisión a los herederos de la nuda propiedad correspondiente al mismo y en el relativo a la consolidación del dominio cuando dicho cónyuge fallezca, era preciso que los bienes hubieran gozado del derecho al beneficio fiscal del art. 4.Ocho de la Ley del IP. De este modo, para la adquisición del usufructo debía cumplirse, en el primer y segundo caso, el citado requisito en la persona del causante cuyo cónyuge supérstite adquiere dicho derecho real, así como en la obtención de la nuda propiedad por parte de los herederos. Y, en los supuestos de consolidación del dominio, dicha situación había de producirse en la persona del viudo.

Dispone a este respecto el Apartado 1.1.d) de la Resolución de la DGT 2/1999 que *“Si la reducción a que puedan tener derecho los nudos propietarios, como sujetos pasivos, no pudiera ser efectivamente aplicada por insuficiencia de base imponible, será posible trasladar el resto no imputado a la liquidación procedente por la consolidación del dominio, en aplicación de lo que se establece en el art. 51.2 del Reglamento del ISD”*.

Como se recordará en relación con este punto fue modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2003, el art. 20.1.c) de la Ley 29/1987, quedando este apartado redactado de la siguiente manera: *“(…) c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización de usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo”*.

A priori, la ubicación de este inciso podría dar lugar a dos interpretaciones contrapuestas. De una parte, estimar que se refiere a una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que resulta aplicable la exención en el IP y de los que se recibe el usufructo o se consolida el dominio, si bien entendiéndose que deben cumplir con dicha exención. Y, de otra, considerar que la norma se refiere a dicha empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, pero sin que les afecte la condición del impuesto patrimonial. Esta segunda línea interpretativa vendría avalada por una argumentación gramatical: la presencia de la conjunción disyuntiva “o”. De este modo se admitiría la reducción en el ISD para la consolidación del dominio, obviándose el requisito del art. 4.octavo de la Ley del IP y adquiriéndose los bienes del usufructuario fallecido.

Pues bien, dos han sido las modificaciones introducidas al efecto. En primer lugar, donde se aludía a “derechos de usufructo” se habla ahora de “valor de derechos de usufructo”. Y, en segundo término, se introdujo un nuevo caso generador de beneficio, como es el relativo a los derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o perciban éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

Analicemos en primer término la sustitución de la expresión “derecho de usufructo” por la de “valor del derecho de usufructo”. En principio podría considerarse que dicha sustitución constituye una ampliación del supuesto ya que, mientras el sustantivo “derecho” remite necesariamente a la configuración jurídica del correspondiente instituto, la expresión “valor del derecho” nos ofrece una acepción de carácter más económico o, cuanto menos, más patrimonial. En esta acepción tendría cabida desde lo que jurídicamente representa la adquisición de un derecho de usufructo hasta otras situaciones equivalentes desde un punto de vista patrimonial.

Ahora bien, la realidad es que la modificación operada no presenta un objetivo o una finalidad clara. Es más, a la luz del conjunto de los trabajos y de los documentos utilizados en la elaboración de la reforma podría llegar a considerarse que el texto legal resultó modificado por una simple cuestión de técnica legislativa. Piénsese que al hablar de “valor del derecho de usufructo” se estaba poniendo este punto en armonía con el resto del apartado, en el que se relacionan los distintos supuestos privilegiados en función de su inclusión en la base imponible del ISD. Porque lo que se incluye en la base imponible del impuesto son siempre valores, no derechos.

En nuestra opinión, sin embargo, la esencia que subyacía bajo la tramitación de esta reforma iba más allá de todo lo anterior. Procedemos a continuación a tratar de razonar la eficacia de la modificación operada, para lo cual distinguiremos cuatro situaciones distintas sobre las que, en teoría, podría proyectarse dicha modificación.

Una primera situación sería aquella en la que el fallecido tuviera la plena propiedad de bienes que gozasen de la exención en el IP. En este primer supuesto, con independencia de que sus causahabientes adquirieran los bienes en plena propiedad, nuda propiedad o usufructo, todos ellos podrían aplicar la reducción en el ISD. Téngase presente a este respecto que, a pesar de que el usufructo de participaciones no permite la exención en el IP, la adquisición sucesoria de esta clase de derechos sí que se encuentra bonificada. No parece por tanto que la modificación normativa objeto de análisis incida sobre este primer supuesto.

Una segunda situación distinta a la originada por la adquisición de bienes que pertenezcan en plena propiedad al fallecido es la que plantea la “herencia” de un usufructo de carácter temporal que el causante tuviera sobre bienes empresariales. En relación con este segundo caso cabe reseñar que, aunque civilmente la citada modalidad de derecho pueda ser objeto de herencia, fiscalmente la reducción en el ISD no resultará posible. Y es que al

tener el fallecido el derecho de usufructo sobre una empresa o sobre sus participaciones, la exención en el IP no podría disfrutarla ya que, como es sabido, en caso de dominio escindido este beneficio se reserva exclusivamente para el nudo propietario. Así las cosas, el presente régimen fiscal no se vería modificado por la nueva normativa.

Analicemos a continuación la incidencia de la reforma normativa en los supuestos de consolidación de dominio. Siendo una de las condiciones necesarias para obtener la reducción en el ISD que exista una adquisición *mortis causa*, ¿podría estimarse que la consolidación del dominio equivale a la adquisición del “valor de derechos de usufructo”?

Desde un punto de vista civil la admisión de la citada posibilidad se presenta complicada, en tanto en cuanto la consolidación no es sino un efecto de la extinción del usufructo causada a su vez por la muerte del usufructuario. En efecto, una vez producida la muerte del usufructuario tiene lugar la extinción del derecho y no su “transmisión” a quien era nudo propietario. Y si por no haber transmisión no hay adquisición del derecho, parece difícil que pueda cumplirse el presupuesto del beneficio fiscal consistente en una “adquisición sucesoria”.

Desde un punto de vista fiscal la adquisición sucesoria que se ha de tomar en consideración es la de la plena propiedad de los bienes, estructurada en dos liquidaciones distintas. Y ni cabe la posibilidad de estimar que la consolidación constituye un hecho imponible autónomo, ni existe norma alguna que regule la liquidación que procedería en la consolidación cuando no tuvo lugar liquidación alguna por la nuda propiedad⁶⁵. En definitiva, tampoco en este caso la modificación legal operada termina por otorgar rango legal a una práctica gestora habitual.

Dada esta situación, creemos que la eficacia de la modificación legal podría proyectarse por ejemplo sobre aquellas situaciones en las que, no habiéndose liquidado en su momento la adquisición de la nuda propiedad, se procediese a liquidar posteriormente la consolidación. También podría suceder que en el momento en el que se produjo la desmembración del dominio no se tuviera derecho a las reducciones empresariales al no existir el beneficio hasta 1996.

Estimamos en consecuencia que la modificación de la norma debe proyectarse sobre este último grupo de supuestos, caracterizados por la existencia de una consolidación de la plena propiedad cuando no ha habido aplicación de beneficios fiscales en la primera liquidación que debió realizarse por la nuda propiedad y el usufructo.

Nótese que en este último caso, a diferencia de lo que sucede en la tercera situación, no queda subsumida fiscalmente la operación de consolidación en la figura de la adquisición sucesoria de la plena propiedad. Civilmente no se produce adquisición autónoma de dere-

⁶⁵ Dentro de sistema teórico de liquidación del ISD no parece que pueda tener cabida la consolidación entendida como adquisición sucesoria. Su eventual autonomía queda absorbida por la consideración fiscal de una adquisición mayor, como es la de la plena propiedad. Cuestión distinta sería la consolidación de la plena propiedad sin haberse liquidado la nuda propiedad.

cho alguno. Y fiscalmente se origina un incremento patrimonial liquidable. El *quantum* de ese mayor valor es, precisamente, el valor correspondiente al derecho de usufructo que se extingue.

Por otra parte esta última interpretación encaja con la aplicación del requisito de mantenimiento durante un plazo de diez años de lo adquirido ya que, como fiscalmente la consolidación resulta equiparada a una adquisición, parece lógico exigir durante diez años, a partir de esa adquisición, el mantenimiento de los bienes sobre los que se proyecta el usufructo.

Ha de reconocerse no obstante que esta interpretación puede llegar a favorecer a quien no cumplió correctamente sus obligaciones tributarias con motivo del desmembramiento de la propiedad. E incluso en relación con aquellos otros casos en los que se diere el beneficio a quien consolida la propiedad desmembrada antes de 1996, la aplicación de la norma podría llegar a plantear problemas de retroactividad que, sin duda alguna, exigirían una mayor claridad en su redacción.

Por lo que respecta al nuevo caso generador de beneficio introducido tras la reforma, relativo a los derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, son varias las consideraciones que pueden efectuarse.

Una de las modificaciones más importantes introducidas en el art. 20.2 de la Ley es, en efecto, aquella que extiende la reducción del 95% a los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones societarias exentos en el IP. Para ello resulta exigible que, con motivo del fallecimiento, se hubiere consolidado el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o que estos hubieran percibido los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

A la hora de analizar esta situación hemos de referirnos necesariamente a la contestación otorgada por la DGT a la Consulta de 28 de agosto de 2001, en la que precisamente se negaba la reducción a unos supuestos que, sin embargo, a partir del 1 de enero de 2003 tienen derecho a la misma. La cuestión consultada era, concretamente, si el derecho atribuido al usufructuario en el art. 68.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) ha de gozar o no de la correspondiente reducción. La DGT resolvió al respecto negando la reducción al derecho de crédito que el heredero de un usufructuario de acciones tenía frente al nudo propietario. Fundamentaba este Centro Directivo su negativa en el hecho de que la reducción presentaba como condición *sine qua non* para su aplicación la previa exención de las participaciones en el IPY, en tanto en cuanto el causante usufructuario no la tenía, su heredero no podía gozar de la reducción en el ISD.

¿Persigue la norma atribuir la reducción a este tipo de derechos? *A priori* podría estimarse esta posibilidad. Sin embargo, la singularidad del supuesto de hecho mercantil planteado en la citada Consulta nos obliga a tomar en consideración distintos elementos que, a nuestro juicio, deben ser objeto de estudio en aras de poder clarificar la cuestión formulada.

En primer lugar hemos de referirnos a los derechos derivados de la extinción de todo usufructo. Puesto que el elemento objetivo de la reducción viene determinado por los derechos económicos derivados de la extinción de un derecho de usufructo, habremos de precisar cuando la extinción de un usufructo origina derechos económicos gravables por el ISD.

Tomemos por ejemplo el caso del art. 68 del TRLSA, al que se refiere el supuesto planteado en la Consulta de 28 de agosto de 2001. En dicho precepto se recoge el derecho del usufructuario a exigir del nudo propietario, una vez finalizado el usufructo, el incremento de valor experimentado por las acciones usufructuadas que corresponda a los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados durante el usufructo en las reservas expresas que figuren en el balance de la sociedad.

Ninguna duda plantea la transmisibilidad *mortis causa* de este tipo de derecho. En cuanto al nudo propietario éste podrá pagar, de conformidad con lo establecido en el art. 71 del citado cuerpo legal, en metálico o en acciones de la misma clase que las que hubieran estado sujetas a usufructo.⁶⁶

El régimen establecido para el usufructo de acciones se extiende igualmente a las participaciones en sociedades limitadas. En este caso la obligación de compensación existe salvo disposición en contrario del título constitutivo del usufructo. Y no se prevé la opción de que el nudo propietario pague entregando participaciones.

Pues bien, una vez analizado el régimen de la extinción del usufructo de acciones y participaciones, por lo que respecta al resto de los bienes, y salvo normativas específicas, habremos de estar a lo dispuesto en el Código Civil o, en su caso, en la normativa civil autonómica.

⁶⁶ Sabido es que el usufructo de acciones confiere al usufructuario el derecho al cobro de los dividendos acordados por la sociedad durante el período de usufructo. El resto de los derechos derivados de la acción corresponden al nudo propietario, que es quien detenta la condición de socio. Una vez solucionado el silencio de la ley mercantil anterior, la actual da respuesta a la situación en la que el usufructuario ve vaciado su derecho al no repartir la sociedad dividendos por los beneficios obtenidos. La solución establecida, equivalente al derecho que igualmente le asiste en la liquidación de la sociedad, es la posibilidad de exigir al nudo propietario (no a la entidad) una compensación equivalente a los beneficios no distribuidos durante la pendencia del derecho. La obligación a cargo del nudo propietario queda justificada desde un punto de vista económico o patrimonial en el hecho de que el no reparto de dividendos supone un mayor valor teórico o bursátil de sus acciones, así como en el dato de que dicho valor se nutre del que tengan los beneficios de la sociedad que, por no distribuirse, no se perciben por quien de acuerdo con la normativa tendría derecho a ello existiendo un usufructo (el usufructuario). Ahora bien, al margen de lo anterior, conviene tener igualmente presente que la carga a la que se somete al nudo propietario es de una importancia considerable. La normativa mercantil no limita la obligación a los casos en que el no reparto de beneficios resulte debido a una conducta negligente o dolosa del nudo propietario, como pueda ser por ejemplo hacer valer su posición dominante en la Junta. En determinados casos la compensación podría tener un mayor sentido. Sin embargo su ampliación a todo supuesto (que es lo que hace la normativa mercantil) no parece siempre justificable.

En relación con el negocio individual conviene tener presente que el Código Civil considera frutos civiles en sus arts. 474 y 475, frente a los “naturales”, el goce de los beneficios de una explotación, los cuales se entienden percibidos día por día, perteneciendo al usufructuario en proporción al tiempo que dure el usufructo. Sin embargo no regula el nacimiento de ningún derecho económico como consecuencia de la extinción de dicho usufructo. Y tampoco contiene ninguna referencia en relación con la posibilidad de satisfacer dicho derecho en especie.

Se plantea además en este caso una diferencia considerable respecto del régimen mercantil. Y es que si el usufructuario de las acciones viese insatisfecho su derecho a los dividendos, no dispondría de ninguna acción frente a la sociedad que pudiera repartirlos. De hecho ha sido precisa una reforma mercantil para poder resarcirle en el citado supuesto a costa del nudo propietario. En cambio, en el caso del usufructo de negocio, quien ha de facilitar el cobro de los frutos es precisamente el nudo propietario, siendo los recursos civiles susceptibles de emplearse muy distintos a los de la ley mercantil.

En suma, como el derecho que pueda imputarse al usufructuario de un negocio a percibir los rendimientos no “deriva” de la extinción de tal derecho, produciéndose además una notable diferencia jurídica con el supuesto de la TRLSA, podría concluirse que en estos casos no existe derecho a la reducción.

De cualquier manera creemos que habrá que estar en cada caso a la interpretación que se haga de la norma, dado que ni siquiera en el supuesto del usufructo sobre acciones el derecho a la compensación depende exclusivamente de la extinción de aquél.⁶⁷

Por lo que respecta a los derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, parece lógico pensar que la reducción del 95% se limita únicamente a los derechos económicos derivados de la extinción de los usufructos que gozan de exención en el IP. Recuérdese a este respecto que con la nueva redacción del art. 4.octavo de la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto, otorgada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, la exención por participación en entidades, limitada hasta ese momento al pleno dominio o a la nuda propiedad en caso de dominio escindido, se extiende el usufructo vitalicio como derecho generador del beneficio.

El valor de los derechos económicos debe estar incluido en la base imponible de la adquisición *mortis causa*. Esta exigencia es la primera que consta en la norma y presenta un carácter lógico: para disfrutar de la reducción la primera condición es la sujeción al impuesto del derecho del heredero del usufructuario y, por ende, la inclusión de su valor en la base imponible correspondiente. Ahora bien, dando por sentada la sujeción al Impuesto de este derecho, no ya sólo por el hecho de que se regule un beneficio para este crédito sino sobre todo por el criterio esgrimido al efecto por la DGT en la Consulta antes analizada, conviene precisar su tributación, diferenciándola de aquella otra que se exija por la consolidación.

⁶⁷ No obstante, si a esta más que probable imprecisión terminológica se añade la tendencia a extender el beneficio, teniendo presente además que la norma se refiere en su último inciso a la “empresa, negocio o entidad afectados”, la cuestión acerca de su extensión al negocio individual parece resolverse en un sentido afirmativo.

Puesto que los derechos en cuestión nacen de la extinción del usufructo, distinguiremos la extinción por fallecimiento de aquella otra que se produce por cumplimiento del plazo. Si el usufructo fuese temporal le correspondería al usufructuario ejecutar el crédito, no produciéndose hecho imponible alguno en el ISD, salvo fallecimiento ulterior del usufructuario antes de cobrar el derecho. En cambio, si fuese vitalicio el derecho no se extinguiría con el usufructo, transmitiéndose con carga tributaria a los herederos. Ante esta dualidad parece claro que la inclusión en la base imponible de una adquisición *mortis causa* sólo podrá darse cuando se contemple la extinción de un usufructo por fallecimiento.

Conviene no obstante precisar que la tributación del derecho de crédito heredado es diferente de aquella que pueda corresponder a la consolidación del dominio, que constituye como es sabido el otro efecto jurídico derivado del fallecimiento del usufructuario.

Pues bien, limitando las posibilidades únicamente a aquellas que deriven de no haberse transmitido la nuda propiedad, son dos las situaciones que deben distinguirse. En primer lugar, que el usufructo se hubiese constituido onerosamente con carácter vitalicio, en cuyo caso tributará en el momento de la consolidación el nudo propietario por ITPyAJD, de acuerdo con lo establecido en el art. 42.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, sin perjuicio de que el heredero realice el hecho imponible del ISD al recibir un derecho de crédito. Y, en segundo término, que el usufructo se hubiese constituido lucrativamente, tributando entonces la consolidación por el mismo concepto impositivo. También en este supuesto el heredero del derecho de crédito tributará por el ISD.

¿Plantea alguna trascendencia la tributación de la consolidación sobre la del derecho de crédito? Si nos atenemos exclusivamente a la exigencia de sujeción al ISD de los derechos económicos, la respuesta sería negativa. En cambio, si tomamos en consideración lo reseñado con anterioridad en relación con la idea de que el derecho debía nacer de un usufructo que hubiera gozado de reducción en el ISD, podríamos concluir que tal usufructo se “consolida” tributando en el ISD, no siendo posible la reducción cuando el usufructuario del que proceden los derechos económicos se hubiese desmembrado onerosamente.

Es cierto que, en relación con la inclusión de estos derechos económicos en la base imponible del Impuesto, no se establece nada en ninguna norma especial. En consecuencia, si el causante no hubiese dispuesto nada al efecto, habríamos de aplicar el principio de igualdad en la partición, integrando el derecho en la base imponible de todos los herederos. Y si se hubiese producido disposición testamentaria a favor de uno sólo de los herederos, la incorporación del valor del derecho tendría lugar únicamente en su base imponible.

Una vez que conocemos la consecuencia jurídica derivada de esta regulación, esto es, la reducción del 95%, y analizado el supuesto privilegiado (derechos económicos sujetos al ISD derivados de la extinción de determinados usufructos), estamos en condiciones de estudiar los requisitos de la norma, que podríamos agrupar en los específicos de este supuesto de reducción y en los requisitos generales de acceso a la reducción.

Comenzando por los requisitos específicos de la norma cabe señalar que son dos, de carácter alternativo. Es suficiente por tanto con que se cumpla uno de ellos para tener derecho a la reducción. La primera posibilidad de acceder a la reducción viene determinada por el hecho de que, con motivo del fallecimiento, se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados. La justificación de este primer requisito no plantea problema alguno: no toda extinción de usufructo que determine la consolidación de la nuda propiedad posibilita el beneficio.

Es necesario además que el nudo propietario sea el cónyuge, descendiente o adoptado. Ahora bien, ¿de quien? ¿Del usufructuario fallecido o de su heredero? A pesar de que la norma nada dispone a este respecto estimamos que habrá que computar el parentesco respecto del fallecido. Nos hallamos además ante un requisito distinto de aquel que exige, en los dos primeros incisos del precepto y para cualquier supuesto de reducción del 95%, que el adquirente del derecho de crédito sea cónyuge, descendiente o adoptado de la persona fallecida. Esta diferenciación ha de ponerse en conexión con el hecho de que la previsión del segundo grado de la letra c) del art. 20.2 de la Ley (que extiende hasta el tercer grado el parentesco cuando no existan descendientes o adoptados) no resulte aplicable para el requisito específico de este concreto supuesto de reducción. Lo que este usufructo plantea es beneficiar el pago de la compensación que se realice al usufructuario familiar del fallecido sólo cuando el nudo propietario sea también del fallecido. Y es irrelevante que el pago se efectúe en metálico o en especie.

Un supuesto especial que puede plantearse es aquél en el que el nudo propietario y el heredero del usufructuario son la misma persona. En estos casos la procedencia de la reducción, por lo que a este requisito se refiere, queda fuera de toda duda siempre que se considere que previamente ha existido un hecho imponible gravado en el ISD. Por otro lado, resulta obvio que no existirá pago de compensación.

Sucede no obstante que, según se razone este aspecto con base en que el derecho del art. 68 no llega a nacer o, por el contrario, fundamentándolo en que, una vez nacido el derecho, se produce la extinción de la obligación del nudo propietario al ser deudor y acreedor la misma persona, las consecuencias pueden ser muy distintas. Desde nuestro punto de vista este segundo criterio parece más acertado por lo que, para que en el patrimonio del nudo propietario llegue a producirse esa extinción de la obligación, será necesario con carácter previo que el derecho de crédito que como heredero le corresponde ingrese en su patrimonio. Y es en esa adquisición de derechos donde se devenga el ISD. De no consolidarse el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, bastará con que perciban estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

Por otra parte, cabe efectuar una reflexión adicional acerca de la mención final a la percepción de los derechos "en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectadas", analizando concretamente la posibilidad de que se trate de una participación en una empresa o negocio individuales. Y es que si bien el concepto de "participación en

una entidad" está perfectamente tipificado, constituyendo un bien objeto del tráfico jurídico y siendo su cita tributaria coherente con su régimen mercantil, no sucede lo mismo en relación con los otros dos tipos de participación.

En efecto, una participación en una empresa individual no presenta respaldo en la normativa civilista ni cuenta con una lógica tributaria. No parece viable que para pagar el nudo propietario lo debido al usufructuario tenga que entregar la empresa (participación en el 100%) o bien constituir una comunidad de bienes con el heredero de éste (caso de dar una participación en la empresa inferior al 100%). A nuestro juicio lo que supone este requisito no es sino otorgar el beneficio al caso en que un nudo propietario, sin parentesco cercano al fallecido, compense al cónyuge o descendientes del usufructuario a través de la entrega de acciones.

Estimamos por tanto necesaria la exigencia de que el usufructo extinguido goce de reducción en el momento de su constitución. Hemos de reconocer sin embargo que esta exigencia parece poco probable. De hecho, si se exige que el usufructo nazca sucesoriamente, lo normal será que tanto el nudo propietario como el usufructuario tengan parentesco cercano con el fallecido y que, en consecuencia, se de también entre ellos el parentesco exigido en la norma. En todo caso, lo que es indiscutible es que el supuesto podrá darse.

El cobro en especie de la compensación podría plantear diversos problemas. Así, por ejemplo, resulta curioso que en un impuesto sucesorio basado en la cuantificación económica del llamamiento hereditario, y en el que son irrelevantes los actos de partición de la herencia, se otorgue tanta trascendencia a la materialización de un derecho de crédito heredado, máxime teniendo en cuenta que el cobro del derecho representa un negocio *inter vivos* ajeno al sucesorio.

Si ponemos en relación esta idea con el principio de igualdad en la partición podría suceder que, no habiendo hecho testamento el fallecido, los derechos económicos correspondiesen fiscalmente a sus herederos por partes iguales. Y si estos decidiesen atribuirlos a uno sólo de ellos sería él quien cobraría la compensación. Pero ni la base imponible de los restantes herederos se modificaría ni estos perderían el derecho a la reducción.

También en el orden gestor hacer depender la liquidación tributaria procedente de cómo cobren los herederos puede suponer una complicación adicional. Concretamente, la complicación en este caso surgiría en la medida en que el plazo de seis meses existente para autoliquidar el impuesto resultase insuficiente de cara a materializar la compensación.

Si a ello se añade el dato de que la procedencia de la reducción depende de la forma de pago de esos derechos económicos, la liquidación efectuada en primera instancia podría no resultar la correcta, quedando la resolución de ambas situaciones al arbitrio de las distintas normas procedimentales derivadas de la liquidación administrativa y de la propia autoliquidación.

Una consideración conjunta de ambos requisitos alternativos nos permite constatar que mientras uno de ellos hace ganar el beneficio atendiendo al parentesco, el otro opera en

función del cobro de las acciones. Ambos factores adquieren un papel clave en el resto de supuestos generadores de la reducción, si bien siempre de modo acumulativo. Es precisamente por ello por lo que estimamos que ambos requisitos, al margen de los problemas que puedan plantear en otro orden de cosas, deberían haber sido formulados como acumulativos y no siguiendo un criterio disyuntivo.

Junto a estos requisitos específicos, este nuevo supuesto de reducción ha de cumplir otro de carácter tradicional dentro de la norma: el mantenimiento de lo adquirido durante diez años. Este último requisito ha venido siendo delimitado por la doctrina administrativa en unas condiciones que hacen de él una exigencia menor. No obstante, puesto que continúa existiendo en la ley y, además, en los mismos términos en los que fue dictado originariamente, habremos de adecuarlo al caso de estos derechos económicos derivados de un usufructo.

¿Qué es lo que se ha de mantener? Parece claro que el objeto del mantenimiento no puede ser, por una sencilla falta de lógica y por incompatibilidad con la mención legal al cobro en especie, el derecho de crédito. Así las cosas, tendremos que referir el mantenimiento a los bienes cobrados en satisfacción del derecho.

La opción de cobrar dinero del nudo propietario sugiere, en nuestra opinión, que lo que habría de mantenerse durante el plazo de diez años es, siguiendo un criterio estrictamente literal, la suma cobrada. Esta posibilidad carece sin embargo de todo sentido y su vinculación con la sucesión empresarial es nula. Por lo que a la opción del cobro en especie se refiere, el objeto que se ha de mantener es más sencillo en este caso: las acciones percibidas como compensación. Sin embargo se plantea de modo inmediato la necesidad de concretar el día de inicio del cómputo de los diez años dado que, mientras la ley lo fija en el día del fallecimiento, la lógica nos conduce hacia el día en que se adquieran esas acciones.

¿Cuál es el sentido de esta medida? ¿Qué vinculación nos ofrece con la protección de la sucesión empresarial? A pesar de que, desde un punto de vista jurídico, lo que adquiere el heredero es un derecho de crédito, económicamente se le está pagando (no por la sociedad sino por el nudo propietario) el importe correspondiente a los dividendos no distribuidos.

No parece en consecuencia que el cobro de dicha clase de renta deba privilegiarse a efectos del ISD, al margen de que la reducción en este Impuesto pueda suponer un interesante ámbito de actuación para las economías de opción, si se considera esta compensación como una alternativa al cobro de dividendos gravados por el IRPF. Y tampoco creemos que una eventual protección del usufructuario o de su heredero pueda llegar a justificar la norma. Porque deshacer posibles situaciones de indefensión creadas por otros sectores del ordenamiento no representa un fin de la ley fiscal. Por otra parte, la decisión societaria de no repartir dividendos no siempre será imputable al nudo propietario.

¿Podría llegar a justificar la norma una hipotética “neutralización impositiva” en el ISD? En nuestra opinión no. Ciertamente cabe pensar que si el usufructuario no ha cobrado dividendos ha visto insatisfecho el usufructo por el que fiscalmente pagó en el momento de su constitución. Desde esta perspectiva merecería una “recompensa fiscal”. Sin embargo, al margen de la viabilidad que puedan encontrar este tipo de razonamientos, consideramos que debe prevalecer el carácter objetivo de la valoración fiscal del usufructo (de acuerdo con unos porcentajes), así como la existencia de otros derechos o facultades del usufructuario de acciones, la comparación con el supuesto en el que la sociedad no distribuya beneficios porque no los tenga y, por último, la idea de que a quien se quiere privilegiar no es al usufructuario sino a su heredero.

¿Justifica una interpretación sistemática de la reducción el presente supuesto? Desde nuestro punto de vista no. Si la sucesión en un usufructo temporal carece de reducción, no parece haber mayor trascendencia en el hecho de heredar un derecho de cobro. Quizás de haberse planteado el legislador una ampliación de los derechos generadores de la reducción habría otros de carácter preferente a éste.

A la luz de todas estas consideraciones anteriores podríamos concluir que es la protección de la sucesión empresarial familiar la que justifica la adopción de esta medida. Sin embargo, este criterio interpretativo debe ser convenientemente matizado. Porque si bien la norma parece promover, al menos de manera indirecta, la conducta de no repartir unos dividendos que tributarían en el IRPF frente a la reducción del 95% del ISD, existen otros impuestos más apropiados y de efectos más directos e inmediatos de cara a fomentar esta práctica.⁶⁸

Que la sucesión empresarial deba verse favorecida por el hecho de que uno de los socios (el nudo propietario) tenga que pagar una compensación monetaria al heredero de quien, como usufructuario, no estaba vinculado ni mercantil ni fiscalmente a la empresa no deja de ser una cuestión controvertida. Y es que resulta difícil aceptar que el empobrecimiento del nudo propietario o el enriquecimiento del heredero del usufructuario puedan contribuir realmente al mantenimiento de la empresa.

Hemos de reconocer que en aquellos supuestos en los que se cobra la compensación en acciones hay al menos un objeto (las acciones) que posibilita su compensación con la empresa. Pero la situación que se plantea viene a ser, a la postre, la misma: un sujeto reduce su porcentaje de participación en la entidad (el nudo propietario) para que otro (el heredero del usufructuario, que en la mayoría de los casos no tendrá parentesco alguno con el anterior) lo incremente en idéntica medida.

A nuestro juicio, si se admite que estos derechos económicos han de ser objeto de protección, esta debería quedar restringida al caso en el que quien consolida la plena propie-

⁶⁸ Téngase presente por otra parte que, al menos en origen, la norma mercantil protege al usufructuario frente a la acumulación de reservas. Así las cosas podría tener algo de contradictorio incentivar fiscalmente aquello que precisamente trata de compensar la norma mercantil.

dad es el mismo que adquiere aquellos. En este supuesto los hechos imponibles para el contribuyente serían, en el momento del desmembramiento de la propiedad, la adquisición de la nuda propiedad. Y en el instante de la extinción del usufructo, dada la distinta naturaleza jurídica de dicho derecho real y del derecho de crédito en que se nova, la tributación tendría lugar por la consolidación y por el citado derecho de crédito.

En definitiva, el hecho de tener que tributar por la consolidación del usufructo y por los derechos del art. 68 del TRLSA supone que se está gravando al mismo contribuyente por el valor fiscal del usufructo (que en el caso de las acciones queda sustanciado fundamentalmente en el valor del derecho al cobro de dividendos) y por el valor de las reservas que, de haberse distribuido, le hubieran correspondido como dividendos. A esto se ha de añadir la circunstancia de que la valoración fiscal del usufructo que sirve de base imponible a la consolidación depende de la duración del mismo. Y por lo que respecta al importe de reservas que actúa como base mercantil y fiscal del derecho del art. 68 del TRLSA, comprende toda la vida del usufructo.

¿Hasta qué punto no se está produciendo una especie de doble imposición en estos casos? El propio esquema fiscal de liquidación del ISD parece sugerir esta posibilidad. Y es que cuando hay una separación de la nuda propiedad y del usufructo la intención de legislador no es otra que la de gravar la adquisición sucesoria de la plena propiedad de los bienes en dos fases. Con un mismo tipo efectivo de gravamen se giran a ese adquirente final dos liquidaciones sobre las porciones de valor fiscal que representan los dos tipos de derechos a que nos referimos.

En lugar de gravar ese derecho del art. 68 del TRLSA (que ya está siendo gravado por el valor total de los bienes que generan la compensación), y teniendo en cuenta que dicho derecho va a terminar extinguiéndose por confusión, ¿no podría adoptarse otra alternativa? ¿No sería mejor optar por la exención en vez de la reducción del 95%?

A nuestro juicio así es. Creemos por tanto que en la actualidad no existe una clara justificación de la norma. La reforma pudo haberse planteado atendiendo a razones de técnica tributaria que permitiesen evitar la doble imposición en consonancia con el sistema liquidatorio del impuesto. De este modo la reducción hubiese quedado limitada a aquellos supuestos de identidad del heredero del derecho y del nudo propietario. ■



ESTUDIOS

■ **El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse**

■ **Tomás Farto Piay**
Abogado.

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Planteamiento de la cuestión.
2. Principios procesales penales y procedimiento administrativo sancionador. La identidad sustancial entre sanción y pena. La aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario.
3. Análisis del procedimiento sancionador tributario a la luz de los principios constitucionales del orden penal. La jurisprudencia del tribunal constitucional.
4. Jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos con relación al derecho a no autoinculparse.
5. Análisis del procedimiento sancionador.
6. La articulación de los procedimientos.
7. Conclusiones. Nuestra postura.

I. Planteamiento de la cuestión.

El presente estudio nace de la curiosidad e interés por saber cómo se aborda una cuestión tradicional en Derecho Penal Tributario como es el reconocimiento y eficacia del derecho a no autoinculparse tras de la aprobación de la nueva Ley General Tributaria, la Ley 53/2003, de 17 de diciembre (en adelante LGT), que constituye el corpus normativo general que regula las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios.

Una de las principales novedades de la LGT es la aproximación del Derecho Tributario Sancionador al Derecho Administrativo Sancionador y, consecuentemente, al Derecho Penal¹, superando perspectivas de análisis que otorgan un tratamiento diferenciador sin justificación que lo avalase. No obstante, el artículo 34 de la LGT, que reconoce los derechos de los contribuyentes, no proclama el derecho a no autoinculparse², si bien no desautoriza sostener que el obligado tributario tiene derecho a no autoinculparse, pues recoge una lista abierta de derechos susceptible de ser completada, al manifestar que “constituyen derechos los obligados tributarios, entre otros”, ni tampoco los artículos que regulan el procedimiento sancionador contienen ninguna referencia al mismo. No es casual este silencio porque tampoco se encuentra reconocido en el Derecho Administrativo Sancionador por lo que habrá que fundamentar su aplicación en el Derecho Tributario Sancionador de la aplicabilidad de los principios del orden penal a la potestad sancionadora de la Administración.

El ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración ha de respetar las garantías exigidas por los principios procesales penales que reconoce nuestra norma suprema, como es el principio de presunción de inocencia. En este sentido, la presunción de inocencia supone que la carga de la prueba de la comisión de una infracción corresponde a la Administración Tributaria y, por lo tanto, le corresponde recabar las pruebas que desvirtúan la presunción de inocencia del obligado tributario. Debido a ello, si Hacienda requiere coactivamente al contribuyente para que le suministre datos que pueden basar una

¹ Así, su artículo 178 prescribe que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá, con las especialidades establecidas en esta LGT, de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa como son el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia o irretroactividad; el artículo 207 de la misma establece, en relación a las fuentes normativas del procedimiento sancionador en materia tributaria y a su orden de prelación, que éste se regulará por las normas especiales establecidas en la LGT y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo y, en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

² La derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no recogía el derecho a no autoinculparse en el artículo 3, que enumeraba los derechos generales de los contribuyentes. Así, con la legislación tributaria anterior a la LGT no encontrábamos ninguna referencia a que el presunto infractor tuviese un derecho a no autoinculparse.

³ El artículo 24.2 de la Constitución establece que “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

La Ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”.

eventual condena penal o sanción administrativa, supone traspasar la carga de la prueba que le corresponde al obligado tributario. Para garantizar que esto no ocurra, el artículo 24.2 de la Constitución³ reconoce el derecho a no autoinculparse frente al Estado como una manifestación y consecuencia de la presunción de inocencia⁴.

En resumen, la finalidad del derecho a no autoinculparse es que el que tenga la carga de la prueba no la traslade a un tercero. En nuestro caso, el que acusa soporta la carga de la prueba, de lo contrario, el ciudadano tendría que demostrar su inocencia, pues se le estaría presumiendo culpable.

Asumidas estas ideas, los datos suministrados por el contribuyente a Hacienda bajo coacción en el seno de un procedimiento administrativo de liquidación juegan un papel importante para determinar su situación tributaria porque con ellos se calcula la deuda tributaria y, en su caso, se procede a regularizarla. En definitiva, tienen trascendencia tributaria.

Pero lo que nos interesa resaltar es que esos mismos datos desempeñan igualmente un papel fundamental en el seno de un procedimiento sancionador en el supuesto de la comisión de un ilícito al fundamentar la imposición de la sanción, pues son utilizados como pruebas para desvirtuar la presunción de inocencia. Lo mismo se podría decir si el expediente administrativo es trasladado a un proceso por delito fiscal. En definitiva, tienen trascendencia punitiva.

Si un obligado tributario proporciona información propia bajo la amenaza de una sanción por falta de colaboración, coactivamente, la cuestión que se plantea inmediatamente es cuál sería el valor probatorio de esa información a efectos punitivos y, en consecuencia, si esos datos pueden ser utilizados para la liquidación de la deuda tributaria y para imposición de una sanción sin menoscabar el derecho a no autoinculparse⁵. Como ha señalado Soler Roch, "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda el nudo gordiano de la cuestión"⁶, información que si hubiese sido obtenida voluntariamente no plantearía problemas para considerarla hábil para enervar la presunción de inocencia.

⁴ Sobre el derecho a no autoinculparse como una manifestación de la presunción de inocencia, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la Administración Tributaria y Derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente", Madrid, *Marcial Pons*, 1999, p. 92; FROMMEL, S.: "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿Puede ser invocado por los contribuyentes?", *Revista de Derecho fiscal y Hacienda pública*, núm. 236, 1995, p. 489; y LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", *Temas de derecho penal tributario*, Marcial Pons, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibrí Artes Gráficas, Lisboa, 1998, p. 63.

⁵ *Vid.* LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 63; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, núms. 15-16, 1997.

En palabras de Eseverri Martínez se puede evidenciar "la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquéllas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la ello, sancionable". *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación española de Asesores Fiscales*, núm. 28, 1995, p. 76.

⁶ *Vid.* SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y derechos humanos", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 30, julio-septiembre, 1995, p. 112.

El deber de contribuir y el derecho a no autoinculparse han sido considerados como dos bienes jurídicos que no tenían entre sí ninguna relación. La rotura de dicho planteamiento fue provocada por la cuestión que tratamos y, consecuentemente, se comenzó a hablar de un choque entre ambos⁷, que obligaba a optar por la eficacia de uno en detrimento del otro, y de que cualquier planteamiento necesita una adecuada ponderación de los bienes jurídicos en conflicto: el deber de contribuir, del que se deriva el deber de colaboración, y el derecho a no autoinculparse y en dicha ponderación no se puede olvidar la posición excepcional que ocupan en nuestro ordenamiento los derechos fundamentales, uno de los cuales es precisamente este⁸.

En definitiva, se trata de entender la potestad sancionadora de la Administración Tributaria desde una nueva perspectiva de análisis, y ya no sólo en función de los intereses de la Administración, con nuevas ideas que traten de conciliar los intereses en juego, que intenten, al menos, clarificar el tema que vamos tratar:

2. Principios procesales penales y procedimiento administrativo sancionador. La identidad sustancial entre sanción y pena.

La aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario.

La mayoría de la doctrina ha afirmado que existe una identidad ontológica entre la sanción y la pena⁹ debido a que ambas son consecuencia del ejercicio del ius puniendi del Estado, que es único y no diverso en función de si se trata de una sanción administrativa o penal. La identidad sustancial entre pena y sanción reside precisamente en la existencia de un único poder punitivo del Estado, por lo que las diferencias entre ambas son estrictamente formales en torno al órgano que las impone.

De lo anterior se puede concluir que poseen el mismo fundamento, una conducta contraria al ordenamiento jurídico, y una misma finalidad, la represión de la conducta y su prevención. De esta forma, protegen un único bien jurídico, la recaudación de los ingre-

⁷ En palabras de Soler Roch podemos hablar de una "tensión dialéctica existente entre el deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales, cuestión esta que se inscribe en el denominado estatuto jurídico del contribuyente". Vid. SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y..." *ob. cit.*, p. 102.

⁸ Para Falcón "no se trata de una mera cuestión de técnica legislativa, sino de un derecho fundamental, cuya observancia resulta imprescindible cualesquiera que sean los términos de la norma". Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida", Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1988, p. 8. En este sentido, vid. LAGO MONTERO, J.M.: "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador en materia tributaria", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2*, Colibrí Artes Gráficas, Lisboa, 1998, p. 134.

⁹ Sobre identidad sustancial entre sanción y pena, vid. PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", Séptima Edición, Madrid, Civitas, 1997, p. 293; PÉREZ ROYO, F.: "Los delitos y las infracciones tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 265; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "¿Despenalización o desadministrativización de las sanciones tributarias?", *Impuestos*, t. II, 1998, p. 669; ZORNOZA PÉREZ, J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 60 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 55; GARBERI LLOBREGAT, J.: "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador", Madrid, Trivium 1989, p. 67.

sos y la distribución de los gastos¹⁰, que podría ser protegido mediante técnicas administrativas o penales.

El criterio de la identidad sustancial, de la unidad ontológica, entre la sanción y la pena se ha sostenido por la mayoría de la doctrina y también por la jurisprudencia, no obstante, han existido opiniones que lo han puesto en duda¹¹.

Debido a la identidad sustancial entre sanción y pena se puede sostener que sean aplicables los principios del proceso penal en el procedimiento administrativo sancionador. En este sentido, se puede afirmar que existe un único sistema de garantías frente a un único poder punitivo que posee dos variantes: una penal y otra administrativa sancionadora. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1981 manifestó que "... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador; dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada jurisprudencia

¹⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F.: "Los delitos y...", *ob. cit.*, p. 70. Dicho bien jurídico se encuentra recogidos en el artículo 31.1 y 2 de la Constitución.

¹¹ En este sentido, Bayona de Perogordo entendía que un examen de nuestro Derecho demostraba el carácter complementario del procedimiento de regularización, que incluía la imposición de sanciones, en relación a la función tributaria, derivando de las diferencias que existentes entre potestad sancionadora y potestad penal, que serían:

- Distintos sujetos: En el orden penal los órganos judiciales, frente a los órganos administrativos en la potestad sancionadora.
- Distinto bien jurídico: En el ámbito penal dicho bien es la convivencia social, mientras que en el procedimiento sancionador es el objeto mismo de la acción administrativa principal, es decir, la recaudación tributaria misma.
- Distinto finalidad: La finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora consistiría "en equiparar la situación de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa y quien, por diversas razones no ha efectuado ese cumplimiento, dificultando con ello el desarrollo de la acción administrativa principal".

Así, Bayona opinaba que la potestad sancionadora en el orden tributario no debe ponerse en relación con el poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regularización que a su vez se inserta en la función administrativa de gestión de los tributos, "los principios que rigen la actividad tributaria de los entes públicos... se sitúan como norte del procedimiento de regularización de las situaciones tributarias-del que, como veíamos, el procedimiento sancionador forma parte- precisamente para que, mediante el restablecimiento de la equiparación de prestaciones patrimoniales y conductas, se reponga el imperio de los principios de igualdad y generalidad que la realización del ilícito tributario había vulnerado". Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: "El procedimiento sancionador", *Conferencia pronunciada en el Curso sobre "Evasión y fraude fiscal"*, UIMP, Santander, 1994, cuyo contenido se recoge en SOLER ROCH, M. T.: "Deberes Tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 114 y ss. y en *Información Fiscal*, Lex Nova, núm. 16, 1996, pp.7 y ss.

Falcón y Tella entiende que Rodríguez Bereijo sostiene implícitamente que las sanciones tributarias deben considerarse como parte integrante de la regularización tributaria y, por tanto, reconducible a la función administrativa de gestionar tributos, en el prólogo al trabajo de J. J. Zornoza Pérez, "El sistema de infracciones tributarias", Madrid, Civitas, 1992. Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, p. 5.

Por otra parte, Tejerizo López ha afirmado que "Es un lugar común afirmar que las infracciones y los delitos tienen la misma naturaleza (...) Se llega incluso a decir que son ontológicamente iguales (...) Lo antedicho significa que los ilícitos (administrativos y penales) son iguales con independencia y anterioridad a la norma. Lo cual es incorrecto porque la ilicitud sólo se puede predicar normativamente (...)" y concluye que "las infracciones y los delitos son lo mismo sólo si las normas que los regulan son las mismas. Esto no es cierto, por lo que la problemática se puede resolver; y de hecho se ha resuelto por la jurisprudencia diciendo que la categoría genérica a la que pertenecen los dos institutos es el poder sancionador del Estado (...) mientras que las especies son, respectivamente, el Derecho sancionador y el Derecho penal. Las instituciones de éste informan a aquél, pero no porque sea un prius, sino por razones de mera oportunidad". Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho español. Algunos aspectos generales", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1998, pp.180 y 181.

¹² Fundamento Jurídico 2º de la STC 18/1981.

cia del Tribunal Supremo, hasta tal punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su nº 3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad.”¹².

De esta forma, una adecuada configuración del procedimiento sancionador tiene que respetar principios constitucionales que son comunes a toda represión de conductas derivada del incumplimiento de las normas jurídicas, en este caso tributarias. En concreto, el derecho a no autoinculparse no sería de aplicación limitada al proceso penal sino que también lo sería al procedimiento administrativo sancionador como consecuencia de esta unicidad de garantías respecto al poder punitivo del Estado, articulado en dos vertientes: la penal y la administrativa sancionadora.

El Tribunal Constitucional señaló en la mencionada Sentencia que: “Los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional”¹³.

Si se asume la extensión de los principios del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador, aunque fuera con matices, se debe aceptar la aplicación del derecho a no autoinculparse, como un principio de aquel proceso, al procedimiento administrativo sancionador. Respecto a los citados “matices”, no ha elaborado una doctrina clara el Tribunal Constitucional pero de lo que se desprende de su jurisprudencia es una flexibilización a la hora de aplicar dichos principios en el Derecho Sancionador General y en el Sancionador Tributario, en particular:

En este sentido, interesa resaltar que los principios del procedimiento sancionador son una garantía frente a los poderes públicos y, en palabras de García de Enterría, los matices con que hay que trasladar las garantías procesales a los procedimientos administrativos “permiten adaptaciones funcionales, no derogaciones substanciales”, y ello “por la configuración del artículo 24 de la Constitución como una garantía de la libertad del ciudadano”¹⁴.

En definitiva, el derecho a no autoinculparse debe tener plena vigencia y aplicación en el procedimiento sancionador debido a que es un principio de orden penal básico que deriva del sistema acusatorio por lo que posturas que abogan por que en el procedimiento sancionador este derecho no sea respetado no son defendibles.

¹³ Fundamento Jurídico 2º de la STC 18/1981.

¹⁴ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración. Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 20, 1981.

Es importante advertir que en defecto de normas expresas que regulen la potestad sancionadora de la Administración “los principios constituyen el único instrumento a través del cual puede llegar a controlarse de un modo efectivo el ejercicio por la Administración de su poder sancionador. Los principios, y ésta es una de sus primeras e indiscutibles funciones, “informan” el ordenamiento jurídico y “cubren” las lagunas que los textos legales representan (art. 1.4º del Código Civil)”. Vid. SUAY RINCÓN, J.: “Sanciones administrativas”, *Studia Albortiana, Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, 1989, p. 32.

¹⁵ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990.

3. Análisis del procedimiento sancionador tributario a la luz de los principios constitucionales del orden penal. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Nuestro Tribunal Constitucional en una Sentencia¹⁵ muy polémica declaró la constitucionalidad del procedimiento que se preveía en la ALGT, antes de la aprobación de la Ley 1/1998. Hasta su aprobación existía un único procedimiento, un procedimiento mixto, en el que se determinaba la deuda tributaria y la sanción, que no respetaba el derecho a no autoinculparse debido a que el obligado tributario aportaba los datos coaccionado¹⁶. Es decir, se le obliga a colaborar con la Administración Tributaria para que proporcionase unos datos que no sólo iba a utilizar para regularizar su situación tributaria, sino también para fundamentar la imposición de una sanción¹⁷, y no se puede sancionar, sin menoscabar el derecho a no autoinculparse, utilizando una información obtenida coactivamente del propio sujeto¹⁸.

El Tribunal Constitucional abordó el problema de la posible vulneración del derecho a no autoinculparse, limitándose sólo a resaltar la importancia y vigencia del deber de colaborar en el procedimiento de liquidación y vaciando de contenido la equiparación de los principios y las garantías del proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador¹⁹, y así estableció que:

¹⁶ La unidad de procedimiento se completaba con un deber de colaboración con la Administración Tributaria que se establecía en el artículo 111 de la ALGT y, según los 83.2 y 83.3 f) de la ALGT, estaba tipificado como infracción, "el incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley" y "la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición", respectivamente.

¹⁷ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

En palabras de Eserverri Martínez se puede evidenciar "la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquellas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la ello, sancionable". Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y...", *ob. cit.*, p. 76.

En palabras de Soler Roch podemos hablar de una "tensión dialéctica existente entre el deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales, cuestión esta que se inscribe en el denominado estatuto jurídico del contribuyente" y de que "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda el nudo gordiano de la cuestión". Vid. SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 102 y 112.

¹⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1998*.

¹⁹ Al respecto Rodríguez Vindas ha manifestado que "Con la situación vigente en España —si bien avalada por el TC de aquel país en cuanto a su constitucionalidad (94)—, salvaguardar a plenitud las garantías y principios de Derecho Penal en el procedimiento sancionador tributario, dando simultáneo cumplimiento al mandato del artículo 31.1 de la CE, a través del procedimiento inspector, es una misión prácticamente imposible". Vid. RODRÍGUEZ VINDAS, R. L.: "Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 171, 1997, p. 64.

²⁰ Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

“Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas (...) no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con la relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido”²⁰.

Los razonamientos del Tribunal otorgan primacía al deber de contribuir; reflejan la confusión existente entre los procedimientos de liquidación de la deuda tributaria y de imposición de sanción, procedimientos donde rigen principios distintos; y, se centran sólo en el de regularización de la situación tributaria, obviando el sancionador. De esta forma, el Tribunal no separa adecuadamente las garantías que han de regir en ambos procedimientos y admite la posibilidad de obtener datos coactivamente que pueden dar lugar a la imposición de una sanción amparándose el artículo 31 de la Constitución y negando que el artículo 24.2 de la misma sea aplicable²¹.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional manifestó que “los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la “declaración” comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...) cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”²².

²¹ Esta doctrina ya la sostuvo en la STC 110/1984, en relación al conflicto entre derecho a la intimidad y deber de contribuir; así manifestó: “es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal” (Fundamento Jurídico 8º) y afirmó, en relación al derecho a no declarar contra uno mismo, que “la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo (art. 24.2 de la CE), sino que se le faculta para entregar unos documentos que, en todo caso, tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito)” (Fundamento Jurídico 2º).

²² Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

²³ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse...”, *ob. cit.*, p. 70. En este sentido, Agualló Avilés y García Berro

Por lo tanto, a juicio del Tribunal, la aportación de no es equiparable a la declaración del artículo 24.2 de la Constitución, reflejando un concepto muy estricto de declaración contra uno mismo²³. El Tribunal entiende por declaración, a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución, una declaración que exteriorice un contenido, una manifestación de voluntad.

Continúa señalando el Tribunal que “Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria”²⁴, con lo que manifiesta que el derecho a no autoinculparse no es aplicable al procedimiento de liquidación, pero evita pronunciarse sobre la cuestión de posible imposición de una sanción en el mismo.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, con relación a pruebas de alcoholemia, se sostuvo una doctrina similar entendiendo por declaración el “reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos”²⁵. Mantuvo igualmente que las pruebas de alcoholemia no constituyen una declaración amparada por el artículo 24.2 de la Constitución, sino simples pericias de resultado incierto afirmando que “las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto que, con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoinculparse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente, en el sentido antes dicho, su propia imputación penal o administrativa, ya que, según se dijo en la STC 76/1990 respecto de la obligación de exhibir o aportar determinados documentos contables, con ello quien se ve sometido a esas pruebas “no está haciendo una declaración de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”²⁶.

sostienen que “deberá el obligado tributario colaborar; aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultaran autoincriminatorios, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo”, conclusión que hacen derivar de la STC 76/1990, que, en su opinión, ha sido mal interpretada. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, pp. 98 y 113. Sobre esta Sentencia, puede verse también AGUALLO AVILÉS, A.: “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las STC 110/1984 y 76/1990”, *Quincenal Fiscal*, núm. 21-22, 2003, pp. 33 y ss.

²⁴ Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

²⁵ Fundamento Jurídico 7º de la STC 161/1997.

²⁶ Fundamento Jurídico 7º de la STC 161/1997. En el mismo sentido, señala la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1985 que “el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución Española”.

²⁷ Fundamento Jurídico 5º de la STC 161/1997.

En definitiva, el Tribunal Constitucional entiende que el obligado a realizar un control de alcoholemia, independientemente de que su comportamiento sea exclusivamente activo o pasivo al someterse a alguna de las pruebas, no está emitiendo una declaración a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución.

La mencionada Sentencia manifiesta que la carga de la prueba “no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación”²⁷ y, en este sentido, se ha distinguido²⁸ entre aportar y soportar prueba manifestando que si bien el acusado no tiene obligación de aportar prueba sí está obligado a soportar la actividad probatoria de quien tiene la carga de la prueba, en este caso la Administración, entendiendo que sólo se aporta prueba si en el momento en que se requieren los datos inculpativos no están al alcance de quien ha de acusar. De esta forma, el derecho a no autoinculparse sería aplicable a los supuestos en que los datos susceptibles de revelar una infracción no estuviesen al alcance de la Administración.

Del mismo modo, se interpretó el alcance de la Sentencia 76/1990 en el sentido de que “cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el art. 24.2 C.E. no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el art. 31.1 C.E., deberá el obligado tributario colaborar; aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultan autoinculpativos, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo. Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 – que, en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada – negaba que existía un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E.”²⁹. Por lo que habría que concluir que el Tribunal Constitucional entendía que no se podía reconocer un derecho a la reserva de datos en virtud del artículo 24.2 de la Constitución, si bien una lectura detenida de la Sentencia nos proporciona la sensación de que se ha olvidado o ha evitado mencionar la eficacia que debe el derecho a no autoinculparse en procedimientos punitivos, de manera que la información suministrada coactivamente no pudiese ser utilizada a efectos punitivos a pesar de ser esta postura una fuente valiosa para intentar comprender y reconducir la compleja situación que comentamos.

Un importante paso se ha dado en las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005, de 1 febrero³⁰ y 68/2006, de 13 marzo³¹. En estas Sentencias se asume la doctrina del Tribunal

²⁸ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 98 y ss.

²⁹ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

³⁰ Para un análisis de la Sentencia, *vid.* GARCÍA NOVOA, C.: “Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 3, 2005; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005,18))”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, 2005; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales”, *Impuestos*, núm. 14, 2005.

³¹ Para un análisis de la Sentencia, *vid.* MAGRANER MORENO, F. J.: “La protección constitucional de la no autoincriminación en el ámbito tributario sancionador: Una reflexión a la luz del la STC 68/2006”, *Tribuna Fiscal*, núm. 190-191, 2006.

³² Para un análisis de este argumento, *vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El derecho a

Europeo, que expondremos a continuación, si bien al faltar el requisito de la identidad subjetiva con el sujeto al que se requirió la aportación de datos bajo amenaza de sanción³², se entendió que no se había vulnerado el derecho a no autoinculparse, en palabras del Tribunal: “No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas”³³.

El caso que se planteó ante el Alto Tribunal fue el siguiente. El administrador de una sociedad mercantil fue condenado por delito fiscal tras la incoación de un procedimiento inspector a la mencionada entidad en el seno del cual aportó datos bajo coacción. Los mencionados datos sirvieron para la confección del informe-denuncia que emitió la Inspección de Hacienda y que fue la prueba que desvirtuó la presunción de inocencia del administrador en el proceso por delito fiscal.

La importancia de estos pronunciamientos es la asunción por parte de nuestro Tribunal Constitucional de buena parte de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo. En este sentido, especialmente recoge nuestro Alto Tribunal la Sentencia Saunders contra el Reino Unido, manifestando que “Las pruebas que fundamentaron la condena penal, sin embargo, consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo”; la Sentencia J. B. contra Suiza señalando que: “Como en el asunto que ahora nos ocupa, en J. B. c. Suiza la información autoincriminatoria se requirió en el curso de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de características muy similares al regulado en la Ley 230/1963, general tributaria; además, la información, como en el caso que ahora juzgamos, estaba constituida exclusivamente por documentos (concretamente, documentos relativos a las empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero); y, finalmente, como ya hemos señalado, dichos documentos se reclamaron bajo la amenaza con sanciones pecuniarias establecidas en el ordenamiento suizo (sanciones que, finalmente, fueron impuestas). Difieren, sin embargo, los hechos examinados en J. B. c. Suiza de los que ahora enjuiciamos en varios aspectos esenciales: en primer lugar, el procedimiento administrativo tributario se siguió contra el propio recurrente como persona física, no contra ninguna de las sociedades en las que había invertido el dinero cuyo origen se pretendía conocer; en segundo lugar, la documentación con trascendencia tributaria se requirió directamente del contribuyente investigado; en tercer y último lugar, la coacción prevista en la Ley, que finalmente se materializó en la imposición de varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente”; o la Sentencia Funke contra Francia en la que se concluyó que “se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido éste sancionado con varias multas pecuniarias por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras

no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 21.

³³ Fundamento Jurídico 4º de la STC 18/2005 y Fundamento Jurídico 6º de la STC 68/2006.

³⁴ Fundamento Jurídico 4º de la STC 18/2005.

francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento)" para terminar señalando que "fue la persona contra la que se siguió el procedimiento inquisitivo, a la que se le reclamó la documentación autoincriminatoria y sobre quien se ejerció la coacción prevista en la Ley que concluyó con la imposición de sanciones, la que instó la declaración de vulneración del derecho a la no autoincriminación reconocida en el art. 6.1 CEDH"³⁵.

Sin embargo, como se ha resaltado³⁵, se ha perdido una inmejorable oportunidad para perfilar el contenido del derecho a no autoinculparse en relación con la aportación coactiva de datos en el procedimiento inspector y para concretar si esos datos puede utilizarse en un posterior procedimiento administrativo sancionador o en un eventual proceso penal. Habrá que esperar a futuras decisiones del Tribunal Constitucional para conocer los requisitos objetivos del derecho a la no autoinculpación en este ámbito aunque parece que es necesario poner de manifiesto la concreta indefensión que se le ha causado al contribuyente y así manifiesta: "el recurrente no ha mencionado concretamente las «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimaciones entregó, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a «proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar, y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas» (STC 91/2000, de 30 de marzo, F. 9.)"³⁶.

No obstante, podríamos inferir que una vulneración del derecho a no autoinculparse se producirá sólo cuando la información que se utilice para fundamentar la condena o sanción haya sido requerida y aportada por el contribuyente y se haya ejercido la coacción personalmente contra el mismo por lo que el Tribunal Constitucional adopta un "*formalismo infundado*", en palabras de García-Herrera Blanco y Herrera Molina³⁷, que "está ausente de una patente relación con la realidad cotidiana del funcionamiento del procedimiento de comprobación tributaria, y de la aplicación de las sanciones penales que puedan derivarse del mismo, lo cual va a suponer una práctica inaplicación del principio en el ámbito tributario"³⁸. Junto a ello merece la pena destacar que el Tribunal exige que se mencionen

³⁵ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: "Una aproximación del Tribunal Constitucional...", *ob. cit.* En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina manifiestan que: "Mientras tanto, nuestro supremo intérprete se ha limitado a "ganar tiempo" y a sembrar mayor confusión sobre la materia", *vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 18.

³⁶ Fundamento Jurídico 3º de la STC 68/2006.

³⁷ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 21. En sentido similar, *vid.* MAGRANER MORENO, F. J.: "La protección constitucional de la no autoincriminación...", *ob. cit.*, p. 11.

³⁸ Vid. MAGRANER MORENO, F. J.: "La protección constitucional de la no autoincriminación...", *ob. cit.*, pp. 11 y 12.

³⁹ El artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos manifiesta que: "Toda persona tiene

las concretas “«admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección” de modo que entiende que es necesario la concurrencia de actos concluyentes que manifiesten una coacción concreta, singular y determinada para que se vulnere el derecho a no autoinculparse.

4. Jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos con relación al derecho a no autoinculparse

4.1 La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos en relación al artículo 6 del convenio europeo para la protección de los derechos humanos.

El artículo 6³⁹ del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos⁴⁰ ha servido a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo para proclamar la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo⁴¹. A continuación pasamos a analizar las Sentencias más relevantes.

4.2. Sentencia funke contra francia.

El señor Funke era un alemán que vivía en Francia, que se negó a proporcionar cualquier tipo de datos bancarios cuando las autoridades aduaneras le requirieron información sobre sus bienes en el extranjero. Fue procesado y el tribunal le impuso una multa que se incrementaba diariamente hasta el día en que el demandado cumpliera su orden de cooperar. El Señor Funke presentó una demanda que basó en la vulneración del artículo 6 y del artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos.

derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la Sala de Audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el Tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia”.

⁴⁰ El artículo 10.2 de la Constitución introduce en nuestro derecho el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, además España se ha adherido a éste mediante instrumento de 26 de septiembre de 1.979, publicado en el B.O.E. de 10 de octubre.

⁴¹ Vid FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*; FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*; “El carácter reservado...”, *ob. cit.*; “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse...”, *ob. cit.*, pp. 70 y ss.; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 87 y ss.; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002; LUNA RODRIGUEZ, R.: “Consolidación de la jurisprudencia del tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa sentencia J. B. contra Suiza”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2002, pp. 41 y ss.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública”, *Colex*, Madrid, 2004 y “El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial”, *Aranzadi*, Pamplona, 2002.

⁴² Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr. 44.

En febrero de 1993, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo, en la Sentencia Funke contra Francia, estudió por primera vez los derechos de los obligados a aportar documentación autoincriminatoria en relación con las investigaciones realizadas por Aduanas, concluyendo que de forma implícita dentro del artículo 6 del Convenio se protegía el derecho a no autoinculparse.

El Tribunal Europeo resolvió que la imposición de una sanción por negarse a proporcionar la información requerida por los oficiales de aduanas infringía el derecho a no autoinculparse, que se recoge en el derecho proceso equitativo, tal y como es garantizado por el artículo 6.1 del Convenio Europeo.

Así, “El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza. No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otro medio, intentaron obligar al demandante a que les entregara el mismo la prueba de los delitos que había cometido. Las particularidades del derecho aduanero (aps. 30-31, supra) no justificarían tal violación del derecho, de todo “acusado” en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación. Por tanto, ha existido violación del artículo 6.1.”⁴².

4.1. Sentencia Bendenoun contra Francia.

En este proceso, el Estado francés entendía que no era aplicable el artículo 6 del Convenio a procedimientos administrativos en el que son impuestas sanciones tributarias. Según la Comisión a pesar de que en el ordenamiento francés se clasifique el fraude como infracción administrativa, la “naturaleza de la ofensa” y la “severidad de la sanción” indican que las sanciones impuestas sobre el demandante eran de “de naturaleza penal para los propósitos del artículo 6 del Convenio”⁴³.

La Sentencia Bendenoun contra Francia fue emitida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el 24 de febrero de 1994 y sostuvo, por primera vez, que las sanciones fiscales son de naturaleza penal a efectos del artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y señaló que este artículo es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias, distintas de las sanciones penales por delitos. De esta forma manifiesta el Tribunal que “Al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la “acusación” en litigio un “carácter penal” de acuerdo con el artículo 6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado”⁴⁴.

⁴³ Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, p. 504.

⁴⁴ Vid. Sentencia Bendenoun contra Francia del TEDH de 24 de febrero de 1994, párr: 47.

⁴⁵ Sentencia Saunders contra Reino Unido del TEDH de 17 de diciembre de 1996, párr: 74. Traducción de Serrano

4.4. Sentencia Saunders contra Reino Unido.

La empresa británica Guinness ofreció secretamente cuantiosas sumas para que terceras personas pujaran al alza por sus acciones. Tal conducta constituye un ilícito penal en legislación inglesa. El Sr. Saunders era un alto directivo de Guinness al que interrogaron los inspectores del Departamento británico de Comercio e Industria, viéndose obligado a contestar, dado que la legislación inglesa castiga la resistencia con penas de multa y de privación de libertad por un período de hasta dos años.

Manifiesta el Tribunal que “El derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado de permanecer en silencio. Tal y como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en estos lugares, no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que pueda obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, *inter alia* con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN”, por lo que la “existencia independiente de la voluntad del acusado” constituirá el elemento decisivo para evaluar la posible utilización como prueba en un procedimiento punitivo, sin vulnerar el derecho a no autoinculparse, que concibe como un derecho absoluto, señalando “las exigencias generales de Justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción desde el más simple al más complejo”⁴⁵.

La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos todavía fue más allá ya que en la Sentencia Saunders declaró contrario al artículo 6 del Convenio el hecho de que en el procedimiento penal o sancionador pudieran tomarse en consideración pruebas que hubiesen sido obtenidos en el seno de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de la imposición de sanciones en caso de incumplimiento del deber de facilitarlos. Y así señala el Tribunal: “No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”⁴⁶.

En conclusión, en la Sentencia Saunders, el Tribunal entendió que no se vulneraba el derecho a no autoinculparse cuando en el seno de un procedimiento administrativo de carácter no punitivo se exigían datos bajo coacción, sin embargo dichos datos no podían ser utilizados en posteriores procedimiento sancionadores penales.

Antón, F. publicada en *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

⁴⁶ Sentencia Saunders contra Reino Unido del TEDH de 17 de diciembre de 1996, párr: 74. Traducción de Serrano Antón, F. publicada en *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

4.5. Sentencia JB contra Suiza.

A estas resoluciones habría que añadir la Sentencia J. B. Contra Suiza donde se sustanció un recurso contra unas sanciones por no suministrar información en el seno de un procedimiento que servía para liquidar la deuda tributaria y para sancionar en función de la deuda tributaria no ingresada, y en el que al mismo tiempo regía una obligación de colaboración por parte del obligado tributario bajo pena de sanción. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos manifestó que el derecho a no autoinculparse comprendido en el artículo 6.1 del Convenio también incluye la posibilidad de negarse a suministrar datos, información que pueda fundamentar una sanción aunque el procedimiento en el que se solicita tenga otra finalidad que no sea únicamente la de sancionar; si fuese sólo la de sancionar, ya en la Sentencia Funke contra Francia se reconocía esa posibilidad.

En este proceso, el Gobierno Suizo manifestó que, sin negar que el caso entraba dentro del ámbito del artículo 6.1 del Convenio, la información era necesaria para la determinación de la cuota dejada de ingresar, por otra parte invocó la doctrina del Tribunal de Estrasburgo respecto a las pruebas de alcoholemia o los tacómetros de los camiones aparte de invocar razones de índole práctica para legitimar su actuación.

El Tribunal concluyó que dichas sanciones vulneraban el artículo 6.1 del Convenio puesto que el derecho a no autoinculparse incluía el derecho a negarse a proporcionar información que sirviera para imponer una sanción no sólo en el transcurso de un procedimiento sancionador sino también en otro con distinta finalidad como lo es un procedimiento liquidador que pudiera desembocar en una sanción.

El Tribunal manifestó que “Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada». Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y a asegurar los fines del artículo 6.1”⁴⁷.

4.6. Conclusiones

La jurisprudencia anterior con relación al derecho a no inculparse puede ser resumida en las siguientes ideas⁴⁸:

El “derecho a un proceso equitativo” previsto en el artículo 6.1 del Convenio incluye, tanto para el acusado como para el inculpado, el derecho a no declarar:

⁴⁷ Vid. Sentencia JB contra Suiza del TEDH de 3 de mayo de 2001, párr: 64.

⁴⁸ Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, pp. 510, 511 y 512.

Acusado en materia penal es una expresión que tiene un significado propio en el artículo 6. El término “accused” incluye no sólo al acusado en el término estricto de la palabra, esto es la persona que ha sido procesada, sino también aquella persona objeto de un proceso de instrucción que se halla en una fase donde todavía no hay pruebas suficientes para procesarla.

La expresión “procesos penales” incluye “procedimientos dirigidos a la obtención de documentos”. El Tribunal comenzó con una excepción preliminar de inadmisibilidad planteada por el Estado francés, que señalaba que “Ninguna diligencia penal se habría dirigido contra el señor Funke por delito contra la reglamentación sobre las relaciones financieras con el extranjero, y el fallecimiento del interesado el 22 de julio de 1987 habría definitivamente extinguido la acción pública”⁴⁹, respecto a lo que “El Tribunal señala que las quejas formuladas por el demandante en relación con el artículo 6 se refiere a otro procedimiento, que es el de presentación de documentos. Rechaza pues aceptar la excepción”⁵⁰.

“Acusación en materia penal” tiene también un “significado propio” que alcanza a la mayoría de los procedimientos donde se pueden imponer sanciones, lo que nos lleva a la Sentencia Bendenoun y a la afirmación de que el artículo 6 se aplica a los contribuyentes en procedimientos en los que se pueden imponer sanciones.

El derecho a no declarar puede invocarse por personas físicas y jurídicas, puede ser invocado para evitar inculparse uno mismo⁵¹ y comprende el derecho a negarse a proporcionar cualquier información, incluida la contenida en documentos. Cuando se ejerce el derecho a no autoinculparse, las autoridades no pueden adoptar medidas para obligarle a revelar información y el hecho de que no declarar no puede, por sí solo, dar lugar a una presunción de culpabilidad.

El acusado o persona sujeta a investigación tiene que ser informado lo más pronto posible sobre su derecho a no autoinculparse, de acuerdo con el párrafo 44 de la Sentencia Funke contra Francia y puede renunciar al derecho.

Por otra parte, de la Sentencia Saunders, se desprende que no se pueden utilizar datos obtenidos bajo coacción en un procedimiento administrativo, en un posterior procedimiento penal o sancionador. A ello habría que añadir que en la Sentencia J. B. contra Suiza se reconoció el derecho a negarse a aportar datos que pudieran fundamentar una sanción en el transcurso de un procedimiento cuya finalidad no fuera sancionar únicamente.

⁴⁹ Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr: 39.

⁵⁰ Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr: 40.

⁵¹ También para evitar incriminar a otros, según Frommel. Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, p. 511. En sentido contrario, vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, p. 105.

5. Análisis del procedimiento sancionador.

5.1. La situación tras la ley 1/1998. un intento de solución.

La separación de procedimientos fue la novedad quizás más significativa⁵² de la Ley 1/1998 y dio respuesta a una petición insistente de la doctrina⁵³ y de los tribunales⁵⁴ para adecuar el procedimiento sancionador a los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, en especial al derecho a no autoinculparse, y a la jurisprudencia que en esta materia había establecido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos con relación al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁵⁵.

El artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establecía, en su primer apartado, que "La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado". Aunque el precepto sólo aludía a un procedimiento distinto del instruido para la comprobación e investigación y, por lo tanto, a actuaciones inspectoras, puesto que era el único ámbito donde no estaba previsto, siendo, por lo tanto, el único ámbito donde tiene relevancia, debía entenderse que se establece un procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación de forma general⁵⁶.

⁵² Vid. SOLER ROCH, M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: "La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria", *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1988*, p. 429; PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, p. 27; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 42, 1998, p. 92; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, p. 718.

⁵³ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 67 y ss. y 159 y ss.; GARCÍA AÑOVIROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, p. 618; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La reforma...", *ob. cit.*, p. 91; PONT I CLEMENTE, J. F.: "Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 27, 1994; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y...", *ob. cit.*, pp. 73 y ss.; FALCÓN Y TELLERÍA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*; SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 101 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación de los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", *Estudios Financieros*, núm. 173-174, agosto-septiembre, 1997, pp. 5 y ss.; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Curso de Derecho Financiero y tributario", Octava Edición, Madrid, Tecnos, 1997, p. 547; LÓPEZ MOLINO, A. M.: "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones", *Impuestos*, tomo I, 1998, p. 144.

⁵⁴ Vid. Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de febrero de 1996.

⁵⁵ Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los asuntos Funke contra Francia, de 25 de febrero de 1993; Bendenoun contra Francia, de 24 de febrero de 1994; Saunders contra Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996; y, J. B. contra Suiza, de 3 de mayo de 2001.

⁵⁶ Vid. PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y..." *ob. cit.*, p. 29; SOLER ROCH, M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: "La configuración autónoma del procedimiento sancionador..." *ob. cit.*, p. 434; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Procedimientos tributarios y..." *ob. cit.*, p. 718.

De un lado, supuso aumentar la autonomía del Derecho Sancionador Tributario dentro del Derecho Tributario puesto que permite situar al Derecho Sancionador Tributario dentro Derecho Sancionador y entenderlo como una manifestación del ius puniendi del Estado y fue una oportunidad para clarificar la posición de los sujetos en el procedimiento sancionador.

De otro, los grandes problemas de fondo fueron sido obviados: la aplicación de los principios penales, sustantivos y procesales, en el Derecho Sancionador Tributario no fue tratada, lo que provocó que la reforma quedara sólo en un simple propósito; la posibilidad de que la competencia del procedimiento pudiese recaer en el mismo órgano que se encargó de la fase de comprobación⁵⁷ o la comunicación de datos entre los procedimientos⁵⁸ son datos que ponían en peligro derechos como a la presunción de inocencia, a no autoinculparse⁵⁹. Lo único claro es que se había comenzado el proceso de separación del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y el procedimiento sancionador en materia tributaria.

5.2. La situación tras la ley 58/2003.

La LGT, como la Ley 1/1998, establece, con carácter general, un procedimiento sancionador en materia tributaria separado con la intención de respetar una serie garantías constitucionales⁶⁰. El artículo 208 de la LGT establece, en su primer apartado, que "El procedi-

⁵⁷ En este sentido, el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos disponía que "Serán órganos competentes para acordar e imponer las sanciones pecuniarias por infracciones graves previstas en los artículos 87 y 88 de la Ley General Tributaria, los que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de las retenciones o ingresos a cuenta de los mismos", esto es, en el caso de infracciones puestas de manifiesto en el desarrollo de un procedimiento inspector; los Inspectores-Jefes conforme a lo dispuesto en el artículo 63 bis, 4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos. En definitiva, en el caso de las sanciones pecuniarias por infracciones graves (suponían perjuicio económico causar a la Hacienda Pública) la competencia para decidir sobre el resultado del procedimiento de liquidación y del sancionador corresponde al mismo órgano.

⁵⁸ La separación de procedimientos corre el peligro de quedar en una mera separación de procedimientos formal, si no se impide la comunicabilidad de datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria al procedimiento sancionador. Este fue el camino por el que optó el legislador pues el artículo 34.2 de la Ley 1/1998 permite su incorporación antes del trámite de audiencia⁵⁸, lo consagró una mera separación formal de procedimientos. Pero, es más, el artículo 34 del RST permitía prescindir de la fase de instrucción y unir; al acuerdo de inicio del procedimiento, la propuesta de resolución.

⁵⁹ Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R.: "El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción", Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2001, p. 6; RICARDO HOYOS, J.: "El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001; ARIAS VELASCO, J.: "El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999.

⁶⁰ Sobre el nuevo procedimiento sancionador; vid. CUBERO TRUYO, A. M. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT", *Civitas, Revista española de Derecho Financiero* núm. 129/2006; SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2006; MUÑOZ BAÑOS, C.: "El procedimiento sancionador", *Quincena Fiscal Aranzadi*, Madrid, 2001; BLASCO DELGADO, C.: "El nuevo procedimiento sancionador tributario (I): Tramitación separada del procedimiento de aplicación de los tributos", *Revista de Información Fiscal*, Editorial Lex Nova, 2004, pp. 231 y 242; ORENA DOMÍNGUEZ, AITOR: "Notas sobre el procedimiento sancionador", *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2005, pp. 27 y ss.; CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129, 2006, pp.41 y ss.

miento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente”, refiriéndose no sólo a las actuaciones inspectoras, como antes.

Por otra parte, la obligación de suministrar datos propios bajo apercibimiento de sanción sigue vigente en la LGT. En concreto, su artículo 29.2 f) establece que los obligados tributarios deberán cumplir “La obligación de aportar a la Administración tributaria (...) cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración” y el artículo 93.2 de la misma señala que las obligaciones de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria “deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos” y su incumplimiento⁶¹, en caso de que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, está sancionado, según el artículo 199.4, con multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso y, en caso de tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, según el artículo 199.5, con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

La exigencia de un procedimiento sancionador independiente del de liquidación no puede entenderse como una exigencia simplemente formal. Por ello, la acumulación en un mismo órgano de la fase instructora y decisoria del procedimiento sancionador o ambas al órgano competente de la fase de liquidación y la comunicación de datos entre el procedimiento de liquidación y el sancionador desvirtúan la separación procedimental introducida.

⁶¹ El artículo 199 establece que “(...) 4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente.

En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por 100, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias (...).”

Ello debería ser completado con las previsiones del artículo 15 del Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

5.2.1. Órganos competentes para la imposición de sanciones.

Tras la aprobación de la LGT, la situación es semejante a la que se recogía en la ALGT, salvo que ahora los Directores y Delegados ya no tienen competencias sancionadoras. El artículo 211.5 de la LGT⁶² establece que es órgano competente para la imposición de sanciones, en su apartado d), “El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”. Por otra parte, el artículo 20.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RST) establece que “Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”.

De esta normativa se desprende que los órganos competentes para la liquidación e imposición de sanciones coinciden. La referencia de la Ley al órgano superior inmediato se aplicará a los casos en que sólo concurra sanción, como es el caso de las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales.

5.2.2. Órganos competentes para la instrucción. Breve referencia a su inicio.

Sobre estas cuestiones la Ley 53/2003 no se pronuncia y para ello hay que acudir al Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RST).

Respecto al órgano competente para la iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 22.2 del RST determina que será “el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución”, en cuyo caso son los mencionados en el artículo 211.5 de la LGT, completándose con lo previsto en la letra a), del apartado 3º, del mismo artículo en el sentido de que en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección si este se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1, que establece como órgano competente el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe

⁶² El artículo 211.5 de la LGT establece que “Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

- a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”.

designe otro diferente. Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las anteriores será competente el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción según la letra b) de aquél.

Con relación a la instrucción, se encuentra una previsión general en el artículo 23.1 del RST, que establece que será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable, que no aclara demasiado y deja abierta la posibilidad a una regulación específica, algo que ocurre de forma casi general con toda la atribución de competencias en esta materia. Sin embargo, el artículo 25.3 del mismo manifiesta que, en caso de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, la instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. Lo habitual será que instruya el que acordó el inicio y éste será el que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación. Como fácilmente se colige la debida separación entre órgano instructor y sancionador no existe.

5.2.3. La posibilidad de comunicación de los datos.

Como ya manifestamos, una adecuada separación entre los procedimientos liquidador y sancionador implica que los datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de liquidación y que, por tanto, están contaminados no pudieran ser utilizados en el procedimiento sancionador. La LGT, en el apartado 2º del artículo 210 establece que "Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"⁶³, en términos similares a la ALGT, con la única diferencia de que se incorporen con la LGT antes de la propuesta de resolución en vez del trámite de audiencia al interesado, diferencia que se explica porque se ha eliminado ese trámite de audiencia y se ha sustituido por la previsión contenida en el párrafo 3º del apartado 4º del artículo 210 LGT según el cual, "La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", si bien durante todo momento se puede pueden formular alegaciones y aportar los documentos⁶⁴.

El órgano competente para la instrucción formulará propuesta de resolución concluidas las actuaciones que conforman la instrucción, por ello la norma prever lo mismo toda vez que la audiencia al interesado ocurría después de formular la propuesta de resolución dicho órgano.

⁶³ El artículo 23.3 del RST establece que "A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución."

⁶⁴ El artículo 23.4 del RST establece que "Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución".

Como en el caso de la ALGT, también se prevé⁶⁵ que si al iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Así, se notificará al interesado el acuerdo de inicio y la propuesta de resolución, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. Ello será algo más que habitual, y la excepción se convertirá en la regla general, eliminando todo intento de separación de procedimientos y manifestando la verdadera intención de todo este proceso de cambio: una simple separación formal, nominal, que ciertos movimientos corporativos han consagrado.

Si bien, aún hay más puesto que desaparece la separación de los procedimientos, tramitándose conjuntamente el sancionador y el de gestión o inspección del que trae causa⁶⁶, cuando nos encontremos ante un supuesto de acta con acuerdo, que según el artículo 155.2 de la LGT incluirán necesariamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; o ante la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador⁶⁷, renuncia que entendemos no es posible porque la finalidad del procedimiento sancionador es que se respeten unos derechos y garantías que son comunes a los procesos penales, por lo que al procedimiento no se puede renunciar como tampoco cabe renunciar por un imputado penalmente al proceso penal, el ser de naturaleza indisponible, por ser normas de orden público⁶⁸.

⁶⁵ El artículo 210.5 de la LGT establece que "Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos" y el artículo 23.6 del RST que "En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta".

⁶⁶ En sentido, contrario, Bernardo Gómez sostiene que: "el procedimiento abreviado respeta escrupulosamente las mismas, en tanto, tal y como se ha señalado, se le pone de manifiesto el expediente al contribuyente para que, en su caso, formule alegaciones y aporte aquella documentación que considere necesaria, que será tomada necesariamente en consideración a la hora de resolver el procedimiento, de tal manera que la propuesta de sanción que el instructor eleve al órgano competente deberá haber considerado las mismas. (...) De acuerdo con lo expuesto, bajo ningún concepto puede aceptarse la afirmación de que el procedimiento abreviado no respeta de modo escrupuloso aquellas garantías que nuestro ordenamiento tributario concede a los inculpados en un procedimiento sancionador. No debe confundirse procedimiento dilatado con procedimiento garantista, puesto que si el contribuyente en ningún caso ve menoscabado su legítimo derecho de defensa, tal y como se ha expuesto, no puede concluirse de materia simplista que dicho procedimiento contempla menos garantías para el contribuyente que el procedimiento general". Vid. BERNARDO GÓMEZ, M^a. C.: "Reflexiones sobre el procedimiento sancionador en el ámbito de los procedimientos que desarrollan los órganos de gestión tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, p. 144.

⁶⁷ El artículo 208.2 de la LGT establece que "En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador; las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. (...)".

⁶⁸ Vid. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Una visión crítica...", *ob. cit.*

En definitiva, con esta normativa se produce una vulneración del derecho a no autoinculparse consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución cuando se impone a un obligado tributario una sanción, utilizando para fundamentarla los datos que tuvo que proporcionar bajo la amenaza de sanción, coactivamente, en un contexto —el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria— en que, el deber de colaboración tiene que primar sobre el derecho a no autoinculparse⁶⁹. En el decir de Falcón y Tella⁷⁰, “los datos obtenidos en una inspección tributaria, en el marco de la cual existe —como confirma la jurisprudencia que acaba de citarse— el deber de declarar y colaborar activamente, incluso bajo apercibimiento de sanción administrativa (...) no pueden posteriormente utilizarse a efectos sancionadores o penales, pues en caso contrario se habría vulnerado indirectamente el derecho a no declarar, protegido en materia penal por el art. 24.2 de la Constitución”.

Así las cosas, si el obligado tributario hubiese suministrado la información de forma voluntaria no habría surgido este problema, pues, como señala García Llovet, “la quiebra del principio de no autoinculpación se produce justamente por la amenaza de una sanción por no colaborar con los servicios de inspección, amenaza que tiene como fin quebrar la voluntad del ciudadano imponiéndole una colaboración con esos servicios, siendo así que de esa colaboración que se le exige al ciudadano pueden derivarse la obtención por los mismos de pruebas incriminatorias que puedan incorporarse a un expediente sancionador”⁷¹ y hay que presumir, salvo prueba en contrario, que la información ha sido obtenida coactivamente por la existencia de la sanción por falta de colaboración⁷², por lo que cuando se prevé la comunicación de datos entre procedimientos lo “hay que entender en el sentido de que tal incorporación formal al expediente sancionador sólo procede cuando sea compatible con los principios penales, lo que supone que ha de requerirse la previa aceptación de tal incorporación por el interesado, cuando se trate de datos obtenidos en virtud de la obligación de declarar o del deber de colaborar con la inspección”⁷³.

6. La articulación de los procedimientos.

No gratuitamente se afirma que la sanción es una manifestación del ius puniendi del Estado, pues ha servido para llegar a la conclusión de que la sanción y el tributo son dos

⁶⁹ En este sentido, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*, p. 488; “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, p. 6.

⁷⁰ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*, p. 487.

⁷¹ *Vid.* GARCÍA LLOVET, E.: “El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador”, *Revista Xurídica Galega*, núm. 18, 1998, p. 50.

⁷² *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, p. 6; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 97; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y...”, *ob. cit.*, p. 17; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 19.

⁷³ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “El fracaso de la separación...”, *ob. cit.*, p. 6. En el mismo sentido, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, p. 216.

figuras jurídicas de diferente naturaleza y que los procedimientos sancionador y liquidador deben estar nítidamente separados dado que responden a principios diversos. La cuestión que se ha de abordar es la validez probatoria a efectos punitivos de los datos aportados bajo coacción por el contribuyente en el procedimiento de liquidación y la articulación de ambos procedimientos para intentar conciliar el deber de contribuir y el derecho a no autoinculparse. La doctrina ha planteado varios sistemas posibles⁷⁴:

6.1. Eliminar las sanciones por falta de colaboración.

Cuando existía un único procedimiento que servía para la liquidación de la deuda tributaria y al mismo tiempo para la imposición de sanciones, como forma de adecuarlo a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con relación al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, Falcón y Tella ya propuso eliminar las sanciones por negarse a colaborar:

Este autor aboga por la destipificación como infracción de la falta de colaboración con la finalidad de conseguir que si el sujeto pasivo se decidiera colaborar voluntariamente y se obtuviese información autoincriminatoria no existiese inconveniente para que fuese utilizada en un procedimiento punitivo al eliminarse el riesgo de vulneración del derecho a no autoinculparse⁷⁵. Esta solución implica trasladar el derecho a no autoinculparse al procedimiento de liquidación con carácter preventivo como forma de reivindicar su eficacia.

Falta ahora, sin embargo, atender a la otra parte correspondiente al posible perjuicio que se pudiera ocasionar al procedimiento de liquidación si no se tipificase como infracción la negativa a colaborar ya que el ciudadano podría negarse a facilitar los datos con trascendencia tributaria que le requiriese la Administración Tributaria dificultando en extremo su labor, hasta el punto que podría hacerla inoperativa, yendo en detrimento del deber de contribuir en esa tensión dialéctica. Sin embargo, según Falcón y Tella, "la extensión del derecho a no declarar al procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la Inspección) con la de aquellas per-

⁷⁴ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (II)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 238, 2003, pp. 96 y ss.

⁷⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*, pp. 9 y 10; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 155; LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 77; GARCÍA IZQUIERDO, S.: "Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 190, 1999, p. 13; ANEIRO PEREIRA, J.: "El derecho a no declarar contra sí mismo y...", *ob. cit.*, p. 22; GÓMEZ CABRERA, C. y otros: "Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", Mc. Graw Hill, Madrid, 1998, p. 260. En los casos de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, Cubero Truyo y García Berro admiten la posibilidad de negarse a facilitar cualquier información que la Administración Tributaria le requiera al contribuyente. Vid. CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno...", *ob. cit.*, p. 59. Collado Yurrita defiende la posibilidad de alegar el derecho a no autoinculparse desde el inicio de las actuaciones inspectoras. Vid. COLLADO YURRITA, P.: "La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal" *Tirant Monografías 51*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 113.

sonas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses (...). En consecuencia a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas. Y obviamente, en su caso, se procederá a determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo de que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición de las sanciones por las infracciones graves que hubieran logrado acreditarse”⁷⁶.

No obstante, se ha puesto de manifiesto que un peligro que podría entrañar esta propuesta sería el recurso generalizado al sistema de determinación de bases imponibles a través de una estimación indirecta, afectando con ello al grado de consecución de justicia del sistema tributario, al no determinarse de forma real, sino en base a unos indicios, la capacidad económica, principio inspirador de nuestro sistema tributario⁷⁷. Pero si se parte de la tradicional práctica ejercitada por la Administración Tributaria que concibe, propicia, reivindica y reconoce su potestad dentro de un sistema relaciones con el contribuyente en el que se encuentra inclinada la balanza de la justicia hacia sus prerrogativas, sin asumir tendencias y perspectivas renovadoras, no será necesario tomar en consideración tales razonamientos, sino más bien otros en sentido contrario⁷⁸. Algunos análisis transversales, que ayudan a comprender la realidad, juegan especial importancia como medio de percepción del mecanismo de configuración de la dinámica cotidiana que se desarrolla en las relaciones Administración Tributaria y contribuyente de forma tal que se eviten imágenes distorsionadas, que nada tienen que ver con la realidad.

En este sentido, se ha afirmado que cuando se ejerce el derecho a no autoinculparse “si se impone el silencio sobre la verdadera riqueza de los contribuyentes en un momento en que interesa, no tanto averiguarla como conseguir determinados objetivos recaudatorios, acabará imponiéndose el control y la vigilancia indirecta, las estimaciones presuntivas y, en definitiva, la negociación entre partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar la riqueza allí donde se encuentra”⁷⁹ aunque cabe reflexionar si esto no sucede ya en buena medida con terminaciones transaccionales cada vez más frecuentes.

Es cierto que esta solución tiene importantes ventajas. Es así que es aplicable con la actual separación formal de procedimientos, es decir, con la regulación actual y supone que devenga innecesaria una rígida separación de procedimientos, sin más modificaciones de la normativa que la supresión de las sanciones por falta de colaboración⁸⁰.

⁷⁶ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*, p. 9; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 156.

⁷⁷ Vid. JUAN LOZANO, A. M.: “Una propuesta para la articulación...”, *ob. cit.*, pp. 39 y 40.

⁷⁸ Como botón de muestra de esta práctica, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La necesidad de tener en cuenta, en la estimación indirecta, el IVA soportado, aunque no existan facturas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2005.

⁷⁹ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Deberes tributarios y...”, *ob. cit.*, p. 115. En el mismo sentido, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, p. 118.

⁸⁰ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155.

Desde otro punto de vista, no hace falta determinar el conflictivo momento en que el derecho a no autoinculparse tendría aplicación por presentarse indicios de la comisión de un ilícito, lo cual es de extraordinaria importancia para que la prueba que obtiene la Administración Tributaria, que consiste en los datos aportados por el contribuyente, no se vea de alguna forma contaminada. De esta manera se evita el problema que podría encontrarse la Inspección al desempeñar sus funciones que consiste en determinar el momento en que existen indicios de infracción y así no tener que tomar en consideración las sospechas de posible comisión de una infracción y las especiales formalidades que tuviesen que ser adoptadas. En última instancia, no tendrían los tribunales que plantearse si la labor de administración es acorde con el derecho a no autoinculparse del contribuyente⁸¹.

En definitiva, eliminar las sanciones por falta de colaboración con carácter general es la solución más sencilla de adoptar en la práctica, pues, establecidas las premisas anteriores, supondría la rotura de un sistema que obedece a intereses partidistas de manera que se fuese capaz de superar valoraciones que sitúan al contribuyente como delincuente que goza de presunción de culpabilidad.

Por otra parte, su asunción no tiene porqué vaciar de contenido el deber de colaboración ni afectar a la recaudación tributaria dado que se puede acudir a la estimación indirecta para determinar la base imponible y la cuota tras la aplicación del tipo de gravamen a ésta. Un problema bien distinto sería, si la cuota obtenida conforme a este método diese lugar a la apertura de un procedimiento sancionador o un proceso penal, determinar la validez del material probatorio, pues la prueba indiciaria necesita del cumplimiento de unos requisitos para enervar la presunción de inocencia y ser, por tanto, prueba hábil para fundamentar un pronunciamiento condenatorio o sancionador⁸².

⁸¹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 152.

⁸² La Sentencia del Tribunal Supremo 1278/1997, de 23 octubre, afirma que: "Ante un hecho irrefutable como es la existencia de una caja única y la ausencia de una contabilidad perfectamente diferenciada entre el numeroso grupo de sociedades que el recurrente dirigía como administrador único y socio mayoritario, la Sala sentenciadora tiene que acudir necesariamente a las pruebas indiciarias obteniendo sus conclusiones a través de un examen lógico e inductivo. La sentencia resalta la existencia de una anomalía contable que impide determinar la base imponible real de cada sociedad, por lo que no puede acudirse al sistema de estimación directa, que debe ser sustituido por el de estimación indirecta, imputando los ingresos efectuados en las distintas cuentas a cada sociedad en proporción a los ingresos declarados por cada una, al no haberse aportado por el acusado datos objetivos que permitan imputar cada operación a la correspondiente sociedad.

La prueba de indicios está admitida, como ya se ha dicho y es perfectamente válida para anular los efectos del principio constitucional de presunción de inocencia. Según la doctrina jurisprudencial es aquella que se dirige a demostrar la certeza de unos hechos, a partir de indicios de los que puede inferirse la existencia de un delito y la participación del acusado, por medio de un razonamiento basado en establecer un nexo causal y lógico entre los hechos probados y los que se trata de probar. Los requisitos para la validez de la prueba de indicios han sido acuñados por una constante jurisprudencia y consisten en que los indicios sean varios, es decir más de uno, que se haya recogido a través de pruebas directas y no de meras sospechas y por último que parezcan perfectamente relacionados o en conexión con la infracción criminal que es objeto de la investigación. Todos estos requisitos o condicionantes se recogen en el caso que nos ocupa". La Sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 junio, señala que: "A los efectos de contrarrestar el derecho de presunción de inocencia, la determinación de la cuota tributaria defraudada pueda hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos y entre esos medios de prueba se encuentra, sin duda, la prueba indiciaria o de presunciones o indirecta a que se refiere el art. 1249 CC y hoy recogida en el art. 386 de LECiv. La fórmula de la estimación indirecta de bases tributarias puede ser reconducida a la técnica de la prueba indiciaria o indirecta y serán los requisitos y estándares de la prueba indiciaria fijados jurisprudencialmente los que han de servir de punto de referencia para concluir si la decisión judicial es correcta, y no los arts. 50 y ss. de la Ley General

Es conocida la especial forma de actuar de nuestra Administración Tributaria y es probable que cuando este método de determinación de la base imponible fuese utilizado el obligado tributario se viera compelido a proporcionar datos propios, pues de lo contrario la utilización de este método le resultaría menos favorable so pretexto de ser la única forma de cuantificación de los rendimientos. En definitiva, se trataría de una práctica intolerable que vendría a echar por tierra el modelo planteado⁸³.

Del mismo modo, resulta significativa la tendencia que reclama la colaboración de terceras personas que se ven obligadas a suministrar información con trascendencia tributaria en un momento puntual, al ser requeridos, o de forma periódica como consecuencia de la asunción de los avances tecnológicos surgidos en los últimos años. Es probable que se llegue a concebir un sistema que satisfaga la necesidad que tiene la Administración de conocer datos con trascendencia tributaria de los contribuyentes en el que cobre auge el papel de estos terceros que puntualmente suministran información y llegue un momento en que no sea necesario solicitar ninguna información al contribuyente. Carecemos actualmente de un sistema en que sea prescindible, en todos los casos, acudir al obligado tributario, si bien es cierto que cada vez es necesario en menor medida, pues se establecen más obligaciones de información por parte de terceros que abogan por una nueva forma de control que aventura la entrada de un sistema que asuma, integre y analice la información a través de medios telemáticos y termine realizando una labor de síntesis y alerta de posibles conductas fraudulentas. Ha sido un síntoma claro de este cambio de tendencia, aparte de las reformas legislativas que en torno blanqueo de capitales⁸⁴ exigen a determinados colectivos y profesionales la denuncia de cualquier situación sospechosa, la más que frecuente reconstrucción de la contabilidad de empresas dedicadas al negocio inmobiliario a partir de los datos suministrados por entidades financieras, notarios, registradores o el propio Catastro y, en algunos casos, sin necesitar ni siquiera la colaboración de los adquirentes de los inmuebles.

La adopción de esta tesis supone superar parámetros de análisis que parecen obsoletos sobre las relaciones entre la Administración y el obligado tributario dado que implica que no se denigre a ninguna de las partes y que sus derechos y deberes queden tutelados adecuadamente. Por ello es fácil concluir que debiéramos congratularnos si las relaciones

Tributaria. Por eso, como correctamente señala el Ministerio Fiscal al impugnar el motivo, el Tribunal de instancia incurrió en error al considerar que la fijación de la base imponible y, por ende, de la cuota tributaria, a los efectos de determinar la responsabilidad penal tiene un régimen especial diferente del resto de los delitos, aunque también es cierto que de la propia sentencia de instancia se desprende que los criterios manejados para fijar la cuota son conformes con el sistema probatorio penal pues arranca de unos datos documentales -listados informáticos- cuya veracidad ha sido razonablemente argumentada y que conducen a unos resultados que rebasan en mucho la cuantía fijada en el art. 305 CP como frontera entre el delito y la infracción administrativa. Y además, al omitirse determinados ingresos, ello no permite a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, lo que constituye presupuesto sobrado, según la literalidad del art. 50 para la aplicación del régimen de estimación indirecta". Sobre los requisitos que debe reunir la prueba indiciaria, *vid.* las Sentencias del Tribunal Supremo 6/2003, de 9 de enero y 1317/2005, de 11 noviembre y del Tribunal Constitucional 24/1997 y 68/1998.

⁸³ *Id.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 22.

Administración y contribuyente se plantearan desde la óptica de la igualdad. En los últimos años se está comenzando a ver como una tendencia hacia una aproximación de la perspectiva de los derechos y deberes de ambos bajo un mismo plano se encuadra en unos marcos concretos de relaciones de poder sin que el panorama parezca ir clarificándose ni asentándose ni se ponga orden en este enmarañado mundo, por lo que cualquier signo de revitalización de la vía que reivindica el uso de las potestades de la Administración de manera respetuosa con los legítimos derechos, intereses y expectativas de los contribuyentes ha de ser ensalzado, aún cuando tienda a minusvalorarse por algunos sectores, pues es muestra del ensanchamiento de la perspectiva que se ha estado gestando en los últimos años.

Es mérito de Falcón y Tella haber planteado esta solución y, en este sentido, me parece extraordinariamente valiosa su contribución, pues el análisis que ha realizado y la perspectiva que ha defendido se han conformado en un contexto que desaconsejaba seguir por esa vía; ha resaltado el retraso, obstinado aún hoy, con que la normativa y la jurisprudencia han asumido las tendencias y perspectivas nuevas y renovadoras de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo; y el influjo de esa línea de avance se ha comenzado a adoptar en varios trabajos que han buscado desarrollarla más profundamente. En definitiva, abre un camino para poder desarrollar nuevas y renovadoras ideas, modos de análisis y perspectivas analíticas, trasunto de la rotura de una concepción estática y conformista de las relaciones entre el administrado y la Administración Tributaria que ha imperado en ésta en los últimos años.

6.2. Negar la validez de la prueba aportada.

Dentro del panorama de posibilidades que pueden plantearse, se ha defendido que no sería necesario reformar de la normativa actual y que como forma de asegurar la vigencia del derecho a no autoinculparse sería ineludible negar la validez como elemento probatorio en el procedimiento sancionador de los datos aportados por el contribuyente bajo coacción en el procedimiento de liquidación⁸⁵.

Esta postura, sostenida por Aguallo Avilés y García Berro en un sugestivo y extraordinario trabajo, trata de dar una respuesta al problema de la falta de vigencia del derecho a no autoinculparse asumiendo una óptica nueva que lo relativiza⁸⁶ y que pretende por una

⁸⁴ Vid. Disposición Adicional Primera de la Ley 19/2003, de 4 de Julio, sobre *Determinadas Medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales, que modifica el apartado 1 del artículo 1 de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre*.

⁸⁵ Aguallo Avilés y García Berro sostienen que "si se coincide con nuestra tesis, no es preciso modificar la normativa vigente; todo lo más, habría que reclamar una regulación más precisa sobre la utilización que la Administración tributaria puede hacer de los datos obtenidos en los procedimientos de comprobación." Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 124. En el mismo sentido, vid. LUNA RODRÍGUEZ, RAFAEL: "Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal...", *ob. cit.*, p. 45 y ANEIRO PEREIRA, J.: "El derecho a no declarar contra sí mismo y...", *ob. cit.*, p. 23.

⁸⁶ Aguallo Avilés y García Berro manifiestan que "frente a lo que ha sostenido la práctica totalidad de la doctrina, cuando la Administración reclama del obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva, no es preciso hacer ponderación alguna de bienes constitucionales, dado que el derecho a no autoincriminarse reconocido en el art. 24.2 C.E. y el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. confluyen, pero no colisionan". Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 113.

parte plantear la innecesariedad de reformar la normativa actual⁸⁷, con lo que permanecería la sanción por falta de colaboración, y una nueva interpretación de la Sentencia de Tribunal Constitucional 76/1990⁸⁸, y por otra ser un acicate para un cambio en la dinámica de las relaciones Hacienda-contribuyente⁸⁹.

Mérito de este trabajo es focalizar la cuestión no en torno a posible negativa del contribuyente a aportar datos sino en dar cumplida respuesta a la cuestión de qué valor deben tener esos datos en un procedimiento o proceso punitivo, debate en torno al cual el Tribunal Constitucional se ha mantenido distante en las oportunidades que se le ofrecieron.

En definitiva, esta tesis parte de una definición del derecho a no autoinculparse que mantiene como contenido constitucional y esencial del derecho que “la garantía se materializa en última instancia en un derecho a *no ser condenado o sancionado* con fundamento en los datos aportados bajo coacción a los poderes públicos y no, como suele mantenerse, en un derecho a la reserva de dichos datos o si prefiere, a *no aportarlos*”⁹⁰, entiende por aportar suministrar datos inculpativos que no están al alcance del poder público o, en palabras del Tribunal de Europeo en el caso Saunders, que tiene “existencia independiente de la voluntad del acusado”⁹¹ y se completa la idea de que “ese derecho a *no aportar* que, efectivamente, en ocasiones existe no deriva de necesidad inmediata de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados –la libertad, la dignidad, la intimidad- y sólo *indirectamente* la citada garantía procesal” y que sin otro bien protegido constitucionalmente sí existiría un derecho a la reserva de datos⁹².

⁸⁷ Aguallo Avilés y García Berro exponen que “frente a lo que ha señalado un sector muy cualificado de la doctrina española, todas y cada una de las normas que exigen a los contribuyentes colaborar con la Administración suministrando los datos con trascendencia tributaria, que imponen sanciones en caso de incumplimiento de dicha obligación y que prevén la posibilidad de utilizar la información obtenida durante la comprobación para fundamentar la apertura de un proceso penal o un procedimiento administrativo sancionador, respetan escrupulosamente la Constitución”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 122.

⁸⁸ Aguallo Avilés y García Berro señalan que “Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 –que, en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada– negaba que exista un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

⁸⁹ Aguallo Avilés y García Berro mantienen que “Lo que sí reclama con urgencia un cambio drástico, al menos en nuestro país, es el *modus operandi* de la Administración tributaria en los procedimientos de inspección, cambio que vendría exigido, no sólo por la necesidad de respetar el derecho a no autoincriminarse, sino también por razón de la eficacia que reclama de la actividad administrativa el art. 103.1 C.E”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 124 y ss.

⁹⁰ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 95 y 114.

⁹¹ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 100. En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que: “será necesario que se demuestre caso por caso aquella circunstancia –que la Administración conoce la existencia de los documentos y que éstos se encuentran a su alcance– en el correspondiente procedimiento sancionador”. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20.

⁹² Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 109 y ss.

Asumidas estas premisas, cuando la Administración requiere información a un contribuyente datos propios en el transcurso de un procedimiento punitivo sí le ampararía un derecho a la reserva de datos puesto que no concurre otro bien digno de protección constitucional. Sin embargo, resulta que en los procedimientos de liquidación sí existe un bien jurídico protegido constitucionalmente que es la recaudación tributaria, fundamento del deber de contribuir y, en consecuencia, no existe un derecho a no aportar, si bien dichos datos no podrían ser utilizados a efectos punitivos⁹³.

Tras todo esto, se puede afirmar que aunque se sostenga que el derecho a no autoinculparse y el deber de contribuir “confluyen pero no colisionan”⁹⁴ o que es “un conflicto aparente” se está poniendo de manifiesto que en un procedimiento punitivo no se puede desvirtuar la presunción de inocencia y no se puede condenar o sancionar con apoyo en los datos suministrados bajo coacción por el obligado tributario. En definitiva, se termina adentrando en el problema con una perspectiva conciliadora que pone de manifiesto la tensión que subyace, pues la información aportada sigue sustentando medidas punitivas en la práctica ejercitada diariamente.

6.3. Incomunicación de datos entre procedimientos.

Así las cosas, para asumir una solución que negase la validez, a efectos punitivos, del material probatorio aportado por el contribuyente coactivamente en el procedimiento liquidador es necesario aceptar la idea de que no puede haber traspaso de los datos autoincriminatorios obtenidos en el procedimiento liquidador al sancionador lo que conlleva que se tendrían que adoptar las medidas necesarias que asegurasen una total incomunicación de ambos procedimientos respecto a los datos suministrados por el propio contribuyente⁹⁵ y, no obstante, como advierte Herrera Molina en un extraordinario trabajo que deja bien apuntaladas las conclusiones de Falcón y Tella, se suscitan dudas acerca de que se pudiese llevar a cabo en la práctica con garantías para el contribuyente dado que los órganos de comprobación podrían trasladar de modo oficioso al órgano sancionador los datos autoinculpatorios manifestados por el contribuyente, orientándose así la correspondiente investigación de este órgano⁹⁶. Por ello se exigiría garantizar plenamente que los datos manifestados en el procedimiento inspector no fuesen utilizados en el procedimiento sancionador; lo que entre otras cosas exigiría

⁹³ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 112 y 113.

⁹⁴ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

⁹⁵ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J.: “La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II) (comentarios al Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre y a la Instrucción 9/1998, de 1 de abril) *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999, p. 38; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y...”, *ob. cit.*, p. 22; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155 y FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*, p. 10. En contra de la incomunicación, vid. PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando” y...”, *ob. cit.*, núm. 171, p. 29; GARCÍA FRÍAS, A.: “El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador”, Comunicación presentada a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario (inédita), p. 10 y MERINO JARA, I.: “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, p. 140.

⁹⁶ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155.

atribuir la competencia a órganos distintos, si pretende ser una alternativa viable a la propuesta anterior⁹⁷.

La posibilidad de no admitir como prueba los datos, o sea, impedir la comunicación de los datos del procedimiento de regularización de la deuda tributaria al procedimiento sancionador se justificaría en una irregularidad en el procedimiento o en los problemas técnicos, en las dificultades para articular ambos procedimientos, pero la posibilidad de articular de otra forma los procedimientos tributarios excluirían en principio esta posibilidad⁹⁸.

Por otra parte, se ha puesto de manifiesto que este sistema podría anular el procedimiento sancionador ya que una situación que podría surgir sería que el procedimiento sancionador manifestase un resultado contrario con la liquidación obtenida en el otro procedimiento, "pues consagra una ruptura entre los hechos probados y los que se tendrán en cuenta en el procedimiento sancionador"⁹⁹, es decir, nos podríamos encontrar con una liquidación que ponga de manifiesto una cantidad dejada de ingresar y que se entendiese que no ha lugar a una sanción por dejar de ingresar esa cantidad porque no se pudiese acreditar tal extremo y "supondría la supresión de hecho de las sanciones administrativas, lo cual no parece compatible con la aplicación efectiva de las leyes fiscales"¹⁰⁰.

6.4. Negar en parte la validez de la prueba aportada.

Así las cosas, es cierto que lo anterior tendría que ser matizado si se aceptase, como propugna Sanz Díaz-Palacios¹⁰¹, que no todos los datos aportados coercitivamente tienen que considerarse contaminados¹⁰². En concreto, aborda esta cuestión asumiendo que tendría "existencia independiente de la voluntad del acusado" la aportación de los documentos elaborados por terceros que estén en poder del contribuyente o el material cuya exis-

⁹⁷ Al respecto, Falcón y Tella reconoce este sistema como alternativa al anterior en caso de subsistencia de la sanción por no colaborar y así manifiesta que: "En todo caso, si desde la perspectiva de asegurar la plena efectividad del deber de contribuir no se considerasen suficientes estos mecanismos, es decir, si se estimara imprescindible extender la obligación de proporcionar cuantos documentos y datos con trascendencia tributaria se soliciten al procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho a no declarar consagrado en el art. 24 de la Constitución pero en tal caso necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos". Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*, p. 10; ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación e imposición de sanciones", *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, p. 133.

⁹⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 146.

⁹⁹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 145.

¹⁰⁰ Vid. PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y...", *ob. cit.*, núm. 171, p. 29.

¹⁰¹ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "Derecho a no autoinculparse y ...", *ob. cit.* y "En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse", *Impuestos*, núm. 14, 2002.

¹⁰² Al respecto ya Banacloche manifestó que: "es indiscutible que, salvo lo que sea obligado llevar y aportar, cualquier otra manifestación o aportación en el expediente de gestión no podrá ser utilizada en el sancionador, salvo previa advertencia de posible autoinculpación. En todo caso, no deja de ser curioso que se pueda iniciar y concluir un expediente sancionador referido a hechos y calificaciones que se discuten en el expediente de gestión". Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J.: "El nuevo procedimiento sancionador", *Impuestos II*, 1998, p. 89.

tencia tiene carácter obligatorio ex lege no constituyen declaración a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución¹⁰³.

En este sentido, aboga por el uso de los datos suministrados por el contribuyente cuya llevanza sea obligatoria por así establecerlo una norma de tipo fiscal, pues entiende que tienen existencia independiente de su voluntad. Con ello parte de entender que la “existencia independiente de la voluntad del acusado” vendría configurada normativamente y no en un sentido material. El valor de su contribución es plantear la posibilidad de que determinada información obtenida del obligado tributario no se pueda calificar como prueba ilícita, configurando un modelo pergeñado en torno a una definición normativa de la “existencia independiente de la voluntad del acusado” pero jamás podemos decir en puridad que ello no desemboque en una perspectiva excesivamente positivista y que, en consecuencia, se haga depender de una simple norma el contenido del derecho fundamental que tratamos¹⁰⁴. Sin embargo, Sanz Díaz-Palacios manifiesta respecto a lo anterior que “bastaría con incrementar la previsión de materiales obligatorios ex lege. Ahora bien, ello podría ser contrario al principio de proporcionalidad; a la luz de éste habrían de analizarse eventuales reformas normativas en ese sentido”¹⁰⁵. En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que “Se trata de una solución inteligente y equilibrada que —en teoría— podría conducir a unos resultados semejantes a los que aquí se proponen. Sin embargo presenta los inconvenientes de desdibujar el contenido del derecho a no autoincriminarse, suponer cierta ruptura —al menos formal— con la jurisprudencia de Estrasburgo y —tal vez— confiar excesivamente en la operatividad constitucional del principio de proporcionalidad como límite al establecimiento de obligaciones ex lege”¹⁰⁶.

De esta forma, este autor señala que los materiales cuya aportación se pueda calificar como tal no podrán utilizarse como fundamento legítimo de la imposición de sanciones. Si bien su aportación no se circunscribe a lo anterior; pues sostiene que, ya que no es posible que ese material sustente válidamente la represión de ilícitos tributarios, los órganos inspectores habrán de reunir otros “medios de convicción”, otras pruebas, y entiende¹⁰⁷ “que los elemen-

¹⁰³ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y ...”, *ob. cit.*, pp. 62 y ss. En el mismo sentido, Gómez Cabrera ya sostuvo que “los datos obtenidos, por ejemplo, de la contabilidad o de la documentación aportada por el propio obligado, en cuanto tienen existencia independientemente de su voluntad pueden ser utilizados en un procedimiento sancionador” y que “los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrían ser utilizados en un procedimiento sancionador serían los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean las manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado”. Vid. GÓMEZ CABRERA, C. y otros: “Comentarios a la Ley de Derechos...”, *ob. cit.*, pp. 264 y 265 y GARCÍA IZQUIERDO, S.: “Comentarios al nuevo procedimiento...”, *ob. cit.*, pp. 12 y 13. En sentido similar; vid. GARCÍA NOVOA, C.: “Una aproximación del Tribunal Constitucional...”, *ob. cit.*

¹⁰⁴ En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina manifiestan que: “la clave no puede estar en el carácter obligatorio de tales documentos pues este requisito podría aludirse por el legislador mediante una expansión de los deberes registrales”. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20.

¹⁰⁵ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y ...”, *ob. cit.*, p. 64.

¹⁰⁶ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20, nota al pie nº 11.

¹⁰⁷ Al respecto manifiesta que parte de la postura de de Tejerizo que sostiene que “no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios. Lo impide el sentido mismo del procedimiento sancionador y así ha sido declarado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 23 de febrero de 1993 (Asunto *Funke*), 24 de febrero de 1994 (Asunto *Bendenoun*) y de 17 de diciembre de 1996 (Asunto *Saunders*)”. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, p. 720.

tos autoinculpatorios aportados por el obligado tributario sólo podrán fundamentar legítimamente la imposición de sanciones, si no existe declaración desde el punto de vista del artículo 24.2 de la Constitución, o si ésta se ha realizado voluntariamente; y no serían necesarios, en estos casos, otros medios de convicción, puesto que los obtenidos de este modo no presentarían tacha alguna desde la óptica del citado precepto constitucional"¹⁰⁸. Por lo tanto, tiene presente que la validez de lo aportado a efectos punitivos depende de su adecuación al derecho a no autoinculparse mientras que la necesidad de otros medios de prueba se relaciona con la suficiencia para destruir la presunción de inocencia.

Respecto a las consecuencias que entrañaría que lo aportado por el contribuyente no pudiese ser utilizado a efectos punitivos en las pruebas que traen su consecuencia en esta prueba ilícita, afirma que "a nuestro juicio, ese otro material al que nos referimos podrá sustentar legítimamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias"¹⁰⁹, si bien no acierto a entender esta postura que debiera ser matizada adecuadamente en relación al supuesto concreto¹¹⁰, pues las pruebas que derivasen de una prueba obtenida con infracción de un derecho fundamental estarían, en principio, contaminadas¹¹¹.

A nuestro entender, ha comenzado a desbrozar una nueva perspectiva de análisis, si bien no comparto la constreñida definición que sostiene de declaración autoinculpatoria, que me parece especialmente valiosa y que está llamada a tener una importante trascendencia e impacto en cualquier acercamiento a la cuestión que tratamos. Quizás no haya mejor modo de entender la cuestión que tratamos desde una reflexión elaborada y central sobre qué es declaración autoinculpatoria pero las respuestas ofrecidas nos parecen insuficientes, por ello tales avances no debieran hacernos olvidar que la vieja tensión persiste.

En definitiva, dado que asumo que el derecho a no autoinculparse es un derecho absoluto¹¹², entiendo que adoptar esta propuesta no garantiza adecuadamente el contenido constitucional y esencial del derecho en cuestión.

¹⁰⁸ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "Derecho a no autoinculparse y...", *ob. cit.*, p. 210.

¹⁰⁹ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "Derecho a no autoinculparse y...", *ob. cit.*, p. 211.

¹¹⁰ Al respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo 160/2003, de 24 de febrero recoge una interesante exposición de la evolución jurisprudencial de la doctrina acerca de la conexión de antijuridicidad de las pruebas con otras obtenidas ilícitamente. Interesantes son igualmente las Sentencias del Tribunal Supremo 1529/2005, de 21 diciembre; 1487/2005, de 13 diciembre; 1618/2005, de 22 diciembre; Tribunal Supremo 596/2004, de 13 de mayo; en relación a las declaraciones en instrucción, las Sentencias del Tribunal Supremo 408/2003, de 4 de abril o del Tribunal Constitucional de 18 de septiembre de 2002. La valoración de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales puede lesionar, no sólo el derecho a un proceso con todas las garantías, sino también el derecho fundamental a la presunción de inocencia, aunque este último sólo resultará vulnerado si la condena se ha fundado exclusivamente en tales pruebas, y no si existen otras válidas e independientes de dicha vulneración, como así ha proclamado el Tribunal Constitucional en Sentencia 81/1998, de 2 de abril.

¹¹¹ Vid. DEL POZO PÉREZ, M.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, 2000, p. 1891; VILLAR ESCURRA, M.; HERRERA MOLINA, P.M.: "Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 1999, p. 27; FALCÓN Y TELLA, R.: "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...", *ob. cit.*, p. 491; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "El derecho tributario sancionador...", *ob. cit.*, pp. 116 y ss.

¹¹² Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, pp. 107 y ss.

6.5. Refuerzo del principio de culpabilidad y presunción de inocencia

Mucho más tímidas han sido las posturas que, partiendo de la idea de la separación de procedimientos, admiten el traspaso de datos entre ambos procedimientos pero exigen que se refuercen las exigencias derivadas de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia¹¹³. En este sentido, creo que es equivocado considerar que sólo con esa revalorización se satisfacen las garantías que consagra el derecho a no autoinculparse, pues se desembocaría en una situación semejante a la que asistiríamos si no existiesen procedimientos separados por lo que no constituye una propuesta de articulación sino más bien unas normas de valoración o de actuación y que es de imposible aplicación práctica a tenor de cómo Hacienda concibe las relaciones con los contribuyentes, si bien me parece valiosa la intención de reivindicar un modo de actuar de Hacienda diverso que muestra una nueva sensibilidad favorable a extender una concepción que ponga de relieve un sistema más justo, por otra parte, este sería el camino a seguir en caso de que se suprimiese la sanción por falta de colaboración.

6.6. Adecuación al fin y claridad del procedimiento.

En la misma perspectiva que la anterior cabe situar aportaciones¹¹⁴ basadas en que impere el principio de adecuación al fin del procedimiento, que implica que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando únicamente con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establecen las leyes, o el de claridad del procedimiento que reclama el conocimiento por parte del obligado tributario del ámbito al que se refieren las correspondientes actuaciones y, en concreto, si están o no relacionadas con un procedimiento tributario o un procedimiento sancionador.

¹¹³ Vid. JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 44 y ss.; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*, p. 127 y ss.; JIMÉNEZ JIMENEZ, C.: "La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento", *Estudios Financieros*, núm. 231, 2002, p. 26; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, p. 154; CERVERA TORREJÓN F., MAGRANER MORENO F. J. y JUAN LOZANO A. M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 20 y 21, 1998, pp. 14 y ss.

¹¹⁴ Vid. ZORNOZA PÉREZ J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 165 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 41 y ss.; LOPEZ MOLINO, A. M.: "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias (Disposición final Segunda de la Ley 25/1995)", *Impuestos-I*, 1998, pp. 17 y 18; CERVERA TORREJÓN F., MAGRANER MORENO F. J. y JUAN LOZANO A. M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 20 y 21, 1998, pp. 14 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 44 y ss.; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*, p. 127 y ss.; PALAO TABOADA, C.: "Lo blando y lo duro...", *ob. cit.*, p. 134; ORENA DOMÍNGUEZ, AITOR.: "Notas sobre el procedimiento ...", *ob. cit.*, p. 42; CORDERO GARCÍA, J. A.: "El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 129 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "La separación del procedimiento de comprobación y liquidación y el procedimiento tributario sancionador", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 135 y 136. En sentido similar vid. MERINO JARA, I.: "La separación de los procedimientos...", *ob. cit.*, pp. 140 y 141.

6.7. Eficacia del derecho a no autoinculparse desde que surge riesgo de incriminación

Algunos autores han afirmado que para que tenga vigencia el derecho a no declarar contra sí mismo no se puede exigir el deber de colaboración, y por tanto no es sancionable la falta de colaboración, cuando surja un riesgo de incriminación en el procedimiento de liquidación¹¹⁵. En ese sentido, Soler Roch manifiesta que “este derecho implica que el contribuyente debe ser informado de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Este es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias incriminatorias y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el contribuyente debe valorar si procede ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo, amparado por el artículo 24.2 de la Constitución española y por el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos”¹¹⁶. No obstante, la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra uno mismo perjudicaría de forma grave el desarrollo del procedimiento liquidador.

Desde esa misma perspectiva, Palao Taboada aboga por la posibilidad de alegar el derecho a no autoinculparse durante el transcurso del procedimiento de liquidación desde el momento en que surja riesgo de incriminación, cesando desde ese momento la posibilidad de sancionar por no colaboración, y la necesidad de que cuando aparezcan indicios de un ilícito sea advertido de su derecho a no colaborar por parte de la Administración¹¹⁷.

En el decir de Herrera Molina, concibe “una versión mejorada de la solución alemana”¹¹⁸ en el que la sospecha de la comisión de un ilícito tributario supone el cese de la inspección ordinaria y el inicio de una “investigación tributaria” donde se determina el ilícito así como la deuda tributaria, consagrándose el principio de “adecuación al fin” a fin de evitar la confusión de los procedimientos.

¹¹⁵ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Procedimientos tributarios y...”, *ob. cit.*, p. 720.; CORDERO GARCÍA, J. A.: “El derecho a no declarar...”, *ob. cit.*, p. 126 y ss. Estos autores exigen que el contribuyente motive su negativa a aportar datos. Alonso González realiza una interesante reflexión sobre el momento en el que se puede alegar el derecho a no autoinculparse, *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002, pp. 95 y ss.

¹¹⁶ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Capítulo 35 <Procedimiento Separado>, AA.VV., Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Centro de Estudios Financieros, 1999, pp. 600 y 601; SOLER ROCH, M. T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador...”, *ob. cit.*, pp. 437 y 438. En sentido similar; SESMA SANCHEZ, B.: “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 5, al que hace referencia SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. L.: “Derecho a no autoinculparse y...”, *ob. cit.*, p. 198; GÓMEZ CABRERA, C. y otros: “Comentarios a la Ley de Derechos...”, *ob. cit.*, pp. 260 y 261.

¹¹⁷ Vid. PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando” y...”, *ob. cit.*, núm. 171, p. 33.

¹¹⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 150.

6.8. Suspensión del procedimiento de liquidación.

Desde otra perspectiva, se puede considerar la posibilidad de que se suspendiese el procedimiento de comprobación desde el momento en que surja riesgo de incriminación, en que surjan indicios de la comisión de un ilícito, iniciándose un procedimiento sancionador o la instrucción de un proceso penal, hasta que concluya el procedimiento sancionador o éste último. Esta es la solución recoge el artículo 180.I de LGT en sede de un proceso penal por delito y, así afirma que: "Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal".

En este sentido, Herrera Molina ha venido a señalar las dificultades de esta medida, adoptando una perspectiva de análisis que concilia teoría y práctica: "Desde un punto de vista teórico parece preferible la paralización del procedimiento de comprobación al incoarse el procedimiento sancionador. Esta técnica presenta el inconveniente de retrasar la liquidación de la deuda tributaria. La cuestión resultaría especialmente compleja si el procedimiento comprobador no pudiese iniciarse hasta el instante en que la sanción fuera firme"¹¹⁹.

Es así que, como última opción, se ha de paralizar el procedimiento de liquidación de la deuda, pues se dificultaría en exceso la liquidación de las deudas tributarias y, consecuentemente, no sería el medio más efectivo para garantizar el deber de contribuir a los gastos públicos.

Por otra parte, parece difícil conjugar la suspensión del procedimiento y la sanción consistente en multa pecuniaria proporcional sobre la cuantía no ingresada, devuelta indebidamente o indebidamente solicitada y sobre cantidades imputadas incorrectamente o no imputadas.

7. Conclusiones. Nuestra postura.

La actividad de obtención de ingresos, recursos, para el Estado está encomendada y es desarrollada por la Administración Tributaria. Para una adecuada gestión de la recaudación de los impuestos es necesario que la Administración Tributaria obtenga información, información que puede servir para regularizar la situación tributaria de un contribuyente y para la imposición de una sanción al revelar que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de una infracción tributaria, o eventualmente de un delito.

¹¹⁹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 155.

La información se puede obtener de diversas formas y una consistiría en recabarla del propio contribuyente y para asegurar su cooperación nuestra LGT establece una obligación de proporcionarla bajo amenaza de sanción por falta de colaboración. Por lo tanto, los datos aportados por el contribuyente tienen una trascendencia tributaria y punitiva puesto que esa información es utilizada para liquidar la deuda tributaria y puede fundamentar la imposición de una sanción, lo que vaciaría de contenido el derecho a no autoinculparse.

Esto crea un conflicto entre el deber a proporcionar esa información en el seno de un procedimiento liquidador, cuyo fundamento sería el deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución, y el derecho a no aportar información en el seno de un procedimiento sancionador, que deriva del derecho a no autoinculparse del artículo 24.2 de la misma.

Para intentar conciliar estos dos bienes jurídicos en nuestro ordenamiento se separaron los procedimientos de liquidación de los tributos y sancionador en materia tributaria, pues los principios y garantías que rigen en cada uno son distintos. Una separación de ambos procedimientos eficaz y real, no formal, exige que los órganos competentes de ambos procedimientos sean diferentes y no se traspasen los datos aportados por el contribuyente en el procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador. El análisis de nuestra normativa pone de manifiesto que esto no se cumple: los órganos competentes son los mismos y existe un trasvase sin límites ni garantías para el contribuyente de la información obtenida en procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador.

Los datos aportados bajo coacción por el contribuyente en el procedimiento de liquidación no pueden ser utilizados ni el procedimiento sancionador ni en un proceso penal, pues su utilización vaciaría de contenido el derecho a no autoinculparse mediante una vulneración indirecta e intolerable del mencionado derecho. No se puede perder de vista que el derecho a no autoinculparse es un derecho fundamental que goza de una importancia fundamental como medio de garantía de la presunción de inocencia, así como de una especial protección derivada de los artículos 10.1 y 53 de la Constitución y por ello la información obtenida en las condiciones expuestas deviene contaminada para poder ser utilizada en un procedimiento sancionador o proceso penal.

En este sentido, el contenido constitucional y esencial del derecho a no autoinculparse¹²⁰ no se limitaría sólo a un derecho a que esa información no sea utilizada con efectos puni-

¹²⁰ La Sentencia del Tribunal Constitucional 67/2001 señala que: "Desde la faceta de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable este Tribunal ha recordado que ambos constituyen «garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 36/1983, de 11 de mayo, F. 2; y 127/1992, de 28 de septiembre, F. 2)» (STC 197/1995, de 21 de diciembre, F. 6, y, en igual sentido, las STC 229/1999, de 23 de diciembre, F. 3, y 127/2000, de 16 de mayo, F. 4.) En la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no contribuir a la propia incriminación presupone que, en asuntos penales, la acusación intente buscar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo constricción o presiones, o con desprecio de la voluntad del acusado. En este sentido este derecho está estrechamente ligado con el principio de presunción de inocencia consagrado en el art. 6.2 de la Convención (STEDH Saunders c. Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996)".

tivos sino que comprendería también un derecho a no aportar pruebas al poder público, entendiendo por aportar suministrar datos que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado y que, en consecuencia, se encuentran desligados de su voluntad y fuera del alcance del poder público en un sentido material, en el seno de un procedimiento materialmente represivo de acuerdo a la finalidad perseguida -incluso la Administración debería demostrar el conocimiento de la existencia de los datos y que están a su alcance en un sentido material para que puedan fundamentar la imposición de una sanción o pena.¹²¹ - y que la información no pueda ser usada en un procedimiento sancionador o un proceso penal es una consecuencia de la eficacia del derecho¹²².

Así las cosas, por un lado, en el procedimiento de liquidación rige un deber de colaboración con la Administración Tributaria y no tiene eficacia el derecho a no autoinculparse y, por otro, en el procedimiento sancionador rige un derecho a no colaborar; a no aportar y sí tiene eficacia el derecho a no autoinculparse. Además, los datos aportados por el contribuyente en el procedimiento de liquidación no podrían ser usados en el sancionador; pues se vulneraría indirectamente el derecho a no autoinculparse y, en consecuencia, quedaría vacío de contenido¹²³ y nos encontraríamos en un procedimiento de liquidación o en uno sancionador en función del resultado buscado: calcular la deuda tributaria en el primero e imponer una sanción en el segundo.

No obstante, la mejor forma de solucionar la cuestión que tratamos es eliminar la coacción que contamina la información y, consecuentemente, se debería destipificar la falta de colaboración con la Administración. De esta forma, no habría ningún inconveniente para que se traspasasen los datos a un procedimiento sancionador o a un proceso penal y la recaudación de los tributos no tendría porqué verse perjudicada puesto que es posible utilizar el mecanismo de la estimación indirecta o la colaboración de terceros, mecanismos que pueden ser más gravosos para la Administración, pero ello, como una pretendida eficiencia, no pueden justificar la violación de un derecho fundamental. Es así que el campo de colaboración de terceros está llamado por la sociedad en que vivimos a tener un papel protagonista en las relaciones entre el contribuyente y la Administración.

En resumen, creo que el debate se ha focalizado demasiado en torno al deber de aportar y no en el valor de las pruebas o en la finalidad para que son requeridos los datos. Es nece-

¹²¹ En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que: "será necesario que se demuestre caso por caso aquella circunstancia -que la Administración conoce la existencia de los documentos y que éstos se encuentran a su alcance- en el correspondiente procedimiento sancionador". *Vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 20. En un sentido similar, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, pp. 100 y ss.

¹²² En sentido contrario, Aguallo Avilés y García Berro manifiestan que "ese derecho a no aportar que, efectivamente, en ocasiones existe, no deriva directamente del derecho a no autoincriminarse, sino de la necesidad inmediata de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados -la libertad, la dignidad, la intimidad- y sólo indirectamente la citada garantía procesal!" *Vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 109.

¹²³ Esta conclusión, en mi opinión, respeta el principio de unidad de la Constitución y de concordancia práctica. *Vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 115.

saría una profunda reflexión que dé lugar a un giro, al calor de los pronunciamientos jurisprudenciales habidos, de más calado que hasta el momento no ha sucedido en nuestra legislación, en la práctica de la Administración Tributaria y en las resoluciones de nuestros tribunales para que “si al juez penal y a los órganos de la Administración de policía les está vedado, constitucionalmente vedado, desde un correcto entendimiento del art. 24 del texto constitucional, incluso para prevenir eficazmente la posible comisión de un delito contra la vida, la libertad o la integridad de las personas, el ejercicio de la coacción, de cualquier naturaleza, sobre la voluntad de un sujeto para que declare o aporte pruebas inculminatorias, igual disciplina, igual limitación, deberían recibir los poderes de investigación y de comprobación de la Administración tributaria; salvo que se entienda de mayor trascendencia constitucional la integridad de los ingresos públicos y el cumplimiento de los deberes constitucionales de naturaleza tributaria que la garantía de la vida, libertad e integridad física de los ciudadanos”¹²⁴.

Tras todo esto, lo que interesa resaltar es la juventud en que se encuentra el procedimiento sancionador en materia tributaria y la debilidad de la aproximación a las garantías que rigen en el proceso penal. Se ha iniciado un tímido proceso de cambio de la regulación en esta materia, que apenas ha tenido trascendencia e impacto en la práctica ejercitada por la Administración Tributaria, que supone únicamente un acercamiento al objetivo que es necesario alcanzar: la plena vigencia y respeto del derecho a no autoinculparse en los procedimientos punitivos por ilícitos tributarios. Grandes cambios se vislumbran y será la Administración Tributaria la primera interesada en reformular algunas conclusiones y en adoptar una nueva práctica, pues de lo contrario se verá abocada a ello de manera traumática.

¹²⁴ Vid. GARCÍA LLOVET, E.: “El principio de no autoinculpación...”, *ob. cit.*, p. 53.



ESTUDIOS

■ **Las notificaciones tributarias en Derecho comparado**

■ **María Amparo Grau Ruiz**

Prof. Titular de Universidad
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

Nota preliminar

1. Las notificaciones tributarias en Alemania
2. Las notificaciones tributarias en Bélgica
3. Las notificaciones tributarias en Francia
4. Las notificaciones tributarias en Italia
5. Las notificaciones tributarias en Luxemburgo
6. Las notificaciones tributarias en los Países Bajos
7. Las notificaciones tributarias en Portugal
8. Las notificaciones tributarias en el Reino Unido

Nota preliminar

El presente trabajo de investigación constituye una primera aproximación provisional al objeto de estudio: las notificaciones tributarias en el ámbito de algunos de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de su posterior ampliación a otros países del norte, centro y sur del continente americano, con mayor profundidad.

Dadas las dificultades encontradas a la hora de obtener una información homogénea en todos los Ordenamientos, se ha preferido mostrar de una manera descriptiva los datos correspondientes a cada Estado; si bien se hará hincapié en determinadas cuestiones que se consideran de especial interés a lo largo de la exposición.

Para evitar posibles discrepancias con la realidad legislativa existente en un país, causadas por la traducción libre de la autora, podrían incluirse como anexos algunos de los materiales con los que se ha trabajado: textos legales, proyectos de reforma, referencias bibliográficas y jurisprudenciales, etc.

Deseo agradecer la ayuda que me han prestado en la localización de algunas normas aplicables a Ramón Falcón, a Jacques Malherbe, a Pedro Herrera¹, a Pietro Selicato, a Graciela Ramírez y a Valeria Marrocco.

I. Las notificaciones tributarias en Alemania

La comunicación de los actos administrativos tributarios en Alemania se regula por el Código Fiscal², de 16 de marzo de 1976 -en su redacción de 2002- y la Ley de Notificaciones Administrativas, de 12 de agosto de 2005³, que entró en vigor el 1 de febrero de 2006.

El artículo 122 del Código Fiscal explicita quiénes pueden recibir las notificaciones: el interesado o el representante legal. En caso de actos administrativos destinados a los cónyuges, o a los cónyuges y los hijos menores, o al padre o a la madre y sus hijos, en general, es correcto notificar a la dirección donde residen juntos. Excepcionalmente, se requiere la notificación individual, según el apartado 7 del artículo 122 del Código Fiscal: cuando se ha solicitado la notificación individual, cuando la Administración conoce que ellos sostienen distintas posturas. El apartado 6 del mismo precepto admite que, cuando son varios los interesados, basta la notificación a uno, para que se consideren los otros notificados, sólo si están de acuerdo.

El artículo 122.2 del Código Fiscal alude a la notificación por correo ordinario -que es la regla general para llevar a cabo las comunicaciones tributarias, puesto que la notificación en mano es escasa- y por medios informáticos, electrónicos o telemáticos. En este senti-

¹ A partir de la información suministrada por la Sra. Martínez Rico y el Sr. Czymczack.

² *Abgabenordnung* (AO)

³ *Verwaltungszustellungsrechts* (VwZG)

do, el acto administrativo enviado por correo ordinario se considera notificado en territorio nacional, una vez transcurridos tres días desde la entrega del sobre a Correos. Si se notifica en el extranjero, el plazo referido es de un mes. Cuando se notifica por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, la letra a) del mismo artículo, la notificación se entiende efectuada a los tres días desde su envío, excepto si no ha entrado en el correo del destinatario o ha entrado con posterioridad.

Cuando así lo establece la ley o el órgano administrativo, es posible proceder a la notificación con constancia de recepción. En este punto, el artículo 122.5 del Código Fiscal remite a la regulación de la Ley de Notificaciones Administrativas. Según el artículo 2 de la Ley de Notificaciones Administrativas, la notificación puede contener un documento escrito o electrónico.

La notificación con certificado de notificación se regula en el artículo 3 de la Ley de Notificaciones Administrativas. La Administración ha de entregar a Correos el acto administrativo en sobre cerrado y con certificado de notificación adjunto. Por remisión expresa a la Ley Enjuiciamiento Civil alemana ("Zivilprozessordnung"), la notificación puede hacerse en cualquier lugar donde se encuentre el destinatario, conforme prevé su artículo 177.

Si el destinatario está ausente de su domicilio, el artículo 178 de la Ley Enjuiciamiento Civil permite entregar la notificación a un familiar mayor de edad, a un empleado de la familia o a cualquier persona mayor de edad que se halle en él; con la única salvedad de que no será válida si la persona es parte contraria. En parecidos términos, si el destinatario no se encuentra en el domicilio de la empresa, la notificación puede entregarse a cualquier empleado.

Si se rechaza la notificación sin justificación, el artículo 179 de la Ley Enjuiciamiento Civil habilita para dejarla en su domicilio o en el de la empresa, y consta como efectuada. En el supuesto de que el destinatario no tuviese domicilio, se devolvería el documento a su origen.

Si no se puede notificar a las otras personas distintas del destinatario, el artículo 180 de la Ley Enjuiciamiento Civil permite que el agente notificador introduzca el documento en el buzón o lugar que haya establecido para recibir el correo el destinatario, anotando en el sobre la fecha, y con ello, la notificación figura como efectuada.

El artículo 181 de la Ley Enjuiciamiento Civil regula la notificación por depósito, para los casos en que no puede seguirse el procedimiento de introducción en el buzón. Entonces se deja el documento en la Oficina de Correos que corresponda al domicilio de notificación o al del Juzgado pertinente. Esto se comunica al destinatario en un formulario, que se depositará en su buzón o, de no ser posible, se pegará en la puerta de su domicilio. De este modo, la notificación consta como practicada y, en el plazo de tres meses podrá pasar a recoger el documento en cuestión.

A los efectos de acreditar la notificación efectuada, el artículo 182 de la Ley Enjuiciamiento Civil, contempla la existencia de un certificado de notificación. Este documento debe con-

tener la identificación del destinatario y del receptor de la notificación, junto con la identificación del órgano administrativo remitente. También ha de quedar en él constancia de que se han cumplido todas las garantías que la legislación prevé cuando se producen la más variadas vicisitudes. En su caso, el motivo por el que se ha notificado a otras personas. O la afirmación de que se ha comunicado oportunamente al destinatario, si se ha notificado mediante introducción en el buzón. La identificación de la persona que rechaza la notificación y la constancia de que se ha dejado en su domicilio, o en el de la empresa, o se ha devuelto al remitente. Afirmación de que se ha reflejado debidamente en el sobre la fecha de notificación. El lugar, la fecha y, si así está previsto, la hora de la notificación; así como el nombre, apellido y firma del agente notificador.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley de Notificaciones Administrativas contempla la notificación por el Servicio de Correos mediante correo certificado. Un documento puede ser notificado por Correos mediante constancia de entrega o mediante acuse de recibo. El acuse de recibo firmado es el justificante de la notificación. Si éste falta, el acto administrativo se entiende notificado a los tres días a partir de la entrega a Correos, salvo prueba en contrario. Por ello, debe anotarse el día de la entrega a este Servicio en el expediente.

El artículo 5 de la Ley de Notificaciones Administrativas, que igualmente remite a los artículos 177 a 181 de la Ley Enjuiciamiento Civil, se refiere a la notificación por la Administración con acuse de recibo. El agente notificador entrega el documento en sobre cerrado o sin sobre -si ello no contraría la protección de datos- y el receptor debe firmar el acuse de recibo. El notificador ha de dejar constancia en el sobre o en el documento de la fecha de notificación. Las notificaciones por la Administración sólo se practican en horario nocturno (de 21 a 6 horas) y en los domingos y festivos con la autorización del jefe del órgano administrativo. De no cumplirse esta formalidad, la notificación constará como efectuada solamente si es aceptada.

Las notificaciones a las entidades públicas, a los abogados, a los notarios, a los asesores fiscales, a los auditores y a las sociedades de estos profesionales pueden practicarse por otros medios, incluso electrónicos. También cabe la notificación por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, si el destinatario ha comunicado una dirección. En ambos casos, como justificación basta la constancia de darse por notificado enviada a la Administración.

El artículo 6 de la Ley de Notificaciones Administrativas regula la notificación a los representantes legales de las personas carentes de capacidad legal. Si son varios, basta con que se efectúe a uno de ellos. El artículo 7 de la Ley de Notificaciones Administrativas señala que si el interesado ha designado un representante legal y dicha representación consta en el expediente, las notificaciones se efectuarán al representante.

El artículo 8 de la Ley de Notificaciones Administrativas prevé que si se subsana una notificación defectuosa, se considerará realizada en la fecha en la que conste que efectivamente se entregó al destinatario.

En caso de procederse la a notificación en el extranjero, según el artículo 9 de la Ley de Notificaciones Administrativas, puede hacerse de las siguientes maneras: por correo certificado con acuse de recibo, si es conforme al Derecho Internacional; a solicitud de la autoridad administrativa alemana, por las autoridades administrativas del país extranjero o por la Embajada o Consulado alemán correspondiente; a solicitud de la autoridad administrativa alemana a través del Ministerio Federal de Asuntos Exteriores, a personas que gozan de inmunidad y que representan a Alemania en el exterior y a sus familiares, siempre que gocen de inmunidad; y por medios informáticos, electrónicos y telemáticos, con referencia al artículo 5. En tales supuestos, la prueba de la notificación será respectivamente el acuse de recibo firmado; la certificación de la administración correspondiente -en los dos casos intermedios- y la constancia de darse por notificado enviada a la Administración.

Para proceder a la notificación por publicación es precisa la autorización expresa de funcionario competente. El artículo 10 de la Ley de Notificaciones Administrativas admite su aplicación cuando se desconoce el domicilio del destinatario y no es posible la notificación a un representante legal o autorizado; o cuando el destinatario no está bajo jurisdicción alemana y no se ha podido notificar según lo dispuesto para las notificaciones en el extranjero.

La publicación puede hacerse mediante exposición en el tablón de anuncios del órgano administrativo o publicación en el Boletín Oficial Federal de Notificaciones⁴. La notificación se considera efectuada a las dos semanas de la publicación. En todo caso, deberá contener el nombre y el último domicilio conocido del destinatario, la identificación del órgano competente, la fecha y número del expediente, así como el lugar donde puede consultarse, y la mención de que la notificación es pública y que el transcurso de los plazos puede suponer pérdida de derechos.

2. Las notificaciones tributarias en Bélgica

La notificación previa al contribuyente, por escrito y de manera precisa, de los indicios de fraude fiscal que existen en el período considerado es obligatoria. La falta de esta notificación se sanciona con la nulidad de la imposición⁵. Según el artículo 333, apartado 3 del CIR 92, la administración puede proceder a inspeccionar durante el plazo suplementario de dos años previsto en el artículo 354, apartado 2 del CIR 92⁶.

⁴ El "Bundesanzeiger" es publicado por el Ministerio Federal de Justicia, en papel o versión electrónica.

⁵ En parecidos términos ocurre con los artículos 346 y 352 del CIR 92. Cfr. Olivier Bertin: Absence de notification de la décision de taxation: nullité de la cotisation? Décision administrative du 23 mai 2005. www.Droit-Fiscalité-Belge.com/article997.html. En relación con el artículo 346, apartado 1 del CIR 92, desde el 1 de octubre de 2000, la Administración tiene la obligación de poner en conocimiento del contribuyente, como máximo el día de fijación de la liquidación, a través de carta certificada por correo, las observaciones que éste ha formulado y que no ha tenido en cuenta, indicando los motivos que justifican su decisión. Este aviso de rectificación ha de estar firmado, bajo pena de nulidad de la declaración (K.VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, p.498).

⁶ Cfr. doc.parl., Chambre, session 1975-1976, n° 879-7, p. 43.

Cuando una nueva imposición sigue a otra declarada nula se aplican las reglas del artículo 355 del CIR 92. Si la Administración envía una carta al contribuyente en la que no hay aumento ni modificación de la base imponible anteriormente anunciada, esta carta no puede asimilarse a un “avis de rectification”. Por consiguiente, la Administración no ha de respetar el plazo suplementario de respuesta de un mes antes de fijar la liquidación y puede fijar otra nueva antes de que transcurra este plazo, sin que pueda ser reprochada su actuación. Según el Tribunal de Casación, la regla de la nueva imposición se aplica en el caso en que del Director regional haya decidido la desgravación total de la imposición atacada, porque ningún aviso previo se había enviado⁷.

Tras la anulación de la liquidación original, las partes se encuentran en la situación en la que se encontraban inicialmente. Si entonces el recurso a la imposición de oficio estaba justificado, la administración no tiene que enviar al contribuyente un “avis de rectification”, incluso si la liquidación original fue anulada por violación de las disposiciones relativas al envío de dicho aviso.

El Tribunal de Arbitraje ha negado, en su Resolución de 21 de diciembre de 2004, que el artículo 355 del CIR 92 viole el principio constitucional de igualdad y de no discriminación en la medida en que este artículo entraña una diferencia de trato entre la Administración y el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta, y el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta y el deudor de otros impuestos o ingresos⁸.

Según el artículo 84 ter del CTVA (Código del IVA), al igual que ocurre en los impuestos directos, cuando se trata de aplicar el plazo de prescripción de cinco años, la Administración del IVA debe, para evitar la nulidad de la liquidación, notificar previamente, por escrito y de manera precisa, a la persona afectada, los indicios de fraude fiscal que existen. El título ejecutivo para recaudar el IVA se notifica por correo certificado o por medio de ujier; conforme dispone el artículo 85 del CTVA. En el otorgamiento de garantías, cuando se exige la consignación de la totalidad o de una parte de la suma debida, el órgano recaudador del IVA debe notificarlo al deudor por correo certificado en virtud del artículo 92 del CTVA.

En el Impuesto de Sucesiones, según el artículo 38 del Código de los derechos de sucesión (Code des droits de succession), que regula la presentación de la declaración, cuando los herederos y legatarios no actúen, el recaudador puede requerirles por carta certificada que la presenten en lo que les concierna, en el plazo de un mes desde que la carta se entrega en correos.

Cuando el contribuyente no ha presentado su declaración regular y no se han reparado los defectos formales en el plazo acordado, o no ha entregado la documentación requerida o no ha respondido al “avis de rectification”, en los plazos fijados legalmente o debida-

⁷ K.VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, pp.510 a 512.

⁸ C.A., 21 de diciembre de 2004, n° 211/2004, M.B., 9 de marzo de 2005.

mente prolongados por la administración, ésta no está obligada a seguir el procedimiento que precede a la imposición y puede liquidar inmediatamente, después de haber avisado al contribuyente por carta certificada. Una notificación de una liquidación de oficio relativa a las rentas de una sociedad puede dirigirse a la dirección del administrador de la misma⁹. La liquidación de oficio es nula si no ha transcurrido un mes entre el aviso y la notificación de dicha liquidación. Durante ese mes el contribuyente puede hacer sus observaciones por escrito.

Desde el 1 de octubre de 2000, la Administración tiene la obligación de poner en conocimiento del contribuyente, como máximo el día de fijación de la liquidación, a través de carta certificada por correo, las observaciones que éste ha formulado y que no ha tenido en cuenta, indicando los motivos que justifican su decisión.

La jurisprudencia es muy respetuosa con el cumplimiento de la finalidad última de las notificaciones, como se puede observar en los casos que se indican a continuación. El simple aumento de la cifra de renta y el nuevo cálculo remitiendo a una comunicación de "control de sociedades" no es una motivación suficiente para el socio (Amberes, 26 de enero de 1988, F.J.F., nº 88/142). La notificación no está suficientemente motivada cuando indica de dónde provienen los datos empleados, pero no precisa ni la naturaleza ni el contenido de los mismos (Gante, 6 de febrero de 1990, F.J.F., nº 90/62) o cuando remite a un "avis de rectification" mejor motivado, al que el contribuyente no ha respondido (Bruselas, 12 de marzo de 1999, Fisc. Act., 1999, 27/11). La indicación de un ejercicio fiscal erróneo en la notificación de la liquidación de oficio hace que el procedimiento sea irregular; y en consecuencia, provoca la nulidad de la liquidación (Lieja, 1 de diciembre de 1993, F.J.F., nº 94/148). La liquidación de oficio es arbitraria si la notificación menciona la ausencia de declaración, pero no la forma en la que las rentas o datos se han fijado, o el medio de prueba empleado (Amberes, 17 de marzo de 1998, F.J.F. nº 98/141). Una liquidación es nula cuando la notificación no contiene un anuncio relativo a la eventual aplicación de un recargo (Amberes, 25 de febrero de 1997, F.J.F., nº 97/113).

La notificación del aviso de rectificación no interrumpe la prescripción en Bélgica¹⁰.

En el Título VII del CIR, sobre la liquidación y la recaudación de los impuestos, el capítulo primero contiene las disposiciones generales. El artículo 298, apartado 2, indica que los títulos ejecutivos son emitidos por los funcionarios encargados de la recaudación. Estos funcionarios enviarán un recordatorio por correo certificado por lo menos un mes antes del mandato que se hará por el alguacil judicial, salvo si los derechos del Tesoro están en peligro. Los gastos del envío certificado son a cargo del contribuyente. El artículo 302 añade que todas las comunicaciones relativas a la declaración y el control, así como los

⁹ Amberes, 10 de noviembre de 1998, T.R.F., 1999, p. 220.

¹⁰ Art. L189. Jacques Malherbe: *Réflexions sur le contrôle de l'impôt direct et la fraude fiscale en France et en Belgique*, Universidad del Mar, Lorca, 2006. El Profesor Malherbe resalta las diferencias con lo que sucede en Francia, donde sí se interrumpe la prescripción.

extractos de las liquidaciones relativas a los impuestos sobre las rentas, se transmiten a los contribuyentes en pliegos cerrados.

La retención inmobiliaria, el Impuesto de las personas físicas, el Impuesto de sociedades, el Impuesto de los no residentes, y, cuando no se han abonado en los plazos previstos, la retención mobiliaria y la profesional, son objeto de listados anuales o especiales según el art. 304 CIR 92¹¹.

El listado consiste en la inscripción de la identidad del contribuyente y del importe que debe en una lista, llamada "rôle", que se hace ejecutiva por la administración. Un tributo que aparece en el listado a nombre de un contribuyente fallecido, sin la mención de "sucesión", carece de efectos con respecto a la sucesión.

El listado es una formalidad sustancial, una liquidación sin listado incluso aunque se haga para reemplazar a otra del listado, será nula. Después del listado, la administración envía, a los contribuyentes cuya identidad figura en el mismo, los "avertissements-extraits de rôle" o avisos del extracto del listado (artículos 128 a 136 A.R./CIR 92). En caso de que exista contradicción entre este aviso y el listado original, sólo el listado tiene valor probatorio, salvo en caso de falsedad o de rectificación¹².

En caso de listado tardío del impuesto (que no es lo mismo que un envío tardío), hay preclusión y las retenciones y pagos anticipados deben ser devueltos, aunque pueda haber límites para la retención inmobiliaria. Es necesario y suficiente que el aviso del extracto del listado contenga todos los datos para demostrar que constituye un título ejecutivo y para permitir al contribuyente introducir una reclamación¹³. Los errores en el aviso del extracto del listado no lo hacen nulo, salvo cuando perjudican al contribuyente¹⁴. La ausencia de mención, en el aviso del extracto del listado, de la fecha de la ejecución del listado y de la fecha de envío del mismo aviso del extracto del listado constituye ciertamente una negligencia, pero no afecta a la validez del título de percepción legal, que no es otro que el listado¹⁵.

El artículo 365 del CIR no exige que se haga mención expresa en el listado ni en el aviso del extracto del listado, del importe debido como principal, sobre el que las retenciones y los pagos anticipados deben imputarse¹⁶. La liquidación es válida aunque el aviso del extracto del listado haya sido practicado en una lengua errónea¹⁷. En este último caso, el

¹¹ En adelante, en este apartado sobre el procedimiento de imposición belga y la jurisprudencia recaída en la materia, se toma como referencia el trabajo de K.VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier, Bruselas, 2006, p.519.

¹² Amberes, 28 de junio de 1994, Act. Fisc. 1994, 43/11.

¹³ Casación, 26 de febrero de 1987, Pas., 1987, I, 768.

¹⁴ Bruselas, 15 de diciembre de 1981, F.J.F., n° 82/34.

¹⁵ Gante, 23 de septiembre de 1999, Fiscologue, 1999, n° 729, 12.

¹⁶ Casación, 13 de enero de 1995, F.J.F., n° 96/67; Bull. Contr., n° 784.

¹⁷ Q.R., Senado, 20 de septiembre de 1988, 870.

plazo de pago no empieza a correr más que a partir del nuevo aviso del extracto del listado. Un aviso del extracto del listado nulo no hace nula la liquidación, pero puede constituir un caso de fuerza mayor que impida que corra el plazo de reclamación.

El aviso del extracto del listado debe enviarse, bajo pena de nulidad, a la dirección del contribuyente, incluso si éste conoce la existencia de la liquidación de otra manera¹⁸. La inscripción en el registro de la población constituye una indicación. El envío del aviso del extracto del listado a una dirección errónea no hace nula la liquidación. Ya que el envío en sí no hace nacer la deuda tributaria, sino que la hace nacer el mandato ejecutivo del listado¹⁹. El envío del aviso del extracto del listado no debe intervenir en el plazo de imposición²⁰. Ningún plazo legal se prevé para el envío del aviso del extracto del listado, el plazo es, sin embargo, de ocho días después de la declaración de ejecución de los listados²¹.

Cuando la administración envía el aviso del extracto del listado por correo ordinario, debe probar este envío por todos los medios de Derecho común, aunque el envío por correo certificado no sea prescrito bajo pena de nulidad²². Ni el hecho de que el aviso del extracto del listado no haya sido reenviado a la administración, ni el hecho de que el resto de la correspondencia haya sido enviada a la dirección dada, son presunciones precisas, serias y concordantes que permitan concluir que el aviso del extracto del listado ha sido enviado y que el contribuyente lo ha recibido en un plazo normal²³.

En cuanto a la notificación de las rentas catastrales, se regula en el artículo 495, apartado 1. Toda renta catastral nuevamente establecida, revisada, valorada o revalorada, se notifica la contribuyente en la forma que fije el Rey, a menos que el contribuyente haya plasmado su acuerdo por escrito sobre el importe de dicha renta. El apartado 2, como excepción, indica que las modificaciones de la renta catastral de un inmueble no construido no dan lugar a notificación en la medida en que derivan de un simple cambio de apariencia, al margen de todo cambio de modo de explotación, de toda transformación, mejora, deterioro o depreciación, que entrañan una modificación de la renta catastral por hectárea. La Administración del catastro puede comunicar el importe de la renta catastral a la administración de los impuestos directos antes de la notificación al contribuyente, tal como dispone el artículo 496 del CIR.

En las vías de revisión²⁴ debe resaltarse que, partir del ejercicio fiscal 1999, se aplica una nueva regulación: el plazo de reclamación es de tres meses a partir de la fecha de envío, de notificación o de percepción (artículo 371). Tras la decisión del director, puede presen-

¹⁸ Mons, 19 de octubre de 1983, F.J.F., n° 84/34.

¹⁹ Bruselas, 3 de octubre de 1989, R.G.F., 1990, 56.

²⁰ Gante, 25 de noviembre de 1983, F.J.F., n° 84/84.

²¹ Q.R., Ch. Repr., 1986-87, I de septiembre de 1987, 3985, Bull. Contr., 1988, n° 671.

²² Lieja, 13 de marzo de 1985, Bull. Contr., 1986, n° 646.

²³ Mons, 20 de octubre de 1989, F.J.F., n° 90/38.

²⁴ K. VAN DUYSE et al.: *Tiberghien, Manuel de Droit Fiscal 2006*, Larcier; Bruselas, 2006, p.521.

tarse una acción ante el Tribunal de primera instancia en los tres meses a partir de la notificación de la decisión del director (artículo 1385 undécimo del Código judicial). Las disposiciones del CIR relativas al procedimiento ante el Tribunal de Apelación y de Casación se han suprimido y hace falta referirse al Código judicial.

Por notificación debe entenderse, según el Tribunal de Apelación de Gante, la presentación por correo, en el domicilio o en la sede social del contribuyente, de la carta certificada a la que se refiere el artículo 375 del CIR 92²⁵. La fecha de toma de conocimiento carece de interés²⁶. A falta de prueba de un envío regular, el plazo de reclamación no corre más que a partir del momento en que se establece que el contribuyente ha tenido conocimiento de la existencia de la deuda fiscal²⁷.

En caso de reclamación relativa a la fecha de expedición del aviso del extracto del listado, incumbe a la administración probar la fecha de expedición²⁸. La simple mención de la fecha de expedición sobre el aviso del extracto del listado no constituye una prueba suficiente de que el contribuyente ha recibido este aviso el día siguiente²⁹. La mera afirmación por el contribuyente de que el aviso del extracto del listado no se ha enviado no obliga a la administración a probar que el envío ha tenido lugar efectivamente³⁰. Un título ejecutivo no equivale a una notificación de la imposición en la medida en que este documento no comporta todas las menciones necesarias para poder presentar una reclamación³¹. Cuando la notificación de la cuota se ha hecho de modo distinto a un aviso del extracto del listado, ninguna disposición legal dispone que deba indicarse el comienzo del plazo de reclamación o la instancia competente a la que la reclamación debe dirigirse.³²

La decisión debe ser motivada y notificada al contribuyente por carta certificada, conforme dispone el artículo 375 del CIR 92. La notificación es válidamente efectuada a través de la presentación de la misma en la dirección que el contribuyente mencionó en su reclamación, incluso si posteriormente cambia de domicilio sin avisar al director³³. Si el sujeto pasivo ha elegido su domicilio, el director tiene la facultad de notificar, ya sea a su domicilio o al que ha eludido³⁴.

²⁵ Gante, 13 de febrero de 2002, *Fiscologue*, 2002, n° 842, p. 12.

²⁶ Casación, 22 de marzo de 2001, *F.J.F.*, n° 2001/202.

²⁷ Gante, 30 de abril de 2002, *Fiscologue* 2002, n° 854, p. 11.

²⁸ Amberes, 14 de noviembre de 2000, *F.J.F.*, n° 2001/23.

²⁹ Bruselas, 18 de octubre de 2001, *F.J.F.* n 2002/138.

³⁰ Cass., 15 de junio de 2001, *F.J.F.* n° 2002/262.

³¹ Amberes, 23 de marzo de 1999, *T.R.F.*, 1999, p. 655.

³² Cass., 23 de abril de 1999, *F.J.F.*, n° 99/143; *Fiscologue*, 1999, n° 710/15.

³³ Cass. 10 de febrero de 1995, *F.J.F.*, n° 95/95.

³⁴ Cass. 25 de mayo de 2000, *F.J.F.*, n° 2000/170; *T.F.R.*, 2000, 733.

3. Las notificaciones tributarias en Francia

En la regulación general del Nouveau Code de Procédure Civile (NCPC), puede encontrarse la forma ordinaria de notificación de los actos. Según el artículo 665, la notificación debe contener todas las indicaciones relativas a los nombres y apellidos o a la denominación o razón social de la persona de la que emana y el domicilio o sede social de esta persona. Debe designar de la misma manera a la persona del destinatario. El artículo 666 añade que las otras menciones que debe contener la notificación se determinan, según la naturaleza del acto notificado, por las reglas particulares en cada materia. En el ámbito tributario, habrá de analizarse cuidadosamente el Code Général des Impôts y el Livre des procédures fiscales³⁵.

El artículo 667 del NCPC establece que la notificación se hace con sobre o pliego cerrado, sea por vía postal o por entrega del acto al destinatario con anotación o recibo. El artículo 668³⁶, con la excepción del artículo 647-I, indica que la fecha de la notificación por vía postal es, para quien procede, la de la expedición, y, con respecto a quien se hace, la fecha de la recepción de la carta. El artículo 669 aclara que la fecha de expedición de una notificación hecha por vía postal es la que figura en el sello de la oficina de emisión. La fecha de la entrega es la del recibo o anotación. La fecha de recepción de una notificación hecha por carta certificada con acuse de recibo es la que se añade por la administración de Correos cuando entrega la carta a su destinatario. El artículo 670³⁷ especifica que la notificación se tiene por practicada a la persona cuando el acuse de recibo es firmado por el destinatario. La notificación se entiende hecha en el domicilio o residencia cuando el acuse de recibo es firmado por una persona provista de un poder a estos efectos. En caso de devolución a la secretaría de la jurisdicción de una carta de notificación cuyo acuse de recibo no ha sido firmado en las condiciones previstas en el artículo 670, el secretario invita a la parte a proceder por vía de "signification", como recoge el artículo 670-I³⁸.

³⁵ A modo de ejemplo, se citan algunos de los muchos preceptos que contienen alusiones a la notificación. CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS, CGI., 31, Version 30, 2007; CGI., 217 undecies, Version 09, 2006; CGI., 808, Version 02, 1980; CGI., 1072, Version 03, 2007; CGI., 1510, Version 01, 1979; CGI., 1609 quatervices A, Version 05, 2007; CGI., 1638 quater, Version 07, 2005; CGI., 1639 A, Version 07, 2005; CGI., 1639 A bis, Version 16, 2005; CGI., 1723 octies, Version 08, 2002; CGI., 1728, Version 05, 2006; CGI., 1787, Version 03, 2006... Livre des procédures fiscales, L1 I, Version 01, 1982; Livre des procédures fiscales, L16 B, Version 05, 2003; Livre des procédures fiscales, L38, Version 06, 2003; Livre des procédures fiscales, L48, Version 09, 2005; Livre des procédures fiscales, L54 B, Version 02, 2004; Livre des procédures fiscales, L67, Version 04, 2006; Livre des procédures fiscales, L68, Version 05, 2007; Livre des procédures fiscales, L76, Version 06, 2004; Livre des procédures fiscales, L76 A, Version 01, 1981; Livre des procédures fiscales, L76 B, Version 03, 2005; Livre des procédures fiscales, L80 B, Version 08, 2006; Livre des procédures fiscales, L80 D, Version 03, 2000; Livre des procédures fiscales, L189, Version 04, 2005; Livre des procédures fiscales, L189 A, Version 01, 2005; Livre des procédures fiscales, L190, Version 07, 2006; Livre des procédures fiscales, L255, Version 02, 1987; Livre des procédures fiscales, L261, Version 02, 1993; Livre des procédures fiscales, L275, Version 02, 1985; Livre des procédures fiscales, L283 B, Version 02, 2003; Livre des procédures fiscales, L289, Version 01, 2005...

³⁶ Décret n° 2002-1436 de 3 diciembre de 2002 art. 25 Journal Officiel de 12 diciembre 2002. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre de 2005 art. 67 III Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

³⁷ Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 59 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

³⁸ Décret n° 76-1236 de 28 diciembre 1976 art. 12 Journal Officiel de 30 diciembre 1976. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 60 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

En cuanto al lugar de las notificaciones, el artículo 689 del NCPC prevé que éstas se harán donde viva el destinatario si es una persona física. Sin embargo, cuando se hace a una persona, la notificación es válida cualquiera que sea el lugar donde se entregue, incluido el lugar de trabajo. También es válida la notificación hecha en el domicilio elegido, cuando la ley lo admite o lo impone. Según el artículo 690, la notificación destinada a una persona jurídica de Derecho privado o a un establecimiento público con carácter industrial o mercantil, se practica en el lugar de su establecimiento. En su defecto, en la persona de uno de sus miembros habilitado para recibirla.

El artículo 693³⁹ del NCPC sanciona el incumplimiento de las prescripciones de los artículos 665-I, 689 a 692 con la nulidad de las notificaciones, que según matiza el artículo 694 se rige por las disposiciones que gobiernan la nulidad de los actos de procedimiento.

El pago puede hacerse espontáneamente por el contribuyente, como en el IVA o tras recibir un “avis d'imposition”, como en el Impuesto sobre la renta. En caso de control fiscal externo, mediante la verificación contable, el contribuyente afectado debe ser avisado en un plazo suficiente de la intención de la administración de proceder a la misma. El “avis de vérification” es una carta certificada con acuse de recibo algunos días antes de la visita del inspector. La ausencia de este aviso entraña la irregularidad del procedimiento. Tanto en caso de rectificación o no la Administración ha de enviar un aviso al contribuyente (“proposition de rectification” o “avis d'absence de rectification”⁴⁰).

Los procedimientos de recaudación son distintos según se trate de impuestos recaudados por el “comptable du Trésor” (que depende de la Dirección General de Contabilidad Pública) o por el “receveur des impôts” (que depende de la Dirección General de los Impuestos). El contable del Tesoro, por lo menos veinte días antes de comenzar el procedimiento de recaudación, deber enviar una carta de recordatorio al contribuyente. En defecto de este acto obligatorio, el procedimiento será nulo. El recaudador de los impuestos emite un “avis de mise en recouvrement” que tiene valor de título ejecutivo, cuando no tiene efectos, se envía un “avis de mise en demeure” al contribuyente para que pague en dos días.

La reclamación previa en vía administrativa debe presentarse en los plazos previstos por el LPF, que, con carácter general, aluden al segundo año desde el pago del impuesto cuando no ha habido un establecimiento de listado (“rôle”) o una notificación de un aviso de recaudación; y en especial, al tercero desde la fecha de notificación de rectificación (“redressement”).

³⁹ Décret n° 86-585 du 14 mars 1986 art. 7 et 9 Journal Officiel du 19 mars 1986, en vigor desde el 2 de mayo de 1986. Décret n° 2002-1436 de 3 diciembre 2002 art. 26 Journal Officiel de 12 diciembre 2002. Décret n° 2005-1678 de 28 diciembre 2005 art. 61 Journal Officiel de 29 diciembre 2005, en vigor desde el 1 de marzo de 2006.

⁴⁰ BOUVIER, M.: *Introduction au Droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8ª edición, L.G.D.J., París, 2007, p. 40, 104 y 122.

4. Las notificaciones tributarias en Italia

La regulación se encuentra recogida en el Decreto sobre la liquidación de los impuestos sobre la renta (Decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi) D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, número 600 (GU número 268, de 16 de octubre de 1973). A continuación, se traducen los artículos más relevantes que afectan al régimen jurídico de las notificaciones.

Art. 58 Domicilio fiscal⁴¹. A los efectos de la aplicación de los impuestos sobre las rentas, cada sujeto se entiende domiciliado en un municipio del Estado, según las siguientes disposiciones.

Las personas físicas residentes en el territorio del Estado tienen el domicilio fiscal en el municipio en cuyo censo están inscritas. Los no residentes tienen el domicilio fiscal en el municipio en el que se ha producido la renta, o si la renta se produce en varios municipios, en el municipio en el que se ha producido la más elevada. Los ciudadanos italianos, que residen en el extranjero en virtud de una relación de servicio con la Administración pública, aunque aquellos que se consideran residentes en el sentido del artículo 2, apartado 2, bis, del Texto Único de los Impuestos sobre las Rentas, aprobado por Decreto del Presidente de la República de 22 de diciembre de 1986, número 217, tienen el domicilio fiscal en el municipio de la última residencia en el Estado.

Los sujetos distintos a las personas físicas tienen el domicilio fiscal en el municipio en el que se encuentra su sede jurídica o, en su defecto, administrativa; si también falta ésta, estos tienen el domicilio fiscal en el municipio donde está establecida una sede secundaria o un establecimiento permanente, y en su defecto, en el municipio en el que ejercitan preferentemente su actividad.

En todos los actos, contratos, denuncias y declaraciones que se presenten a las Oficinas Tributarias debe indicarse el municipio de domicilio fiscal de las partes, precisándose la dirección.

Las causas de variación del domicilio fiscal tienen efecto a partir del sexagésimo día siguiente a aquel en que se han verificado.

Art. 59 Domicilio fiscal establecido por la Administración. La administración tributaria puede establecer el domicilio fiscal del sujeto, derogando las disposiciones del artículo precedente, en el municipio donde el sujeto mismo desarrolla de modo continuado la principal actividad o bien para los sujetos distintos de las personas físicas, en el municipio en el que está establecida la sede administrativa.

⁴¹ Texto en vigor desde el 1 de enero de 1999.

Sobre el domicilio fiscal de la mujer, cfr. art.6, Ley 2 de diciembre de 1975, número 576 y art. 17, Ley 13 de abril de 1977, número 114.

Sobre el nuevo reglamento "censal" de la población residente, cfr. D.P.R. 30 de mayo de 1989, número 223.

Sobre las comunicaciones de los intermediarios relativas al impuesto sustitutivo de las plusvalías que derivan de la cesión de acciones, participaciones y derecho de opción, cfr. art.2, apartado 6, D.L. 28 de enero de 1991, número 27, derogado.

Cuando concurren particulares circunstancias la Administración tributaria puede consentir al contribuyente, que haga una instancia motivada, de que su domicilio fiscal sea establecido en un municipio distinto a aquel previsto en el artículo precedente.

Competente para el ejercicio de las facultades indicadas en los apartados anteriores es el intendente de Hacienda ("intendente di finanza") o el Ministro de Hacienda según la medida conlleve el cambio del domicilio fiscal en el ámbito de la misma provincia o a otra provincia⁴².

La resolución es en cada caso definitiva, debe ser motivada y notificada al interesado y tiene efecto desde el período impositivo siguiente a aquel en el que se ha notificado.

Art.60 Notificaciones⁴³. La notificación de los avisos y de los otros actos que por ley deben ser notificados al contribuyente se realiza según las normas establecidas en los artículos 137 y siguientes del Código de procedimiento civil, con las siguientes modificaciones:

la notificación se practica por los medios comunes o bien por los medios especiales autorizados por la Oficina de los Impuestos ("Ufficio delle imposte")⁴⁴;

⁴² Sobre la competencia de la Dirección General de los Ingresos, cfr. art.75, apartado 2, derogado, D.P.R. 27 de marzo de 1992, número 287.

Sobre la competencia de la Agencia de los Ingresos, cfr. art.62, D. Lgs. 30 de julio de 1999, número 300.

Sobre las oficinas competentes para establecer el domicilio fiscal del contribuyente en un municipio distinto a aquel de la residencia censal o de la sede legal, cfr. Provvedimento de 23 de octubre de 2003.

⁴³ Texto en vigor desde el 4 de julio de 2006, resultante tras la modificación introducida por el artículo 37, apartado 27, D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

Para la medida de la compenso/compensación de la notificación, cfr. art.4, ley 10 de mayo de 1976, número 249 y art.4, ley de 12 de julio de 1991, número 202 y D.M. de 8 de enero de 2001.

Para las notificaciones de actos por medio de correos, cfr. art. 163, D.P.R. de 29 de mayo de 1982, número 655 y art.14, ley 20 de noviembre de 1982, número 890.

Para las notificaciones de actos y resoluciones relativas al Servicio central de recaudación, cfr. art. 127, D.P.R. 28 de enero de 1988, número 43, derogado y art. 65, D.Lgs. de 13 de abril de 1999, número 112.

Para la notificación de las liquidaciones parciales de las rentas, cfr. art.3, apartado 1, D.L. 28 de marzo de 1989, número 112, art.3, apartado 1, D.L. 29 de mayo de 1989, número 200, art.3, apartado 1, D.L. 28 de julio de 1989, número 266, art. 3, apartado 1, D.L. 25 de septiembre de 1989, número 330 y art. 3, apartado 1, D.L. 25 de noviembre de 1989, número 383, convertidos en ley.

Para el nuevo reglamento censal de la población residente, cfr. D.P.R. 30 de mayo de 1989, número 223.

Para la notificación, mediante certificada, de los avisos de liquidaciones parciales de las que el artículo 41 bis de este Decreto, cfr. art. 3, apartado 4, D.L. 21 de julio de 1990, número 192, no convertido en ley y art. 3, apartado 4, D.L. de 15 de septiembre de 1990, número 261.

Para la notificación, mediante certificada, de las peticiones de datos y noticias de parte de la Administración tributaria, cfr. art.3, apartado 5, D.L. de 21 de julio de 1990, número 192, no convertido en ley y art.3, apartado 5, D.L. 15 de septiembre de 1990, número 261.

Para la definición de las liquidaciones, cfr. art.15, ley de 27 de diciembre de 2002, número 289.

⁴⁴ Sobre la prohibición de encargos por la notificación, cfr. art.3, ley de 23 de diciembre de 1978, número 853, derogada.

Sobre los gastos por remuneración de notificación a cargo de los destinatarios de los actos, cfr. art.4, apartado 4, ley de 12 de julio de 1991, número 202.

el agente debe hacer firmar al consignatario del acto o el aviso o bien indicar los motivos por los que el consignatario no ha firmado.

b-bis) si el consignatario no es el destinatario del acto o del aviso, el agente consigna o deposita la copia del acto a notificar en el buzón que procede a sellar y sobre el cual transcribe el número cronológico de la notificación, dando acto en la relación "in calce" al original y a la copia del mismo acto. Sobre el buzón no se colocan signos o indicaciones de las que pueda deducirse el contenido del acto. El consignatario debe firmar un recibo y el agente notificador da noticia de la acontecida notificación del acto o del aviso, por medio de carta certificada⁴⁵;

c) salvo el caso de consigna del acto o del aviso en propias manos, la notificación debe hacerse en el domicilio fiscal del destinatario;

d) es facultad del contribuyente elegir como domicilio el de una persona o una oficina del municipio del propio domicilio fiscal para la notificación de los actos o de los avisos que lo contemplen. En tal caso, la elección del domicilio debe resultar expresamente de la declaración anual o bien de otro acto comunicado sucesivamente a la Oficina de los Impuestos competente por medio de carta certificada con acuse de recibo;

e) Cuando en el municipio en el que debe practicarse la notificación no hay residencia, oficina o negocio del contribuyente, el aviso del depósito prescrito en el art. 140 del Código de procedimiento civil en buzón cerrado y sellado se añade en el registro del municipio y la notificación, a los efectos del comienzo de los plazos, se tiene por practicada al octavo día siguiente a aquel de la adición;

e-bis) es facultad del contribuyente que no tiene la residencia en el Estado y que no ha elegido domicilio en el sentido de la letra d), o que no haya designado un representante fiscal, comunicar a la oficina local competente, con la modalidad de las cuales figuran en la misma letra d), la dirección en el extranjero para la notificación de los avisos y de los demás actos que a él se refieran; salvo el caso de consigna del acto o del aviso en propias manos, la notificación de los avisos o de los actos es practicada mediante expedición por medio de carta certificada con acuse de recibo⁴⁶;

f) las disposiciones contenidas en los arts. 142, 143, 146, 150 y 151 del Código de procedimiento civil no se aplican.

La elección de domicilio no resultante de la declaración anual tiene efecto a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la fecha de recepción de la comunicación prevista en la letra d) y en la letra e-bis) del apartado anterior⁴⁷.

⁴⁵ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra a), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁴⁶ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra c), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁴⁷ Apartado sustituido por el artículo 37, apartado 27, letra d), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

Las variaciones y las modificaciones de la dirección no resultantes de la declaración anual tienen efecto, a los fines de las notificaciones, a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la realizada variación censal o, para las personas jurídicas y la sociedad y entes sin personalidad jurídica, a partir del trigésimo día siguiente a aquel de la recepción por parte de la Oficina de la comunicación prescrita en el segundo apartado del artículo 36. Si la comunicación se ha omitido, la notificación se practica válidamente en el municipio del domicilio fiscal resultante de la última declaración anual⁴⁸.

Cualquier notificación por medio del servicio postal, se considera hecha en la fecha de expedición; los plazos que tienen comienzo desde la notificación, corren desde la fecha en la que el acto es recibido⁴⁹.

El Código de Procedimiento Civil, aprobado por R.D. de 28 de octubre 1940, número 1443, contiene en su Sección IV la regulación referente a las comunicaciones y las notificaciones.

Art. 137 Notificaciones. Las notificaciones, cuando no se dispone otra cosa [150, 151], se practican por el oficial judicial, [59] a instancia de parte [163.3; disp. att. 188] o a petición del ministerio público [805] o del canceller [179, 417, 418, 421.11, 489, 640.1; disp. att. 47 ss.]⁵⁰.

El oficial judicial practica la notificación mediante consigna al destinatario [160] de copia conforme al original del acto a notificar [170].

Si la notificación no puede ser practicada en las propias manos del destinatario, excepto que en el caso previsto en el segundo apartado del artículo 143, el oficial judicial consigna o deposita la copia del acto a notificar en el buzón que procede a sella y sobre el cual transcribe el número cronológico de la notificación, dejando constancia en la relación a pie de página en el original y en la copia del mismo acto. Sobre el buzón no se colocan signos o indicaciones de las que pueda derivarse el contenido del acto.

Las disposiciones del tercer apartado también se aplican a las comunicaciones efectuadas con “biglietto di cancelleria” (billete de papelería) en el sentido de los artículos 133 y 136.

Art. 138 Notificación en manos propias. El oficial judicial practica la notificación regular mediante consigna de la copia en manos propias del destinatario, en la casa donde habi-

⁴⁸ La Corte Costituzionale con su Sentencia 10-19 de diciembre de 2003, número 360, ha declarado la ilegitimidad del presente apartado, en la parte en que prevé que las variaciones y las modificaciones de la dirección del contribuyente no resultantes de la declaración anual, tengan efecto, a los fines de las notificaciones, a partir del sexagésimo día siguiente a aquel de la acontecida variación censal.

⁴⁹ Letra añadida por el artículo 37, apartado 27, letra f), D.L. de 4 de julio de 2006, número 223.

⁵⁰ Sobre la facultad de notificaciones de actos civiles, administrativos y extra-judiciales por los abogados y procuradores legales, véase la Ley de 21 de enero de 1944, número 53; sobre la ordenación de los oficiales y de los ayudantes de los oficiales judiciales, véase el art. 104, D.P.R. de 15 de diciembre de 1959, número 1229; sobre las notificaciones y comunicaciones por medio postal, sobre la institución del juez de paz, véase el art. 13, Ley 21 de noviembre de 1991, número 374.

ta o bien, si esto no es posible, dondequiera que lo encuentre [140] en el ámbito de la circunscripción de la Oficina judicial a la cual pertenece.

Si el destinatario rechaza recibir la copia, el oficial judicial deja constancia en la relación [148], y la notificación se considera hecha en propias manos [141.3, 145.3, 146].

Art. 139 Notificación en la residencia, en la morada o en el domicilio. Si no ocurre en el modo previsto en el artículo anterior, la notificación debe hacerse en el municipio de residencia [142, 143; c.c. 43.2, 44, 45, 144, 145] del destinatario, buscándolo en la casa donde habita o donde tiene la oficina o ejerce la industria o el comercio [c.c. 2195].

Si el destinatario no se encuentra en uno de tales lugares, el oficial judicial consigna copia del hecho a una persona de la familia o empleada de la casa, a la oficina o al negocio, que no sea menor de catorce años o abiertamente incapaz [518.3].

A falta de las personas indicadas en el apartado anterior, la copia se consigna al portero del establecimiento donde está la vivienda, la oficina o el negocio, y, cuando también falta el portero, a un vecino de casa que acepte recibirla.

El portero o el vecino debe firmar un recibo, y el oficial judicial da noticia al destinatario de la ocurrida notificación del acto, por medio de carta certificada.

Si el destinatario vive habitualmente a bordo de un navío mercantil, el acto puede ser consignado al capitán o a quien haga las veces [c. nav. 293, 321].

Cuando no se conoce el municipio de residencia, la notificación se hace en el municipio de morada [c.c. 43, 44, 45, 46], y, si también esta se desconoce, en el municipio del domicilio [c.c. 43-45], observando en cuanto sea posible las disposiciones precedentes.

Art. 140 “Irreperibilità” o negativa a recibir la copia. Si no es posible practicar la consigna por irreparabilidad o por incapacidad o por negativa de las personas indicadas en el artículo anterior, el oficial judicial deposita la copia en la casa del municipio donde la notificación debe practicarse, añade el aviso [disp. att. 48] del depósito en buzón cerrado y sellado a la puerta de la vivienda o de la oficina o del negocio del destinatario, y les da noticia por carta certificada con acuse de recibo.

Art. 141 Notificación en el domicilio. La notificación de los actos a quien ha elegido domicilio [30; c.c.47] de una persona o una ofician puede hacerse mediante consigna de copia a la persona o al jefe de la oficina en calidad de domiciliario, en el lugar indicado en la elección.

Cuando la elección del domicilio se ha incluido en un contrato, la notificación domiciliaria es obligatoria, si así se ha declarado expresamente.

La consigna, según la norma del art. 138, de la copia en manos de la persona o del jefe de la oficina donde se ha elegido el domicilio [c.c. 47], equivale a consignar en las propias manos del destinatario [138].

La notificación no puede hacerse en el domicilio elegido si es pedida por el domiciliario o éste ha muerto o se ha trasladado fuera de la sede indicada en la elección del domicilio o ha cesado la oficina [145.3].

Art. 144 Notificación a la Administración del Estado. Para la Administración del Estado se observan las disposiciones de las leyes especiales que prescriben la notificación en las Oficinas de la Abogacía del Estado.

Fuera de los casos previstos en el apartado anterior, las notificaciones se hacen directamente, a la Administración destinataria, a quien la representa en el lugar en el cual reside el juez ante el cual se procede [25]. Éstas se practican mediante consigna de copia en la sede de la Oficina al titular o a las personas indicadas en el artículo siguiente.

Art. 145. Notificación a las personas jurídicas. La notificación a las personas jurídicas se practica en su propia sede [19; c.c. 16, 46, 2328, 2475, 2518], mediante consigna de copia del acto al representante o a la persona encargada de recibir las notificaciones o, en su defecto, a otra persona empleada en la misma sede o al portero del establecimiento en el que se encuentra la sede. La notificación puede también ser practicada, según la norma de los artículos 138, 139 y 141, a la persona física que representa el ente en caso de que en el acto a notificar se indique la calidad y resulten especificados residencia, domicilio y morada habitual.

La notificación a la sociedad que no tiene personalidad jurídica [c.c. 2251, 2297], a las asociaciones no reconocidas y a los Comités de los cuales los arts. 36 y ss. del Código Civil se hace siguiendo la norma del apartado anterior; en la sede indicada en el artículo 19, segundo apartado, o bien a la persona física que representa el ente en caso de que en el acto a notificar se indique la calidad y resulten especificados residencia, domicilio y morada habitual.

Si la notificación no puede practicarse según los apartados anteriores, la notificación a la persona física indicada en el acto, que representa al ente, puede ser practicada también según los artículos 140 ó 143.

Art. 147. Tiempo de las notificaciones. Las notificaciones no pueden hacerse antes de las 7 ni después de las 21 horas [519; disp. att. 47].

Art. 148. Relación de notificación. El oficial judicial certifica la práctica de la notificación mediante relación fechada por él [disp. att. 47] y firmada, colocada a pie de página en el original y en la copia del acto [disp. att. 47].

La relación indica la persona a la cual se ha consignado la copia y su calidad [138, 139], además del lugar de la consigna, o bien las investigaciones, también censales, hechas por el oficial judicial, los motivos de la falta de consigna y las noticias recogidas sobre la localización del destinatario [140; disp. att. 47].

Art. 149. Notificación por medio del servicio postal. Si no se hace prohibición expresa en la ley, la notificación puede practicarse también por medio del servicio postal.

En tal caso, el oficial judicial escribe la relación de notificación sobre el original y sobre la copia del acto, haciendo mención del Oficio postal por medio del cual expide la copia al destinatario en pliego certificado con acuse de recibo. Este último está ligado al original.

La notificación se perfecciona, por el sujeto notificante, al momento de la consigna del legajo al oficial judicial y, por el destinatario, al momento en que el mismo tiene el conocimiento jurídico del acto.

5. Las notificaciones tributarias en Luxemburgo

Cuando la Administración va a liquidar, separándose notablemente de la declaración y de ello deriva un aumento de cuota, debe informar al contribuyente con carácter previo, según el artículo 205, apartado 3 de la Ley General de los Impuestos. La jurisprudencia reconoce a esta obligación un carácter general, que no excluye más que los casos en que la rectificación no dará lugar a reclamación por parte del contribuyente⁵¹.

En la regulación luxemburguesa de la fase contenciosa ha influido la Sentencia PROCOLA del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 28 de septiembre de 1995⁵².

El plazo para presentar la reclamación contenciosa no cuenta el día de la notificación, pero incluye el día de la expiración del plazo. Expira el último día a las 24 horas. Según el artículo 245, apartado 2 de la Ley orgánica de las contribuciones, si es festivo, se prorroga al siguiente hábil.

Tal como dispone el artículo 256 de la Ley orgánica de las contribuciones, el plazo de presentación de una reclamación empieza a correr con la expiración del día en el que el aviso litigioso se ha enviado a su destinatario, a falta de envío, es determinante la fecha en la que el contribuyente ha tenido conocimiento de la decisión, o la fecha en la que la decisión se reputa haber sido puesta en su conocimiento.

En la práctica, esto se traduce en entrega formal ("signification") por medio de ujier, que expira el día de la entrega; notificación por carta certificada, que se reputa efectuada el tercer día después de la puesta en correo; notificación por carta —la más común—, el tercer día hábil que sigue a la entrega en correos. La jurisprudencia ha precisado que la fecha que figura en la decisión administrativa se presume que es la fecha de puesta en correo⁵³.

En lo que respecta a la notificación de la decisión del "Directeur des contributions", la práctica administrativa ha adoptado la notificación por carta certificada. La decisión podrá confirmar la liquidación recurrida ("avis confirmatif") o emitir una nueva modificándola ("bulle-

⁵¹ FONTANEAU, P.: Luxembourg, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).

⁵² Asunto 27/1994/474/555. En esta Sentencia se reprochaba al Conseil d'Etat una falta de independencia e imparcialidad, en la medida en que esta institución, por un lado, emitía informes sobre los proyectos de ley, y por otro lado, tenía que resolver en el seno de su Comité du contentieux, sobre las dificultades de la aplicación de estas mismas leyes. A raíz de la Sentencia Procola tuvo lugar la reforma de 1996.

⁵³ TA 17.06.1998, n° 10272.

tin rectificatif"). Esta decisión sustitutiva de la decisión recurrida se notificará al contribuyente. De conformidad con la ley, indicará la duración del plazo todavía disponible para presentar el recurso judicial, a contar desde la fecha de notificación.

En la fase judicial, el Tribunal administrativo emite una sentencia que es ejecutiva después de haber sido objeto de notificación por el secretario a las partes por carta certificada con acuse de recibo. Los plazos de recurso ante el Tribunal Administrativo corren a partir de esta notificación.

En el caso de litigios que afecten a la aplicación de las leyes relativas a los impuestos indirectos dan lugar a un contencioso civil. En la mayoría de los supuestos, el recurso al juez habrá estado precedido de una tentativa de arreglo amistoso. El recaudador ("Reveur") de los impuestos emite un título que debe hacer ejecutivo el juez de paz del cantón y ser entregado por el ujier.

6. Las notificaciones tributarias en los Países Bajos

En la fase de reclamación administrativa⁵⁴, en ciertos casos el plazo no corre más que a partir de la fecha efectiva de recepción de la imposición o de la decisión por el contribuyente. La jurisprudencia lo ha admitido cuando el contribuyente recibe la imposición o la decisión después del agotamiento del plazo de reclamación, y si este retraso se debe a una falta o negligencia de los servicios fiscales. Sin embargo, una demora debido al servicio de correos no retrasa el comienzo del plazo de reclamación.

Los contribuyentes pueden solicitar al inspector una prórroga del plazo de reclamación cuando circunstancias particulares les han impedido presentarla, por ejemplo, cuando funciona mal el servicio de correos.

La decisión del inspector, y eventualmente la imposición de sanciones, se comunicarán al contribuyente por carta certificada.

En la fase judicial, en la primera instancia, el contribuyente debe enviar su demanda al Tribunal en los dos meses siguientes después de la fecha de correos que figure en el aviso del inspector relativo a su reclamación o, si se trata de una imposición suplementaria, en los dos meses después de la fecha de la hoja de imposición. Si concurren circunstancias excepcionales, el contribuyente también puede solicitar al Presidente de la Cámara Fiscal un nuevo plazo, cuando no ha enviado su demanda a tiempo.

La apelación en casación debe presentarse ante el Tribunal de Apelación que ha pronunciado la sentencia en un plazo de dos meses siguientes a la notificación de esta última. La fecha a tomar en consideración es la del sello de correos.

El secretario envía la sentencia por carta certificada a las partes interesadas. Si el resultado final es una disminución de la imposición, el inspector lo notifica al contribuyente que, a presentación de este aviso, puede ser reembolsado por el exceso percibido.

⁵⁴ FONTANEAU, P.: Pays-Bas, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).

7. Las notificaciones tributarias en Portugal

El Código de Procedimiento y de Proceso Tributario recoge en su Subsección III la regulación aplicable a las notificaciones y citaciones.

Art. 35. Notificaciones y citaciones. Notificación es el acto por el cual se lleva un hecho a conocimiento de una persona o se llama a alguien a juicio.

La citación es el acto destinado a dar conocimiento al ejecutado de que se ha propuesto contra él determinada ejecución o a llamar a ésta, por primera vez, persona interesada.

Los “despachos” para ordenar citaciones o notificaciones pueden ser impresos y firmados por “precinto”.

Art. 36. Notificaciones en general. Los actos en materia tributaria que afecten a los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes sólo producen efectos en relación con estos cuando les sean válidamente notificados.

Las notificaciones contendrán siempre la decisión, sus fundamentos y los medios de defensa y el plazo para reaccionar contra el acto notificado, así como la indicación de la entidad que lo practica y si hizo o no uso de la delegación o subdelegación de competencias.

Constituye notificación la recepción por el interesado de copia del acta o consentimiento del acto al que asiste.

Art. 37. Comunicación o notificación insuficiente. Si la comunicación de la decisión en materia tributaria no contiene la fundamentación legalmente exigida, la indicación de los medios de reacción contra el acto notificado u otros requisitos exigidos por las leyes tributarias, el interesado puede, en treinta días o dentro del plazo para la reclamación, recurso o impugnación u otro medio judicial que quepa contra esta decisión, si es inferior, requerir la notificación de los requisitos que hayan sido omitidos o “a passagem” de certificado que los contenga, exenta de cualquier pago.

Si el interesado usa la facultad concedida en el número anterior, el plazo para la reclamación, recurso, impugnación u otro medio judicial, se cuenta a partir de la notificación o de la entrega de la certificación que haya sido requerida.

La presentación del requerimiento previsto en el número 1 puede ser probada por un duplicado del mismo, con el registro de entrada en el servicio que promueve la comunicación o notificación o por otro documento auténtico.

En caso de que el tribunal reconociese erróneo el medio de reacción contra el acto notificado indicado en la notificación, podrá ser todavía ejercido el medio de reacción adecuado en el plazo de treinta días a contar del “tránsito en el juzgado” de la decisión judicial.

Art. 38. Avisos y notificaciones por vía postal o telecomunicaciones “direccionadas” Las notificaciones son efectuadas obligatoriamente por carta certificada con acuse de recibo, siempre que tengan por objeto actos o decisiones susceptibles de alterar la situación tri-

butaria de los contribuyentes o la convocatoria para que asistan o participen en actos o diligencias.

A efectos de lo dispuesto en el número anterior, la comunicación de los servicios postales para "levantamiento" de carta certificada remitida por la administración fiscal debe contener siempre de forma clara la identificación del remitente.

Las notificaciones no comprendidas por el número 1 de este artículo se efectuarán por carta certificada.

Las liquidaciones de impuestos periódicos hechas en los plazos previstos en la ley serán comunicadas por simple vía postal.

Las notificaciones serán personales en los casos previstos en la ley o cuando la entidad que a ellas recurre lo entienda necesario.

A las notificaciones personales se aplican las reglas sobre la citación personal.

El funcionario que emita cualquier aviso o notificación, indicará su nombre y mencionará la identificación del procedimiento o proceso y el resumen de sus objetivos.

Las notificaciones referidas en los números 3 y 4 del presente artículo podrán ser efectuadas, en los términos del número anterior, por telefax o vía Internet, cuando la administración tributaria tenga conocimiento de la dirección de correo electrónico o número de telefax del destinatario de la notificación y pueda posteriormente confirmar el contenido del mensaje y el momento en que fue enviada.

Art. 39. Perfección de las notificaciones. Las notificaciones efectuadas en los términos del número 3 del artículo anterior se presumen hechas en el tercer día posterior al del registro o en el primer día hábil siguiente a ése, cuando ese día no sea hábil.

La presunción del número anterior sólo puede ser evitada por el destinatario cuando no le sea imputable el hecho de que la notificación ocurra en una fecha posterior a la presumida, debiendo a tal efecto la administración tributaria o el tribunal, con base en el requerimiento del interesado, requerir a correos información sobre la fecha efectiva de recepción.

Habiendo acuse de recibo, la notificación se considera efectuada en la fecha en que aquel fue firmado y se tiene por efectuada en la propia persona del destinatario, incluso cuando el aviso de recepción haya sido firmado por un tercero presente en el domicilio del contribuyente, presumiéndose en este caso que la carta fue oportunamente entregada al destinatario.

El distribuidor del servicio postal procederá a la notificación de las personas referidas en el número anterior por anotación del carnet de identidad o de otro documento oficial.

En caso de que el aviso de recepción sea devuelto o no fuese firmado por el destinatario, se negase a recibirlo o no se hiciese en el plazo previsto en el Reglamento de los Servicios Postales y no se comprobase que entre tanto el contribuyente comunicó el cambio de su

domicilio fiscal, la notificación se efectuará en los quince días siguientes a la devolución por nueva carta certificada con acuse de recibo, presumiéndose la notificación si la carta no hubiese sido recibida o “levantada” entregada, sin perjuicio de que el destinatario pueda probar justo impedimento o imposibilidad de comunicación del cambio de residencia en el plazo legal.

Cuando la notificación fuese efectuada por telefax o vía Internet, se presume que fue hecha en la fecha de emisión, sirviendo de prueba, respectivamente, la copia del aviso donde conste la mención de que el mensaje fue enviado con éxito, así como la fecha, hora y número de telefax del receptor o el extracto del mensaje efectuado por el funcionario, el cual será incluido en el proceso.

La presunción referida en el número anterior podrá ser evitada por la información del operador sobre el contenido y la fecha de emisión.

El acto de notificación será nulo en caso de falta de indicación del autor del acto y, en caso de que éste lo haya practicado en uso de delegación o subdelegación de competencias, de la calidad en que decide, de su sentido y de su fecha.

Art. 40. Notificaciones a los mandatarios. Las notificaciones a los interesados que tengan constituido mandatario se harán a la persona de éste en su oficina.

Cuando la notificación tenga como objetivo la práctica por el interesado de un acto personal, más allá de la notificación al mandatario, se enviará carta al propio interesado, indicando la fecha, el local y el motivo de la comparecencia.

Las notificaciones se harán por carta o aviso certificados, dirigidos al domicilio u oficina de los destinatarios, pudiendo estos ser notificados por el funcionario competente cuando se encuentren en el edificio del servicio o tribunal.

Art. 41. Notificación o citación de las personas “colectivas” o sociedades. Las personas colectivas y sociedades serán citadas o notificadas en la persona de uno de sus administradores o gerentes, en su sede, en la residencia de estos o en cualquier lugar en que se encuentren.

No pudiendo efectuarse en la persona del representante por no ser encontrado éste por el funcionario, la citación o notificación se realiza en la persona de cualquier empleado, capaz de transmitir los términos del acto, que se encuentre en el local donde normalmente funcione la administración de esa persona colectiva o sociedad.

Lo dispuesto en el número anterior no se aplica a la persona colectiva o sociedad que se encuentra en fase de liquidación o quiebra, caso en que la diligencia será efectuada en la persona del liquidador.

Art. 42. Notificación o citación del Estado, de las autonomías (“autarquías”) locales y de los servicios públicos.

Las notificaciones y citaciones de autarquía local u otra entidad de Derecho público se harán por carta certificada con acuse de recibo, dirigida a su presidente o miembro en que éste tenga delegada esa competencia.

Si el destinatario de la notificación o citación fuera un servicio público del Estado, la notificación o citación se hará en la persona de su presidente, director general o funcionario equiparado, salvo disposición legal en contrario.

Art. 43. Obligación de participación de domicilio. Los interesados que intervengan o puedan intervenir en cualesquiera procedimientos o procesos en los servicios de la administración tributaria o en los tribunales tributarios comunicarán en el plazo de veinte días, cualquier alteración de su domicilio o sede.

La falta de recepción de cualquier aviso o comunicación expedidos en los términos de los artículos anteriores, debido al no cumplimiento de lo dispuesto en el número 1, no es oponible a la administración tributaria, sin perjuicio de que la ley disponga lo relativo a la obligatoriedad de citación y de notificación y los términos por que deben ser efectuadas.

La comunicación referida en el número 1 sólo producirá efectos, sin perjuicio de la posibilidad legal de la administración tributaria de proceder oficiosamente a su rectificación si el interesado probase haber ya solicitado u obtenido la actualización fiscal del domicilio o sede.

8. Las notificaciones tributarias en el Reino Unido

En el Reino Unido está abierto un proceso de revisión normativa. La intervención del Gobierno en esta materia se justifica con argumentos como el siguiente: la legislación administrativa es la pieza de construcción fundamental del cumplimiento fiscal, por ello es necesario hacer especial referencia a las disposiciones sobre gestión relativas a los derechos y obligaciones de los contribuyentes y la Administración tributaria y Aduanera (HM Revenue & Customs- Servicio de Rentas y Aduanas; en adelante, HMRC). Las nuevas disposiciones deben ser fáciles de entender para los contribuyentes y de fácil manejo para el HMRC a la hora de aplicarlas.

El Informe previo a los Presupuestos de 2005 ya anunció que el HMRC revisaría las reglas administrativas y desarrollaría un nuevo marco normativo, reagrupando las normas de los principales tributos. En febrero y marzo de 2006 se consultó a los contribuyentes, a sus asesores y al personal de la administración con experiencia en el funcionamiento del sistema. A partir de un estudio del HMRC, titulado "Developing a New Management Act", que ha visto la luz en noviembre de 2006⁵⁵, se propone un nuevo articulado en el texto "Administration of Taxes - Draft Clauses", de la misma fecha.

⁵⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/nma/index.htm>

La Parte 4 del estudio resume todos los posibles cambios apuntados en el mismo. El segundo cambio se refiere a la forma de las notificaciones. Se analiza la opción de otorgar a la Administración una competencia general para prescribir la forma y la naturaleza de las notificaciones y declaraciones en la legislación "primaria", llevando las reglas detalladas para los impuestos directos a legislación "secundaria" (de manera similar a lo que ocurre con el IVA).

En el capítulo 3, relativo al procedimiento, el artículo 39 referido a las notificaciones ("notices"), dispone lo siguiente:

- (1) Los "Commissioners" pueden regular
 - (a) la forma de la notificación;
 - (b) la información que debe contener;
 - (c) la manera en que debe practicarse.
- (2) Los "Commissioners" pueden solicitar la provisión de información según el apartado (1) (b) sólo piensan que la información es probable que sea necesaria o útil.
 - (a) para identificar a la persona que realiza la notificación,
 - (b) para facilitar la comunicación entre el HMRC y esa persona,
 - (c) establecer si, y cuando, la persona está obligada a dar la notificación,
 - (d) establecer la validez de la notificación,
 - (e) verificar la información dada en la notificación,
 - (f) permitir que la información dada en la notificación sea contrastada con otra información para contrastar su consistencia, o
 - (g) para identificar riesgos o fraude.
- (3) En este precepto "notice" significa notificación (o "notification") en el sentido de esta Parte.

La cláusula 41 propuesta: Notificación⁵⁶

- (1) Los "Commissioners" podrán mediante notificación por escrito requerir a una persona para que presente una declaración relativa a:
 - (a) el impuesto sobre la renta,

⁵⁶ Origin: sections 8(1), 12AA (1) TMA, paragraph 3 of Schedule 18 of FA 1998, paragraph 2 of Schedule 11, VATA. Part 1 – NOTIFICATION AND REGISTRATION 1. This Part sets out the requirement on persons to notify HMRC when they are liable to income tax, capital gains tax or corporation tax, or liable to be registered for VAT, and the relevant time limits. Chapter 2 also sets out HMRC's obligations when persons are liable or eligible to be registered for VAT.

- (b) el impuesto sobre las ganancias de capital, o
- (c) el impuesto sobre sociedades.
- (2) Una notificación relacionada con el impuesto sobre la renta o con el impuesto sobre las ganancias de capital debe especificar el año fiscal a que se refiere.
- (3) Una notificación relacionada con el impuesto sobre sociedades debe especificar el período a que se refiere.
- (4) Los “Commissioners” podrán regular qué personas han de presentar declaración del IVA.

Este precepto separa los diferentes tributos para una mayor claridad, pero mantiene el enfoque actual de la legislación aplicable a la notificación del requerimiento de completar las declaraciones. El apartado (4) se asemeja al párrafo 2 de la “Schedule 11 VAT Act de 1994” que establece que el HMRC puede regular en qué declaraciones ha de hacerse. Esto reúne y clarifica los poderes existentes que permiten al HMRC notificar requiriendo una declaración en todos estos impuestos. De este modo se consolidan los preceptos existentes y no se impone ninguna nueva obligación a los contribuyentes.

En la Parte 3, sobre las liquidaciones por el HMRC, la cláusula 72 propuesta atañe a la notificación⁵⁷:

- (1) El HMRC notificará a cualquier persona con respecto a la cual se haga una liquidación según lo contemplado en esta Parte.
- (2) Una notificación conforme al apartado (1) debe especificar:
 - (a) la fecha en la que se emite, y
 - (b) el período durante el cual puede reclamarse contra la liquidación.
- (3) Una notificación puede referirse a más de una liquidación; pero
 - (a) una notificación no puede referirse a liquidaciones con respecto a más de una persona, y
 - (b) una notificación relativa a más de una liquidación debe incluir una previsión para cada tributo y período.

Este apartado (3) introduce una nueva provisión que permite al HMRC notificar más de una liquidación en una sola notificación. Ésta es una práctica frecuente del HMRC en relación con las liquidaciones del IVA, pero no en las liquidaciones de los impuestos directos. Por el momento no hay planes específicos para emitir notificaciones que comprendan más

⁵⁷ Origins: sections 28C(2) 30A(3) TMA, paragraphs 36(4) 37(3) 47(1) of Schedule 18, FA1998, sections 73(1) (part) (2) (part) 78(1) (part) 80(4A) (part) VATA.

de una liquidación por impuesto directo, pero con el Nuevo precepto, se dota al HMRC con la flexibilidad necesaria para hacerlo en el futuro.

La cláusula 88 trata de las notificaciones ("Service of documents") por el HMRC. Por el momento, su tenor literal está todavía por perfilar; pues solo se dice lo siguiente: "Cualquier documento requerido por o que tenga que entregar el HMRC a una persona puede...". La idea es que este precepto contenga una disposición genérica para notificar documentos a personas, reemplazando los varios artículos existentes, por ejemplo, la "section 115 de la Tax Management Act o la section 98 de la VAT Act".

Por el momento, en cuanto a las reclamaciones, cabe señalar que en la actualidad deben efectuarse en los treinta días siguientes a la notificación de la liquidación⁵⁸.

⁵⁸ FONTANEAU, P.: Grande Bretagne, *Collection Fiscalité Européenne* (puestas al día sucesivas).



DOCUMENTO

■ **Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

El Proyecto de Reglamento desarrolla la Ley 36/2006, modificando otras normas de rango reglamentario y alterando también el contenido del RD 1777/2004, de 30 de julio, que incluye el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Su técnica legislativa es peculiar en la medida en que, a través de un Anexo, incluye el Reglamento de Procedimiento Amistoso en materia de imposición directa, largamente demandado, cubriéndose de esta manera un vacío normativo.

Disposición Adicional Primera. Cotizaciones a la Seguridad Social consideradas como un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La primera destinada a calificar como impuesto análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, a las cotizaciones sociales siempre que reúnan los requisitos de estar afectadas a un sistema provisional público y que en el Estado en que se apliquen no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto español sobre la renta.

Esta Disposición, aparte de ser una confesión de la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social, lo cual puede tener importantes consecuencias en el futuro, es expresión del concepto amplio de "impuesto análogo". Decíamos en nuestro Informe al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude que una de las ventajas de la Ley es que hace referencia al polémico término de *impuesto extranjero idéntico o análogo*, o de *naturaleza idéntica o análoga*. Se trata de un concepto que se emplea en el artículo 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual regula el régimen de exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participacio-

nes de entidades no residentes. Decíamos entonces que resulta muy aprovechable la referencia al *impuesto análogo*, aunque la misma debería hacerse en sede del art. 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude viene a resolver algunas dudas que planteaba el concepto de “impuesto análogo” con relación, por ejemplo, a la exención internacional en la imposición de dividendos. Así, por ejemplo, en lo relativo a si resulta imprescindible para que el impuesto se catalogue como “de naturaleza idéntica o análoga” que se utilice la renta como base de aplicación del gravamen, la DGT en respuesta a Consulta de 24 de junio de 2002, ya había defendido que se considera “impuesto análogo” el que tenga por finalidad gravar la renta obtenida por la entidad participada, aun cuando la medición de esa renta sea a través de métodos indiciarios, “sin necesidad de que sea necesario una equiparación, en términos de tributación efectiva, con la que hubiere soportado en España”. En coherencia con ello la Ley 36/2006 empleaba un criterio finalista, que ya estaba presente en el art. 21 del TR de la LIS; no es exclusivamente un impuesto análogo aquel que se configura como de carácter personal sobre la totalidad de la renta percibida por el sujeto, sino también un impuesto indiciario alejado de la naturaleza personal del Impuesto sobre Sociedades, lo que parece acertado.

Por ello resulta acertado incluir dentro de los impuestos análogos estas cotizaciones, aunque la referencia a que no exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF español debería hacerse a un impuesto de carácter sintético y base personal como el español, aun cuando reconozcamos que esta definición resulta difícil de sostener tras la introducción de la modalidad de impuesto dual que supuso la Ley 35/2006.

Disposición Adicional Segunda. Limitaciones en el intercambio de información tributaria

A los efectos del apartado 3 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre y en coherencia con las directrices del OCDE se entiende como negativa al intercambio de información, no sólo la ausencia de un compromiso a través de una cláusula basada en el art. 26 del Modelo OCDE, sino también situaciones reconducibles a la *praxis*, como la negativa a la aportación de información, al aportación de una información distinta de la requerida o la aportación de una información que no permita, objetivamente, conocer la información fiscal. Se habla también de que se equipara a esta negativa el retraso por más de seis meses en aportar la información requerida. Si por un lado, parece lógico que se equipare a la negativa a aportar información la no aportación de información en un plazo determinado, por otro creemos que debería especificarse que este retraso debe incluirse en el marco de una serie de hechos concluyentes que permitan deducir que el Estado requerido no va a aportar la información y no que se trata de situaciones que, simplemente, retrasan el cumplimiento de la aportación de información pero no evitan que esa información se esté aportando y se está aportando en condiciones satisfactorias para el Estado que la requiere.

Disposición Adicional Cuarta. Aceptación de garantías distintas del aval o certificado de seguro de crédito de caución.

Sorprendentemente se incluyen en esta norma las disposiciones relativas a las aportaciones distintas del aval o certificado de caución en los aplazamientos o fraccionamientos de

deudas tributarias. No existen grandes novedades, aparte de la fijación del límite de 3.000 euros para aportar como garantía la fianza personal y solidaria siempre y cuando el Ministro de Economía y Hacienda no establezca una cuantía máxima distinta.

Lo criticable es que este límite de los 3.000 euros no compute atendiendo, como sería lógico, al importe de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se insta, sino añadiendo el importe de cualquier otra deuda respecto a la cual se haya solicitado el aplazamiento y no se haya resuelto y el importe de los vencimientos pendientes de ingreso por deudas aplazadas y fraccionadas.

Decimos que es criticable esta medida porque la aportación de fianza personal y solidaria como garantía debe estar en función de unos datos; sobre todo la cuantía comparativamente baja de la deuda cuyo aplazamiento se pide. Las otras magnitudes que se suman no deben computar a estos efectos. La existencia de vencimientos pendientes de ingreso por deudas aplazadas y fraccionadas podrá, en su caso, ser motivo de denegación del fraccionamiento por el comportamiento del deudor; pero la cuantía de estas deudas no debe computar en el límite cuantitativo que permite acceder a la aportación como garantía de la fianza personal y solidaria.

Por otro lado, el que existan deudas respecto a las cuales se haya solicitado el aplazamiento y fraccionamiento y no se haya resuelto, es una circunstancia ajena a la voluntad de quien modifica el aplazamiento. Para AEDAF, debe modificarse esta previsión y fijar como límite para aportar como garantía la fianza personal y solidaria de contribuyentes el importe de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita.

Disposición Adicional Quinta. Revocación del número de identificación fiscal.

Se concretan las causas de revocación del NIF, medida prevista en la Ley 36/2006. Ye en nuestro Informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, AEDAF criticó la forma en que se establecía la revocación del NIF, auténtica sanción impropia, con unas consecuencias extremadamente graves, pues en determinadas ocasiones tal revocación puede suponer un auténtica *muerte civil económica* para los sujetos.

Recordemos que las *sanciones impropias* son una especie del género *sanciones anómalas*, que incluiría tanto las sanciones impropias como las atípicas y éstas son, simple y llanamente, esas consecuencias represivas que no aparecen ligadas a un hecho legalmente tipificado o suficientemente tipificado. No es necesario insistir en que este tipo de sanciones vulneran las exigencias de tipicidad y, por tanto, son inconstitucionales por atentar contra las exigencias de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes (*lex certa*).

En el supuesto de sanciones impropias, la función represiva es *derivada* pero no *prioritaria*, por ser una consecuencia de la norma, de la que se desprende una desventaja. Aunque la imposición de una sanción impropia aparece ligada a la verificación de una determinada conducta del obligado tributario, no es una sanción, al menos como parte integrante del derecho sancionador represivo. El legislador no reputa tales medidas como sanciones, lo

que vulnera la tipicidad y la seguridad jurídica, porque frecuentemente no existe certeza en cuanto su aplicación, de manera que el mismo supuesto de hecho puede ser merecedor en unos casos y en otros no de los efectos de la sanción impropia. Además, y precisamente porque carecen de la condición de sanciones en sentido estricto, las sanciones impropias no se rigen por tanto, por los principios de culpabilidad y personalidad.

Y no se respeta la tipicidad en la regulación de una sanción tan importante como la revocación del NIF, cuando todo su régimen se remite al reglamento.

Al margen de esta crítica, la concreción que hace el Proyecto de Reglamento, de las causas de revocación del NIF (que se hayan declarado actividades falsa o un domicilio falso, o que el mismo capital haya dado lugar a la constitución de diversas sociedades, parecen correctas. No tanto la causa “que no se haya iniciado la actividad” pues parece obvio que es necesario atribuir al contribuyente la posibilidad de acreditar que tal falta de inicio fue debida a motivaciones ajenas a su voluntad. Así, a juicio de AEDAF, lo debería reconocer el Proyecto de Reglamento.

Disposición Final Primera que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones.

Se trata de una serie de modificaciones en el régimen reglamentario de las amortizaciones que traen causa en los cambios introducidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional.

La normativa reglamentaria en materia de amortizaciones hace aclaraciones necesarias (amortización elemento por elemento), definiciones (concepto de instalaciones técnicas, vida útil, especialmente en materia de intangibles, y mantiene regímenes como el de relativa libertad en la fijación de los coeficientes de amortización con el límite del doble de los coeficientes máximos en los bienes usados cuando se conozca el precio de adquisición. Pero llama la atención que no se desarrollen ni siquiera mínimamente los aspectos procedimentales de la posibilidad de que el contribuyente proponga un valor al bien usado.

Capítulo V. Operaciones vinculadas

El desarrollo del nuevo régimen de operaciones vinculadas era uno de los aspectos más esperados del presente texto normativo. AEADF ya se había pronunciado extensamente en su informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude sobre las novedades respecto a las operaciones vinculadas. Valorábamos las obligaciones de documentación, aunque criticábamos que un aspecto tan importante del nuevo régimen de las operaciones vinculadas de remitiese a la norma reglamentaria. Se espera que el Reglamento aclare los términos de estas obligaciones de documentación y que aporte seguridad jurídica. No obstante, como veremos a continuación, con frecuencia esa seguridad brilla por su ausencia. Así.

Artículo 16. Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.

La fijación del *análisis de comparabilidad* está plagada de indefiniciones. Así el criterio fundamental para la comparación es el carácter equiparable de las operaciones y las reglas de *equiparabilidad* son absolutamente indefinidas, como *las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas o los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones*, o incluso algunas obviedades perfectamente prescindibles, en tanto pueden cerrar el paso a interpretaciones más abiertas, como la contenida en el art. 16,3, según el cual “dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas”. Se echa de menos, por tanto, una mayor concreción de los términos de la definición del *análisis de comparabilidad*.

Artículo 18. En cuanto el contenido específico de la obligación de documentación conlleva que la relación documental a exigir fuese más concreta, dadas las importantes consecuencias que conlleva su incumplimiento.

Por el contrario la relación es abierta e indeterminada, pues, junto con la documentación específica que se exige se dice que la misma “dependerá de la complejidad y volumen de las operaciones”, y que la obligación documental se establece “sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones”.

Dicho esto la documentación se divide en dos grupos; documentación del grupo y documentación individual del obligado.

Artículos 18 y 19. Llama la atención que los requisitos documentales que se exigen consistan en una sucesión deslavaza y sin hilván de una serie de documentos, probablemente con la voluntad de incluir todos aquellos que “pudieran interesar a la Hacienda Pública”, sin ningún tipo de justificación o hilo conductor; y con claras lagunas en cuanto a la claridad del contenido de la obligación. Así, por ejemplo, se deben incluir las funciones ejercidas y los riesgos asumidos “en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas”, sin aclarar cuando afectan, dejando también esa afectación a la libre apreciación de la Administración, en lo relativo a patentes, marcas y nombres comerciales.

También es demasiado inconcreta la obligación de efectuar una descripción en materia de política de grupo, ya que se exige que esta descripción “justifique su adecuación al principio de libre competencia”.

Y además se observan situaciones en las cuales el principio de proporcionalidad, esencial en la ordenación de la exigencia de obligaciones formales, puede verse en entredicho. El principio de proporcionalidad ha sido mencionado por el Tribunal Constitucional, diciendo que el mismo consiste en una *relación ponderada de medios a fines* (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, “la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que “proporcionalidad”, en sentido estricto supone ponderar los beneficios deri-

vados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano. No se interviene de forma moderada cuando se exigen documentos que la Administración puede conocer como la “relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario”.

Pero sobre todo resulta criticable la exención que establece el art. 18,3 de las obligaciones documentales para ciertas operaciones (realizadas entre entidades que se integran en un mismo grupo, realizadas entre sus miembros por agrupaciones de interés económico...). Estas excepciones debían haberse previsto expresamente en la ley, en tanto eximir de las mismas supone fijar el contenido de una prestación personal de carácter público (art. 31,3 de la Constitución). Si no se ha hecho así el Reglamento no tiene rango para hacerlo.

Artículo 18,5: Constituye uno de los aspectos más criticables y donde la AEDAF aprecia una verdadera deslegalización. En efecto, el art. 16, 2 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, reformado por la Ley 36/2006, de prevención del fraude, dispone que *“las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”*. Se implanta, por tanto, una obligación tributaria de aportación de información *por captación*. Esto es, la Administración captará esos datos a través de específicos procedimientos de comprobación. Sin embargo, lo que hace el Proyecto de Reglamento en su artículo 18,5 es mutar ese tipo de colaboración al decir que “el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos en que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda”, implantando una obligación de colaborar en la modalidad de “suministro”. Se prevé por tanto, la posibilidad de que una Orden Ministerial implante la obligación de suministrar periódicamente los datos relativos a las operaciones vinculadas. Y las obligaciones de colaboración con la Hacienda Pública por suministro son prestaciones personales de carácter público que, como señala el art. 31, 3 de la Constitución, sólo pueden establecerse por medio de ley. Este precepto deslegaliza el contenido de la Ley de Prevención del Fraude al cambiar la previsión de *una obligación por captación* en una obligación de colaboración *por suministro*, resultando nulo de pleno derecho. Pudiendo además tener visos de inconstitucionalidad, al concebir una prestación personal de carácter público por vía reglamentaria.

Artículo 20. Obligación de documentación del obligado tributario.

Este precepto resulta clave al fijar el nivel de documentación que se va a exigir a los obligados tributarios, pues parecía obvio eximir de estas obligaciones a ciertos contribuyentes, en especial a ciertas personas físicas y pequeñas y medianas empresas.

La primera de las críticas es que el núcleo de la obligación de documentación, cuyo incumplimiento va a suponer la imposición de las sanciones previstas en la Ley 36/2006 va a ser la elaboración del llamado “análisis de comparabilidad” caracterizado por una enorme inconcreción- No se concreta tampoco (lo que supone dotar a la Administración de un

grado excesivo de discrecionalidad para determinar si se han cumplido o no la exigencia de llevanza de documentación) cuándo las operaciones vinculadas que realiza el sujeto se encuentran estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua a efectos de permitir que las obligaciones de documentación se refieran al conjunto de las operaciones.

Pero, como se dijo, lo más destacable de este precepto, por ser lo más esperado, es la *flexibilización* de la obligación de documentación para ciertos sujetos, en concreto, para personas físicas y entidades de reducida dimensión de las previstas en el art. 108 del TR de la Ley del IS. Esa suavización consiste en limitar el contenido de la obligación de llevanza de documentación a justificar el método de valoración elegido e incluir cualquier otra información, además de la identificación de las personas con las que se realiza la operación vinculada. Lo más importantes es que, a estos sujetos, se les exige de elaborar el *análisis de comparabilidad*, lo cual merece una valoración aceptable y positiva.

Pero quizás lo más criticable es que esta exención no se aplica en el supuesto de que intervengan personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjunta entre todos ellos tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social. Se pretende, como viene ocurriendo recientemente (por ejemplo, creación de la retención del 1 por 100 en operaciones con ciertas personas sujetas al régimen de operaciones vinculadas) reforzar las obligaciones de información en operaciones con sujetos en régimen de estimación por módulos y, de nuevo vemos un ensañamiento respecto a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva por módulos.

Vuelve a estar presente aquí (como dijimos respecto a la nueva retención creada por la Ley 36/2006 en nuestro informe sobre el Proyecto de Ley de la misma), esa tendencia a identificar actividades en régimen de estimación objetiva en signos, índices o módulos, con fraude, que trae causa en el precedente que supuso, en su momento, el Borrador del Plan de Lucha contra el fraude, aunque el embate contra los regímenes objetivos ya venía de atrás.

Pero puede hablarse de fraude en los casos en que se aplica el régimen cuando no se reúnen los requisitos para hacerlo o se aplica el régimen sin que exista actividad económica real. Pero si no existe actividad económica real, el fraude no se encuentra en la utilización del régimen de estimación objetiva sino en la actividad ilícita a la que se quiere dar cobertura. Es ese ilícito el que debe perseguir el ordenamiento y la Administración, evitando el blanqueo de dinero a través de esta creación artificial de empresas fantasma, y no cubriendo con el velo de la sospecha a todas las actividades que, en una opción legítima, prefieren no tributar de acuerdo con los verdaderos ingresos y gastos obtenidos, sino a través de esta renta presunta, en aras a evitar mayores cargas impositivas indirectas. También otro de los fraudes que se suelen citar como consustanciales al sistema de módulos es que el mismo es un caldo de cultivo idóneo para la emisión y utilización de facturas falsas. Lo mismo ocurre con las posibilidades de uso de facturas falsas en el régimen de estimación objetiva. Frente a las facturas falsas el vigente ordenamiento tributario configura una serie

de reacciones muy importantes, empezando por tenerlas en cuenta para configurar una infracción tributaria como grave. En concreto, determina la concurrencia de medios fraudulentos, según el artículo 184,3, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción. Y la concurrencia de medios fraudulentos determina, a su vez, que la infracción sea muy grave (por ejemplo, si ésta consiste en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, art. 191, 4) o que no sea leve en el supuesto de obtención indebida de devoluciones -art. 193,2-. El art. 12 del RD 2063/2004 de 15 de octubre, determina cómo se calcula la incidencia de la utilización de facturas falsas a efectos de graduar las sanciones. Al tiempo, la existencia de facturas falsas se erige en instrumento o medio necesario para la consumación de delitos contra la Hacienda Pública. Por tanto, las facturas falsas tienen relevancia, mucho más allá de que eventualmente puedan emitirse en el ámbito de las actividades en módulos.

Lo que no cabe hacer es llenar el ordenamiento con excepciones que introducen sanciones impropias en forma de desventajas comparativas para todos los sujetos que realizan actividades en régimen de estimación objetiva por módulos.

Artículo 21. Comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

En tanto una de las novedades que introduce la Ley 36/2006 es la obligación de los particulares de declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas, también se abre de que la Administración compruebe el valor declarado, a través del mecanismo de la comprobación de valores.

Sin embargo el mecanismo procedimental de comprobación que introduce el Proyecto de Reglamento es criticable. Creemos que no tiene sentido ni prever un acta distinta para regularizar el valor de mercado ni desmembrar el procedimiento con una liquidación provisional derivada de la comprobación del valor de mercado.

Por otro lado, y aunque resulte acertado notificar la liquidación provisional dictada a las demás personas o entidades vinculadas, parece que condicionar el recurso a que esas personas o entidades lo planteen de forma conjunta puede poner en tela de juicio el derecho a la tutela judicial efectiva, sobre todo cuando existe el mecanismo de la acumulación, que podría establecerse con carácter obligatorio para la entidad competente para resolver el recurso.

Además, consideramos que debería suprimirse la previsión del archivo de las actuaciones en el supuesto de que las partes interesadas, por no existir acuerdo, simultaneen ambas vías de revisión y se les requiera para que opten de forma conjunta por una u otra vía, o cuando las partes no se pongan de acuerdo para acudir a la tasación pericial contradictoria cuando sea posible promoverla y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o formulado recurso. Debe suprimirse porque constituye un exceso de legalidad y, además, teniendo en cuenta el efecto de la nueva notificación por depósito en la secretaría ante el tribunal-económico administrativo prevista en el art. 234,3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Esta obligación de recurso conjunto se justifica por la posibilidad de que alguna de las entidades recurra, logrando la modificación del valor de mercado fijado por la Administración y otra entidad no lo haga, deviniendo firme para ella la liquidación. Pero esta situación se solventaría potenciando el recurso a la categoría de la revocación, prevista en el art. 219 de la Ley General Tributaria, obligando a revocar cuando la liquidación de una de las partes intervinientes en la operación vinculada resulte firme y otra, previo recurso, haya visto alterado el valor declarado por la Administración.

Tampoco queda muy claro en el texto de este precepto cómo se cohonestan las facultades administrativas previstas en los artículos 16,4 y 57 de la LGT a efectos de la determinación del valor normal de mercado cuándo entre en juego la comprobación de valores prevista en la misma, ni porqué se exige que las partes nombren obligatoriamente un perito de común acuerdo.

A juicio de AEDAF también debería ser objeto de aclaración la previsión de que si se promueve tasación pericial contradictoria, una vez finalizada ésta las demás personas o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación. Se exige aclarar contra qué liquidación; o lo que es lo mismo; si a esa liquidación inicial a la que se hace referencia es el valor inicial o el declarado ahora nulo por la tasación pericial contradictoria.

Unido a ello, hay que señalar la existencia de algún precepto que incluye una verdadera obviedad, como la de afirmar que para la práctica de la liquidación, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el art. 142 de la Ley 58/2003, cuando es obvio que la Administración en todas sus actuaciones dispone de las mentadas facultades.

Artículo 21, bis. El Ajuste Secundario.

El ajuste secundario es otra de las grandes novedades que, en materia de operaciones vinculadas, introduce la Ley 36/2006, y se refiere a la naturaleza que se atribuye a la cuantía que constituye la diferencia entre el valor declarado y el valor comprobado por la Administración.

Conviene recordar que la propia Ley 36/2006 introdujo una previsión que disponía que, cuando la diferencia entre valor declarado y valor comprobado fuese a favor del socio, la parte de renta que se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la naturaleza de dividendo. La Ley adopta la teoría del dividendo encubierto pero sólo en lo que corresponda al porcentaje de participación del socio en la entidad, guardando silencio respecto a la parte que no se corresponda con ese porcentaje, por lo que la voluntad de la ley parece ser la de que esa cuantía no tribute, pues estos silencios de la ley no son técnicamente lagunas fuera de ordenación (*planwidrige* en la doctrina alemana) que legitimen una extensión analógica ni una interpretación que lleve a crear una obligación tributaria que la ley no ha previsto).

Sin embargo, el Proyecto de Reglamento señala que la parte de renta del socio que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de

renta para la entidad y de la liberalidad para el socio o partícipe. Esta calificación como liberalidad es una interpretación que lleva a crear el presupuesto de una obligación tributaria que la ley no ha previsto expresamente y debe suprimirse en el Proyecto de Reglamento que estamos tratando.

Pero lo más censurable no es esta incorrecta tipificación de un presupuesto no previsto en la ley, sino que el propio reglamento no hace una correcta tipificación, pues deja abierta la posibilidad de que la Administración modifique esta naturaleza de liberalidad e, incluso, la de dividendo encubierto, al decir que la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido podrá ser distinta de la prevista con anterioridad. Ello supone dejar abierta la posibilidad de una calificación distinta, y hacerlo por vía reglamentaria, con la consiguiente dosis de desigualdad.

Tampoco se entiende que en el caso de partícipes en la operación que sena no residentes la diferencia entre el valor declarado y el comprobado se calificará, en todo caso, como ganancia de capital.

Artículos 22 y siguientes. Acuerdos previos de valoración.

Entre las novedades más importantes en materia de procedimientos de acuerdos previos de valoración destaca el hecho de que se unifiquen las reglas procedimentales de los acuerdos previos de valoración en operaciones vinculadas, los acuerdos de repartos de costes y la propuesta de una ratio diferente a la de 3 en supuestos de subcapitalización.

Siendo esto plausible, también lo es que se condicione el inicio del procedimiento a que todas las partes intervinientes estén de acuerdo en dicha iniciación, aunque se entiende menos que este razonable requisito se exija sólo en el procedimiento de valoración previa de operaciones vinculadas y no en los de acuerdos de reparto de costes o fijación de una ratio diferente en la subcapitalización.

Menos positivo es que la regulación de estos cauces procedimentales incluya, como viene siendo habitual, la que exija de que se formalicen por parte del obligado tributario trámites inútiles o escasamente relevantes, como la identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración. Se trata de una información escasamente relevante para la aprobación del acuerdo que se solicita, entre otra cosa, porque la aprobación de tales acuerdos no afectará a las operaciones. AEDAF considera que la solicitud de incluir esta información debería suprimirse.

En cuanto al procedimiento de propuesta de un coeficiente de endeudamiento distinto del previsto en el art. 20, I del TR de la Ley del I.S., también hay que formular algunas objeciones:

Por ejemplo, deberían aclararse las pruebas de cómo se acredita el endeudamiento que, con relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiera podido obtener en condiciones normales de mercado. Debería afirmarse que esto se puede acreditar con un informe de una entidad financiera.

También merecen críticas las causas de inadmisión a trámite de la solicitud; sobre todo por el carácter abierto de la redacción contenida en el art. 22,7 del TR de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades, cuando dice que se podrá inadmitir por “cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada”. Se está otorgando una facultad discrecional a la Administración para inadmitir. Debe suprimirse este motivo como algún otro carente de justificación como “que se considere que no hay riesgo de doble imposición”. La existencia o no de doble imposición jurídica no es algo que haya que “considerar” sino que habrá que acreditar en cada caso concreto.

También resulta objeto de crítica que, cuando estos acuerdos no se hayan resuelto en el plazo de seis meses, se haya quebrado la regla del silencio positivo que parecía asentada con generalidad en todos los procedimientos que desarrolla este Proyecto de Real Decreto.

Debemos criticar de nuevo que se implementen limitaciones a la recurribilidad. El art. 26 insiste en una regla que se está consolidando a partir de la limitación a la recurribilidad de las contestaciones a consultas y es la de expandir injustificadamente el concepto de acto de trámite; tampoco se considera que la resolución que ponga fin al procedimiento de solitud de alguno de estos acuerdos o el acto presunto desestimatorio “no serán recurribles”, sin perjuicio de los recursos y liquidaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse. Se debe criticar esta medida porque la resolución que pone fin al procedimiento de reconocimiento de alguno de estos acuerdos es una acto que declara o deniega un derecho. Por tanto, negar su recurribilidad supone un injustificado retraso en el acceso a la vía de recursos.

Sobre todo porque no existen argumentos para rechazar que estos acuerdos puedan no ser recurribles en vía económico-administrativa.

De acuerdo con el art. 227.1 de la LGT la reclamación económico-administrativa es admisible, en relación con las materias recogidas en el art. 226 de dicha Ley, ya citadas, contra los siguientes actos:

- a) Aquellos que de forma provisional o definitiva reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Y los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Y estos acuerdos reconocen o deniegan un derecho.

Debemos criticar también en el **art. 28** el nuevo aumento de las obligaciones formales que supone aportar documentos con datos que la Administración conoce o puede conocer, como la prevista en el art. 28 b, que exige comunicar “precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo”.

Artículo 29. Modificación del acuerdo previo de valoración.

De nuevo parece que se huye del sistema más razonable de la solicitud conjunta, y se establece la carga a favor del solicitante de probar que las demás personas o entidades vincu-

ladas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación y que conocen además la justificación y la modificación que a tenor de dicha valoración resulta procedente. Esta misma regla se reitera en la solicitud de prórroga de los acuerdos prevista en el art. 29 b.

El párrafo 7 dispone que los acuerdos de la modificación se retrotraen al momento de la solicitud. Cabría plantearse por qué no se refieren las consecuencias de esa modificación al momento de la aprobación. Las consecuencias pueden ser perturbadoras. Así esta forma de proceder puede suponer que la Administración aplicó correctamente unos criterios de valoración de una operación vinculada y que estos podrían verse alterados retroactivamente porque el instante en que se aplicaron correctamente coincidía con la solicitud de un acuerdo de modificación. Ningún contribuyente debe tener expectativas de modificar criterios aplicados correctamente de acuerdo con las reglas de valoración vigente, con la presentación de una simple solicitud. Supondría además que los efectos de vinculación para la Administración podría entenderse cesados con relación a una fecha anterior y es la de la simple solicitud del acuerdo.

El art. 29, Cuatre, 2, señala que cuando la Administración tributaria en el Curso de un procedimiento previo de valoración considere oportuno *someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias* que pudieran resultar afectadas. Convendría aclarar que efectos tiene ese *someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias*. Si esas otras Administraciones emiten un informe vinculante o simplemente realizan una comunicación o dictaminan sin afectar a la decisión final.

Artículo 43, 2. Sujeto obligado a realizar la comunicación. Órganos administrativos competentes.

Desarrolla la obligación de comunicación de opción pro el régimen especial de diferimiento del Capítulo VIII del Título VII del TR de la Ley del IS. Se establece con carácter general la obligación de comunicación exclusivamente en la persona del adquirente. Debería establecerse también la obligación del transmitente, pues el régimen de diferimiento beneficia inmediatamente al transmitente, al no poner de manifiesto plusvalías y éste tendrá el principal interés en esta comunicación.

Dieciocho. Se incluyen aquí aspectos procedimentales de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de tonelaje.

Artículo 51.1, f) Obliga a acreditar la previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques. Se debería, por razones de seguridad jurídica, señalar qué medios de acreditación se van a admitir.

Asimismo, se podrá recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques. Se está introduciendo una realidad extrajurídica, de muy difícil control, que en la práctica va a funcionar como un mecanismo para controlar y denegar el acceso al régimen especial. Debería reflexionarse sobre su mantenimiento.

Disposición final segunda. Modificación del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.

A la hora de regular el procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración Tributaria, dispone que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en los procedimientos previstos en los apartados 2 y 3 será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver; añadiendo que el cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida. La solución adoptada por el Proyecto de Reglamento puede traducirse en un aumento del plazo de que dispone la Administración. La cuestión del cómputo del tiempo que media entre el requerimiento para completar documentación y el momento en que efectivamente se complete y de su trascendencia en el plazo de resolución puede resolverse a través de la técnica de las dilaciones imputables al contribuyente.

Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.

Tres, 10. A la hora de regular las certificaciones de los consorcios o de los órganos administrativos correspondientes, se señala que una de las certificaciones que emitirán los consorcios será la relativa al carácter esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción, cuando no se aclara ni siquiera mínimamente los criterios que pueden determinar ese carácter esencial, dejando una facultad libérrima a la Administración.

Disposición Final Tercera. Modificación de Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944.

Artículo 177. Se desarrolla la obligación de los notarios de hacer constar en las escrituras que autoricen los medios de pago empleados. Sobre esta cuestión ya nos manifestamos en la AEDAF cuando decíamos “la disposición pretende reforzar el control de las transacciones efectuadas, especialmente las que tienen lugar en el ámbito inmobiliario, pero va a ser ineficaz puesto que será operativa cuando el pago se formalice a través de algún instrumento como el cheque, pero no va a impedir que, por ejemplo, se haga constar como medio de pago “pago en efectivo”, siendo en este caso imposible el control”. Esta imposibilidad se refleja en el desarrollo reglamentario, donde simplemente se dice que se mencionará “la circunstancia de que se libraron (los fondos) contra la entrega del importe en metálico”. El escaso contenido de este desarrollo pone de manifiesto la inutilidad práctica de esta previsión en el caso de transacciones en metálico.

Disposición Final Cuarta. Modificación del Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Desarrolla la remisión de los expedientes a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, por decisión exclusiva del Delegado o Director del Departamento, al haberse suprimido la audiencia previa y la posibilidad de presentar alegaciones. Aunque ello no es responsabilidad del Reglamento, la AEDAF no puede más que reiterar su oposición una medida, que ya hemos criticado en nuestro Informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, al decir que “A pesar de ello, esta audiencia previa merece una valoración positiva en tanto refuerza las posibilidades de defensa del contribuyente. La oportunidad de su previsión en la Ley General Tributaria de 2003, una vez que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública parece innegable, aunque en su momento el Tribunal Constitucional se pronunció de manera desafortunada en su sentencia de 18/2005 de 1 de febrero, ante un supuesto en que se ocultó al contribuyente la circunstancia de que el expediente se había remitido a la Fiscalía. El TC se limitó a afirmar en esta resolución, que es al juez a quien corresponde informar de la condición de imputado, pero ello no significa que en otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional de incidencia más colateral, como la sentencia 204/2004 de 18 noviembre, se dejase bien claro la importancia del trámite de audiencia”.

Disposición Final Séptima.

La AEDAF propone que el plazo a partir del cual se empiecen a exigir las obligaciones de documentación en operaciones vinculadas, previstas en el Proyecto de Reglamento, se incremente con relación a los tres meses previstos, fijándose como mínimo en seis meses.

Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa.

Como hemos dicho, el presente Proyecto de Reglamento contiene una Reglamento dentro de otro, pues su anexo desarrolla la llamada fase interna de los procedimientos amistosos, tanto en desarrollo del art. 25 del Modelo OCDE, como en desarrollo del Convenio 90/436/CEE de 23 de julio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

La primera valoración que hemos de hacer es positiva, porque positiva nos parece la previsión de este procedimiento, de cuya carencia adolecía nuestro ordenamiento jurídico. Como ya dijimos con ocasión de nuestro Informe respecto al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, “el procedimiento amistoso es una vía extremadamente útil para resolver cuestiones controvertidas relativas a la aplicación de los Convenios. La regulación que efectúa el art. 25 del Modelo OCDE prevé lo que podríamos llamar una “fase nacional” en el desarrollo del procedimiento amistoso, en la cual la iniciativa la tendrá el contribuyente que considera”, y esa fase interna no se regulaba hasta ahora y es plausible que ahora se haga. Sin embargo el contenido de este procedimiento tiene algunos puntos criticables que señalaremos a continuación.

Artículo 4. Legitimación. A la hora de tratar la legitimación, no se resuelve la cuestión de si la denegación de la iniciación puede ser controlada judicialmente, como parece

dar a entender la AN en sentencia de 14 de junio de 1999 y el TS en sentencia de 15 de abril de 2003.

Artículo 5. Plazo. Cuando se trata el plazo éste será el que establezca el respectivo Convenio “a partir del día siguiente de la notificación del acto de liquidación o equivalente”. El Proyecto de Reglamento opta por la solución de condicionar la iniciativa de este procedimiento a la existencia de un acto de liquidación. No es la solución más correcta, pues la aplicación contraria al contenido de un Convenio de Doble Imposición puede tener lugar con anterioridad a la adopción del acto de liquidación. Por ejemplo, con la adopción del acta inspectora. La Audiencia Nacional, en sentencia de 14 de junio de 1999, ha llegado incluso a defender que la una carta de la Agencia Tributaria informando de la tributación de plusvalías es suficiente para que se pueda instar la fase nacional del procedimiento amistoso. El Proyecto de Reglamento debería modificar este criterio.

Artículo 6,1. Solicitud. Se imponen algunas cargas excesivas al obligado que presente escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso. No se le puede exigir “identificar a la Administración tributaria extranjera competente” porque es excesivo imponer al sujeto la carga de averiguar si la aplicación del tributo que ha dado lugar a una supuesta vulneración del Convenio se debe al gobierno central a alguna entidad regional o municipal del otro Estado, en los casos en que este Estado no sea el de su residencia. No tiene sentido que haya que comprometerse a responder “lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración Tributaria y a tener a disposición de la Administración Tributaria la documentación relativa al caso”, pues esta es una obligación general de todo contribuyente, y la necesidad de su reiteración por escrito parece absurda.

Artículo 8,2. Admisión de inicio. La posibilidad de denegar el inicio del procedimiento amistoso “cuando se advierten indicios suficientes de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una imposición ajustada a Derecho en alguno de los Estados afectados” es demasiado inconcreta, teniendo en cuenta las consecuencias que acarrea su apreciación.

Artículo 11,2. Terminación del procedimiento. Al igual que nos pronunciábamos en nuestro Informe relativo al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, nos manifestamos en contra de que no se pueda interponer recurso alguno contra los acuerdos de terminación de la fase interna del procedimiento amistoso. Lo cual no merece una valoración positiva, en tanto el art. 25,1 del Modelo OCDE, seguido por la inmensa mayoría de los Convenios suscritos por España, atribuye al particular iniciativa para llegar a la adopción del acuerdo, permitiéndole someter “su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residentes o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional”, para que la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, haga lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso. Esta exclusión radical de la impugnación es, si cabe, más criticable, en tanto la solicitud del contribuyente de que se activen los procedimientos amistosos puede simultanearse con las vías internas de

impugnación. Lo mismo habría que decir de lo previsto en el art. 31, 3 respecto al procedimiento de aplicación del Convenio CE/90/436.

Artículo 12.1. Terminación por desistimiento del obligado tributario. No resulta lógico que la consecuencia del archivo de las actuaciones se derive exclusivamente del desistimiento del obligado tributario que haya iniciado la fase nacional de procedimiento amistoso, y no, por ejemplo, de la caducidad del mismo.

Artículo 13. Terminación mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición. El párrafo a) reitera algo que ya hemos criticado en nuestro informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude. Y es que se acordará no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable. Esta previsión es contraria a la filosofía general del Modelo OCDE, cuyo art. 25,2 *in fine* dispone que “el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estado contratantes”. Como es sabido, este inciso tiene como finalidad permitir que los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, que el acuerdo pueda tener efecto a pesar de dichos plazos. Esto es; que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso. El Reglamento podría haber resuelto esta cuestión, porque en la actualidad existen Convenios firmados por España en los que no se incluye esta frase del artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, y donde España sencillamente reconoce que no aplicará el procedimiento a actos firmes. El Reglamento debería disponer que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, cuando la aplicación del procedimiento se encuentre ante un acto firme, procederá la vía de la revocación del art. 219 de la Ley General Tributaria.

Artículo 15,3. Ejecución del acuerdo. Este precepto contenido en las disposiciones referidas a la ejecución de la resolución que dispone eliminar la doble imposición no hace referencia a las consecuencias de esta resolución sobre la liquidación previamente practicada ni a la posibilidad de que el acuerdo de eliminar la doble imposición haga surgir un derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Artículo 17,3. Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución. Este párrafo se refiere a las actuaciones a realizar por la Administración española cuando el procedimiento es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado. Por su alcance extraterritorial, al aplicación de esta previsión será muy limitada.

Artículo 18. Comunicación de la fecha de inicio del cómputo del período para acceder a la comisión consultiva. Entiende la AEDAF que, cuando el procedimiento amistoso se haya iniciado en el otro Estado, la comunicación que la autoridad española debe hacer a la otra Administración de la fecha de recepción de la documentación debe hacerse también al obligado que haya iniciado el procedimiento. Y ello porque dicha fecha es la de inicio del cómputo del período para poder acceder a la Comisión consultiva.

Artículo 21,2. Disposiciones generales. La consecuencia prevista en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE de que no se tramitará el procedimiento relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de empresas asociadas, cuando el obligado haya sido objeto de una sanción grave, debería haber sido objeto de transposición en una norma de rango legal para cumplir con las exigencias del principio de tipicidad, al tratarse de una sanción accesoria.

Artículo 25,2. Solicitud. Parece innecesario y poco justificado prever que las sanciones que se hayan impuesto con posterioridad a la solicitud de inicio deban comunicarse a la autoridad competente en el plazo perentorio de una mes, pues no parece lógico imponer conminativamente la carga de comunicar una sanción a la propia Administración.

Artículo 27. Fecha de inicio del cómputo de dos años. El cómputo del plazo de dos años para acudir a la segunda fase prevista en el Convenio 90/436/CEE puede iniciarse en la última de las dos fecha siguientes: o la fecha de la notificación del acto de liquidación, que debería ser la única fecha a tener en cuenta, o la fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la información y toda la documentación. La única fecha de la que existe certeza, y que debería ser la única a tenerse en cuenta, es la de notificación. El particular no tiene constancia de la fecha de recepción de la solicitud ni existen criterios para fijar esa fecha como cierta. En la práctica, puede servir para que la Administración retrase el instante en que va a empezar a contabilizarse el plazo en que la propia Administración del Estado debe proceder a constituir la Comisión Consultiva.

Artículo 30. Dictamen de la comisión consultiva. Igualmente, no existe certeza de cuál es la fecha inicial para el cómputo del plazo de 6 meses en el cual la Comisión Consultiva debe llegar a un acuerdo, de acuerdo con el art. 11 del Convenio CEE/90/436. Este *dies a quo* es el momento en que la comisión haya sido consultada y tal momento se define como aquel en que la misma *ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados*. El hacer gravitar este instante en el dato de haber recibido toda la documentación puede plantear el problema de cuándo se empieza a computar el plazo cuando la documentación no se ha recibido en su totalidad sino parcialmente, y a partir de que momento se entiende recibida toda la documentación, y quién determina si es toda o no ¿la propia Comisión?. Sería necesario fijar algún sistema a través del cual al Comisión deje constancia de la fecha de recepción, a efectos de seguridad jurídica.

Artículo 38. Solicitud de suspensión. Al preverse el régimen de suspensión de los actos administrativo-tributarios en estos procedimientos se señala en el párrafo segundo del art. 38 que la solicitud de suspensión carecerá de eficacia si no está vinculada a estos procedimientos *sin necesidad de acuerdo expreso de inadmisión*. Parece poco realista prever una ineficacia sin acuerdo expreso de inadmisión, no sólo porque tal acuerdo expreso parece imprescindible por razones de seguridad sino porque el art. 40 del propio Proyecto de Reglamento dispone la regla general de que todo acuerdo de suspensión debe notificarse. Por ello no parece razonable que una inadmisión, que en el fondo es una negativa a tramitar la suspensión y a suspender, ni siquiera tenga que adoptarse expresamente.

Artículo 39, 1. y 3. Garantías de la suspensión. Prevé, para cuando la garantía consista en depósito en dinero o valores públicos, que los intereses a garantizar serán los de dos años y que si hubiera transcurrido este plazo sin que se hubiera terminado el procedimiento previsto debería ampliarse anualmente la garantía aportada. Por el contrario, entendemos que no deben, en ningún caso, exigirse intereses de demora más allá del plazo de dos años, unidos a los seis meses posteriores de que dispone la Comisión para alcanzar el acuerdo. Y ello en la línea de la filosofía introducida por la Ley 58/2003, General Tributaria, de no exigir intereses cuando la Administración haya superado el plazo de tiempo de que dispone para resolver.

Por su parte, el párrafo tercero de este artículo 39 señala que si la resolución que recaese en los procedimientos previstos en el artículo 1 modificara el importe de la deuda ingresar, la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota. A juicio de AEDAF debe introducirse una previsión según el cual el obligado pueda designar otros bienes o derechos que se ejecutarían en lugar de la garantía, si tales bienes aseguraran la suficiencia del crédito.

Artículo 40, 2. Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión. Plantea este precepto el supuesto en que, presentada la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o del procedimiento previsto en el Convenio CEE/90/436, la Dirección General de Tributos no hubiera resuelto sobre la admisión o inadmisión del mismo. Se prevé que, con posterioridad, se plantee la solicitud de suspensión, y la misma cumpla con los requisitos de admisibilidad. En ese caso, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda, si la solicitud de suspensión se presentó en período voluntario. Por el contrario, si tal solicitud se presentó en período ejecutivo, *se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que procedan la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de la suspensión en el caso de admisión a trámite de los procedimientos regulados en el art. 1.* Nos encontramos ante la reiteración de una solución que la AEDAF ya ha criticado en diversos informes anteriores, donde instaba que la solución era que el procedimiento recaudatorio se suspendiese también en este caso.

Por otro lado, el Proyecto de Reglamento también prevé que el órgano de recaudación competente solicite a la Dirección General de Tributos que le comunique la admisión o inadmisión a trámite de los procedimientos para notificar la suspensión al obligado tributario. AEDAF entiende que el Reglamento debería incluir la exigencia de que sea la propia Dirección General de Tributos la que comunique de oficio la admisión a trámite de los procedimientos al órgano recaudatorio correspondiente.

Septiembre de 2007.



DOCUMENTO

■ **Alegaciones al proyecto de Reglamento que desarrolla determinadas materias reguladas en la ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**

■ Comisión AEDAF sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Introducción

Si bien el presente trabajo trata de las alegaciones a realizar sobre el proyecto de Reglamento, consideramos conveniente para una mejor interpretación de lo que vamos a exponer estructurarlo de la siguiente forma

Estructuración del borrador de reglamento del que vamos a realizar las presentes alegaciones.

Observaciones a los distintos artículos que componen el reglamento.

Aspectos que consideramos debieran haberse incluido en el desarrollo reglamentario y no se ha hecho.

Estructuración del proyecto de Reglamento

En aras de dotar de la suficiente claridad que debe imperar en todo reglamento, consideramos que debieran regularse de forma independiente en títulos separados las cuestiones correspondientes a los artículos 25 y 27 de la ley porque como se observa en la redacción actual se presta a confusión.

Asimismo, se realizan demasiadas invocaciones a otras leyes, lo que hace en muchos casos engorrosa su comprensión.

Observaciones a los distintos artículos que componen el Reglamento

Antes de entrar en el análisis de los distintos artículos que componen este borrador, consideramos conveniente realizar las siguientes precisiones de carácter general:

1. No se han satisfecho las esperanzas puestas en esta norma de resolver la inseguridad jurídica, problema principal con el que nos encontramos en la actualidad, dada la deficiente redacción y estructuración en algunos artículos, así como la falta de desarrollo de diversos aspectos contenidos en la Ley.

2. Se observa que en determinados artículos se produce un exceso reglamentario, lo cual no hace sino dificultar más la aplicación de estos incentivos.

Hechas las precisiones de carácter general, pasamos a continuación a comentar las correcciones que consideramos deben realizarse en los distintos artículos.

1) Artículo 1. Determinación de los sujetos pasivos beneficiados

1.2 Debe incorporarse expresamente a las “entidades de atribución de rentas”. Dado que aunque se mencionan en el art. 3.2 sólo lo están en referencia a los contribuyentes del IRPF por lo que el reglamento olvida a las que puedan estar constituidas total o parcialmente por personas jurídicas.

2) Artículo 3. Aplicación de la RIC por los contribuyentes del IRPF

Debería eliminarse la obligación de llevar contabilidad a los profesionales, al no estar obligado a ello, sustituyendo dicha obligación por la de un libro registro.

3) Artículo 5. Determinación del beneficio del establecimiento situado en Canarias

5.1 La mención a que se generan beneficios en Canarias cuando se realicen operaciones, efectiva y materialmente en dicho territorio que “cierre un ciclo mercantil”, puede interpretarse la no admisión de las operaciones triangulares, exportaciones de servicios, etcétera. Por lo que proponemos la eliminación del concepto de “cierre de ciclo mercantil”, por entrañar una restricción que parece excederse del mandato legal.

5.2 Sustituir “No formará parte de este beneficio” por “no podrá dotarse la RIC con la parte del beneficio”, al considerar más ajustada esta redacción con la finalidad de la norma.

5.2.a) Se dice que no formará parte del beneficio el que se destine a cubrir las reservas de carácter legal (en plural) cuando la Ley sólo excluye la de carácter Legal

5.2.c) Excluye de la dotación a la RIC, los beneficios obtenidos por la enajenación de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de RIC dotada con anterioridad. El proyecto de reglamento, no distingue que dicha restricción debe afectar solamente a los bienes que hayan materializado la RIC vigente a partir del RD Ley 12/2006 y tampoco concreta que la

exclusión solo debe afectar a la parte proporcional del beneficio de la enajenación, que esté relacionado con el importe materializado en RIC .

- 5.2.d) La exclusión del beneficio procedente de participaciones en fondos propios cuando el capital que se posea supere el 5 % y se haya mantenido con la finalidad de dirigir y gestionar la participación en otra entidad parece una restricción que va en contra de la finalidad del incentivo. En consecuencia debería contemplarse una excepción con estas características, como ocurre en otros incentivos fiscales aplicados con carácter general en este supuesto.

Asimismo se extralimita al excluir el beneficio procedente de dichos valores o de la participación en los fondos propios, cuando la Ley solo excluye los procedentes de las transmisiones y no sus rendimientos. En el supuesto de que se mantuviera este apartado, sería aconsejable que de forma expresa se recogiera que la exclusión haga referencia al rendimiento financiero neto, ya que ello evitará mucha conflictividad fiscal en el futuro.

- 5.2.e) De acuerdo con la jurisprudencia menor reciente y los antecedentes del TS en relación al FPI debe incorporarse que se entenderán afectos los elementos adquiridos con beneficios empresariales o de actividades económicas.

4) Artículo 7. Inversiones iniciales indirectas de entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo

Debiera corregirse donde dice “podrán invertir el importe total”, por “podrán materializar las dotaciones”, ya que de mantenerse la actual redacción, podría entenderse que en caso de utilizar esta vía para la materialización, lo debería ser en su totalidad, lo que contradice la Ley y su espíritu.

El párrafo segundo debe finalizar tras la mención al Impuesto sobre la Renta de No Residentes dado que lo añadido posteriormente es redundante y crea situaciones que podrían llevar a absurdos. Así, se podría

entender que alguien que incumpla la materialización al segundo año tenga que regularizar ese año cuando aún tiene dos años más para materializar modificando, en su caso, el plan de inversiones. En todo caso debe eliminarse lo señalado al final del artículo “sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes”, cuando en el supuesto de regularización voluntaria no cabe sanción alguna.

5) Artículo 8. Inversiones iniciales consistentes en establecimientos

- 8.1 Debe eliminarse la palabra “inmediata” en relación con la demolición y promoción de nueva edificación tras su adquisición, dado que ya existe un requisito temporal de 4 años para efectuar la materialización. Asimismo se debe considerar también inversión inicial la adquisición de un establecimiento para el desarrollo de una actividad económica, cuando éste estuviese cerrado durante un tiempo mínimo de un año sin que se realizase actividad alguna en él.

8.2 Parece redundante e innecesaria la mención a “incrementar de manera estable el valor total de los activos a que se refiere la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994”. Asimismo y para una mayor seguridad jurídica en la interpretación, sugerimos cambiar la expresión “cuando tenga como consecuencia” por la de “siempre que tenga como consecuencia, al menos, entre otras,”

8.3 La diversificación de la actividad debe referirse de forma expresa al establecimiento en el que se produce la inversión, ya que de serlo en otro establecimiento se produciría una ampliación de éste.

8.4.a) y b) Se exige la contribución a la disminución del coste de producción o de la capacidad de producción por un periodo de 5 años sin que se identifique con respecto a que periodo anterior. Parece prescindible dicha exigencia para entender que la inversión sea inicial por cuanto ya existe el requisito de permanencia y es muy difícil garantizar que en un periodo tan largo seguirá contribuyendo en medida suficiente. En todo caso, podría admitirse que dichos objetivos se alcance en algunos de los 5 años.

En los supuestos de rehabilitación no debería exigirse ninguno de los requisitos señalados en los dos apartados a y b, piénsese en un supuesto de mayor valor de activos, y por lo tanto mayor dotación a la amortización lo que implica un mayor coste de producción o en el supuesto de un establecimiento hotelero que manteniendo el número de camas o disminuyendo éste, incrementa el tamaño de las habitaciones o de los servicios auxiliares necesarios para prestar su servicio. Podría bastar por ello, que en estos supuestos fuera suficiente que el coste de la inversión excediese del 25% del precio de adquisición.

8.5 Parece excesiva la exigencia de que el coste de la reforma supere el 40 % de la parte del precio de adquisición cuando para el artículo 25 sólo alcanza el 25 %. Este es uno de los numerosos supuestos en que se entremezclan los dos incentivos fiscales en un mismo artículo, como ya hemos señalado.

6) Artículo 9. Elementos de transporte para uso interno de la empresa

La asociación del concepto de transporte para uso interno que hace la Ley al transporte privado complementario regulado en el artículo 66 de la Ley de Ordenación de Transporte por Carretera de Canarias sólo permite el transporte de viajeros con vínculo laboral con la empresa o de mercancías pertenecientes a la misma lo que genera una restricción significativa a aquellas empresas vinculadas a un mismo grupo que pudieran compartir recursos. Así, entendemos que debería añadirse un segundo párrafo al artículo 9 que diga “A estos efectos, el concepto de empresa incluirá las pertenecientes a un mismo grupo o asociadas de acuerdo al concepto dado por el artículo 42 del Código de Comercio”. Asimismo, dicha definición dejaría fuera de la aplicación de este incentivo casos como el de una empresa hotelera que adquiere elementos de transporte para sus clientes (traslados desde los establecimientos hoteleros o extrahoteleros a la playa).

7) Artículo 11. Puestos de trabajo relacionados con las inversiones iniciales

11.b) El borrador no computa los trabajadores previamente contratados en las modalidades de “formación” o de “prácticas” para calcular la plantilla media anterior a la entrada en funcionamiento, pero obvia que muchas empresas contratan con anterioridad a la apertura de un nuevo centro o ampliación de uno existente. Así, la creación de empleo de modalidades distintas a las anteriores, con anterioridad a la entrada en funcionamiento tendrá un efecto negativo en la cuantía del incentivo fiscal a aplicar.

8) Artículo 14. Inversiones que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario.

14.1 Debiera añadirse que también serán consideradas aptas como materialización de la RIC, aquellas inversiones que cumplan los requisitos señalados en la Orden de 15 de marzo de 2007 del Gobierno de Canarias para la obtención del correspondiente certificado.

9) Artículo 19. Límite conjunto para las inversiones en títulos de deuda

Existe un exceso reglamentario, dado que el artículo 27 no fija limitación alguna a la materialización en títulos valores referidos en el 27.4.D. 4º, 5º y 6º distinta de la individual para cada uno de ellos ni contiene remisión a desarrollo reglamentario de nuevos requisitos en relación con los límites para su aplicación conjunta, por lo que entendemos debe suprimirse este artículo.

10) Artículo 20. Inversiones en títulos de deuda emitidas por entidades privadas

En el apartado 3ª se limita el importe de la emisión de títulos al 50 % del presupuesto con arreglo al cual se haya producido la concesión cuando en la Ley no existe tal restricción, por lo que debería suprimirse este artículo.

11) Artículo 21. Inversiones en aeronaves que contribuyen a mejorar las conexiones de las Islas Canarias

El borrador sólo contempla una mejora cuantitativa de las conexiones aéreas (volumen de pasajes ofertados) cuando la Ley habla genéricamente de contribución a la mejora de las conexiones que también podría ser cualitativa como por ejemplo la adquisición de aviones más modernos (que sean más confortables, que posean más medidas de seguridad, que inviertan un menor tiempo en los trayectos, etc.). La no mención a los aspectos cualitativos sería una restricción que podría interpretarse como un exceso reglamentario.

Asimismo, la mejora cuantitativa del número de pasajes ofertados parece obviar los vuelos interinsulares o desde Canarias al mencionar vuelos “a Canarias”. Debería decir “vuelos con origen y/o destino en Canarias”

Este artículo solo hace referencia a las aeronaves para transporte de pasajeros, pero entendemos que debería existir una redacción similar para el transporte de carga (en el

aspecto cuantitativo, se podría fijar el incremento de la capacidad de transporte medido en toneladas, manteniendo en el cualitativo, lo expresado para el transporte de pasajeros).

12) Artículo 23. Reglas para la determinación del importe de la materialización de las cantidades destinadas a la RIC

23.1 Sustituir la palabra “exclusiva” por “directa”, ya que ello evitaría posibles conflictos, puesto que los estudios podría utilizarse también para otros fines como los de financiación, coberturas de seguro, etcétera.

13) Artículo 24. Transmisión de activos durante el periodo de mantenimiento de la inversión como consecuencia de operaciones de fusión, escisión o aportación de activos

En el borrador se dice que se entenderá incumplido el requisito de permanencia cuando la operación se hubiere acogido al régimen especial lo cual solo se puede interpretar como un error de redacción puesto que lo contrario iría en contra del principio de neutralidad fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial. Lo que adicionalmente también podría considerarse un exceso reglamentario. Así, entre otras, no serían válidas diversas operaciones de reestructuración como las operaciones de canje de valores, escisión parcial y aportación de ramas de actividad, por lo que consideramos debería suprimirse este artículo.

14) Artículo 27. Condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles

27.1 La precisión de que no interrumpe el plazo si no está arrendado durante más de 6 meses es un exceso reglamentario dado que el propio régimen especial de arrendamiento de viviendas, en el Impuesto sobre Sociedades, reconoce el cumplimiento de los plazos allí descritos con el simple ofrecimiento en arrendamiento.

27.2 a) y b) No entendemos porque se añade el calificativo de exclusividad, cuando la Ley no dice nada al respecto, por lo que creemos que debería suprimirse.

15) Artículo 28. Inversiones en suelo afecto a actividades industriales

El carácter de “exclusivo” de las actividades industriales es un exceso que no se contempla en la Ley. Debe suprimirse dicha palabra y aclarar que en caso de uso conjunto con otras actividades no incluidas en los epígrafes 1 a 4 del IAE se entenderá materializada La Reserva en la parte proporcional utilizada en las actividades industriales.

16) Artículo 29. Delimitación de las zonas comerciales

Debería incorporarse la expresión de “entre otros” antes de “todos los centros, galerías comerciales o locales de negocio” para evitar que la lista sea cerrada.

17) Artículo 32. Consecuencias derivadas del cambio de afectación de los elementos patrimoniales adquiridos con exención en el IGIC.

A los efectos de evitar posibles conflictos, entendemos que se debería aclarar que este supuesto solo es aplicable dentro del plazo de mantenimiento del bien y no posterior al mismo.

18) Artículo 33. Consecuencias derivadas de la afectación simultánea o alternativa de los elementos patrimoniales adquiridos.

Entendemos que dicha restricción es un exceso reglamentario que la Ley no prevé, por lo que debería suprimirse este artículo.

19) Artículo 36. Determinación del disfrute previo de la RIC en la adquisición de activos usados

33.1 La exigencia de constancia en la escritura pública de que los elementos patrimoniales son adquiridos con cargo a la RIC por el adquirente es un requisito no expresado en la Ley, además de que con ello no se tendría constancia de que el vendedor no lo había aplicado con anterioridad a este incentivo, por lo que lo correcto sería la simple mención por parte del vendedor de que el bien usado no lo aplicó anteriormente a dicho incentivo. Siendo esto suficiente para la aplicación del mismo por parte del comprador.

33.2 La inadecuada estructura del reglamento, haciendo un tratamiento conjunto de los artículos 25 y 27 se hace patente en este apartado, donde se menciona la obligación de conservar un certificado que no se corresponde con el artículo 27.

33.3 Hay que dejar constancia, además, que la aparición del Reglamento con posterioridad a la Ley, hará inviable el cumplimiento de este artículo para las operaciones que se hayan realizado con anterioridad a su publicación.

20) Artículo 38. Comunicaciones en las inversiones a través de la suscripción de acciones o participaciones.

38.2 El plazo de 20 días para realizar la comunicación parece excesivamente exiguo, no debería ser inferior a 3 meses.

38.3 No alcanzamos a entender el sentido de la mención existente en este apartado a "podrá proceder a deshacer su inversión" dado que entendemos que éste reglamento no tiene competencias en el ámbito mercantil

21) Artículos 39. Condiciones particulares en la emisión de las facturas en operaciones exentas del IGIC.

Entendemos que todo el artículo constituye un exceso reglamentario, por lo que debería de suprimirse, porque entre otras cosas, carece de todo sentido que un simple error; que es perfectamente subsanable impida el acogimiento a un incentivo fiscal cuando la Ley no lo prevé así.

22) Artículo 40. Condiciones particulares para la exención del ITPAJD.

Entendemos que, al igual que el artículo anterior, constituye un exceso reglamentario, por lo que debería de suprimirse, porque entre otras cosas, carece de todo sentido que un simple error que es perfectamente subsanable impida el acogimiento a un incentivo fiscal

cuando la Ley no lo prevé así. En todo caso, podría admitirse lo dicho en el citado artículo solo cuando el contribuyente desee cambiar el criterio elegido en el transcurso de una actuación inspectora.

23) Artículo 41. Presentación del plan de inversiones

La obligación de presentar múltiples planes de inversión es un claro exceso reglamentario. La Ley solo recoge en su apartado 10 la obligación de presentar un plan de inversión por cada dotación. La multiplicidad de planes llevaría a una burocracia que resultará de imposible cumplimiento para las empresas, sobre todo para las pequeñas y medianas. Situación que llega al extremo en las materializaciones de deuda pública en las que cualquier inversor racional acudiría a tantas instituciones (7 Cabildos, Gobierno Canario, etcétera) como le sea preciso para obtener la cifra que requiera. Por lo que proponemos la supresión íntegra del artículo 41

24) Artículo 42. Contenido del Plan de Inversiones

42.1, 2, y 3 El contenido del plan de inversiones incorpora más obligaciones de los que se recogen en la propia norma legal y por tanto entendemos que se está extralimitando el uso reglamentario, siendo suficiente a este respecto la regulación del artículo 27.

Una simple prueba de ello, la tenemos en el primer apartado de este artículo cuando dice de presentar varios planes de inversión y la Ley solo menciona un plan de inversión.

42.4 Es positiva la creación de un plan denominado simplificado pero que continúa siendo excesivo en su contenido cuando parece suficiente citar lo descrito en sus apartados a, b y e. Asimismo basta con ver el penúltimo párrafo de este mismo apartado donde se obliga a la entidad emisora a presentar también un plan de inversiones, lo cual no está previsto en la Ley.

25) Artículo 43. Modificación del plan de inversión

43.1 De conformidad con lo comentado en el artículo anterior no procede la redacción actual, proponiendo la siguiente: "los planes presentados de acuerdo con lo previsto en el artículo anterior podrán ser modificados cuando el sujeto pasivo efectúe la inversión y sea diferente a la prevista" añadiendo los dos siguientes apartados.

43.2 La presentación de los planes de inversión modificados se realizará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se efectúa la modificación, no siendo necesario hacerlo en los vencimientos de cada pago fraccionado, pues la administración a través de la memoria de las cuentas anuales también posee dicha información, por lo que no cabe imponer más obligaciones formales al contribuyente sin sentido alguno.

43.3 La modificación de los planes de inversión realizada en el plazo señalado anteriormente no podrá ser objeto de sanción.

26) Artículo 44. Planes especiales de inversión

44.3 a) Debería eliminarse este apartado por coherencia con lo señalado anteriormente respecto al artículo 41.

44.3 bis Debería añadirse un apartado que recogiera la posibilidad de acogerse al plan especial de inversión para todas aquellas que iniciadas con anterioridad a la finalización del plazo para materializar sin que medie dilación o interrupción imputable al contribuyente, puedan finalizarse después del plazo reglamentario de 3 años.

44.5 El plazo de 15 días para formular alegaciones antes de redactar la propuesta de resolución es escaso. Dada su complejidad técnica, proponemos un plazo de un mes

27) Artículo 46. Inversión de los sectores agrario y forestal

Las restricciones a las actividades recogidas en este artículo hace inviable la aplicación de estos incentivos para las empresas de dichos sectores, poniendo en peligro la supervivencia de las mismas.

28) Artículo 47. Inversión de los sectores de la pesca y de la acuicultura

Las restricciones a las actividades recogidas en este artículo hace inviable la aplicación de estos incentivos para las empresas de dichos sectores, poniendo en peligro la supervivencia de las mismas.

Otros aspectos a incluir en el Reglamento

1. Cualquier incumplimiento existente en la memoria de las cuentas anuales que sea corregido en cualquiera de los años siguientes de forma voluntaria por el contribuyente y antes del comienzo de una actuación de comprobación, no dará lugar a sanción alguna.

2. El Reglamento debiera aclarar que al igual que determinados beneficios no son susceptibles de dotar a la RIC, éstos podrían utilizarse para la distribución del mismo sin perjuicio de la dotación a la RIC, y sin necesidad de realizar cálculos proporcionales.

3. En el apartado b) del punto 3 del artículo 25 y en el artículo 27.4.A de la Ley, figura entre las condiciones para aplicar este incentivo en elementos del inmovilizado inmaterial, la de ser adquirido a terceros en condiciones de mercado. Entendemos que debe aclararse que también es aplicable cuando el elemento ha sido creado por la propia empresa a precio de mercado.

4. En el apartado f) del punto 4 del artículo 25 y en el apartado 8 del artículo 27 y en referencia al arrendamiento de bienes inmuebles se dice, en uno de los supuestos, que la entidad deberá tener la condición de empresa turística para poder aplicar este incentivo,

si bien las empresas turísticas se dedican a la explotación de bienes inmuebles y no al arrendamiento, por lo que consideramos debiera aclararse este concepto.

5. Si bien lo señalado en el último párrafo de la letra c) del artículo 27.2 de la Ley, estaba recogido en la normativa anterior; y no ha sido origen de problemas, entendemos que valdría la pena, que se aclarase reglamentariamente que lo expresado en dicho párrafo no afecta a los dos ejercicios (en el que tiene lugar la reducción de la base imponible y en el que se adopta el acuerdo de detracción de los fondos propios), sino sólo a uno de ellos.

6. En el primer párrafo del artículo 27.4 de la Ley se fija el plazo de tres años para la materialización, si bien, ello hasta ahora ha tenido una interpretación pacífica después de realizada una consulta. Consideramos, que el reglamento debe aclarar, que este plazo comprende el año en que la junta acuerda la dotación y los tres siguientes, debiendo igualar el plazo para las personas físicas.

7. En el último párrafo del apartado 1 de la letra D del artículo 27 de la Ley se fija la obligación recíproca de suministrar información, pero no se dice cuando ha de realizarse ésta, por lo que entendemos, que debería recogerse reglamentariamente. Asimismo solo hace referencia a la entidad suscriptora, reglamentariamente debería corregirse citando también a las personas físicas, salvo que éstas no tengan dicha obligación.

8. El reglamento debería aclarar, cuando se refiere a entidades de la Zona Especial Canaria, si cuando se dice que el importe de la emisión o ampliación de capital ha de ser superior a 750.000 euros (segundo punto de la letra D de este apartado), está incluido en este importe la posible prima de emisión. Entendemos que así debe ser como ocurre con la materialización indirecta en otras sociedades, pero sería bueno que el reglamento lo expresara.

9. Cuando en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 27 se expresa que en el importe de la materialización, se han de excluir: los intereses, impuestos estatales, indirectos y sus recargos, creemos, que reglamentariamente se debería aclarar que estos conceptos han de quedar excluidos cuando se generen después de la entrada en funcionamiento del bien, ya que si no, se estaría discriminando a aquél que construye, del que lo compra, pues el vendedor si que habrá incluido en el precio de venta los intereses, impuestos estatales indirectos, y sus recargos, que ha soportado durante el período de construcción, además de ir en contra de los criterios de contabilización existentes en la normativa mercantil.

10. En el apartado 8 del artículo 27 se señala, además, que los activos en que se materialice la RIC han de mantenerse durante un período de 5 años, excepto el suelo que ha de mantenerse 10 años, por lo que nos preguntamos que si se compra una nave de uso industrial, ¿debemos mantener el suelo 5 años y el suelo 10? Debería aclararse reglamentariamente.

11. En el mismo apartado 8, ya citado, se dice que los sujetos pasivos que se dediquen al arrendamiento podrán disfrutar del régimen de la RIC, siempre que no exista vinculación con los arrendatarios, reglamentariamente debería aclararse que este párrafo está relacionado con la materialización y no con la dotación, a efectos de una mayor seguridad jurídica.

12. De una interpretación literal, se desprende que en el plan de inversiones se deberá señalar el importe por el que se solicitará la suscripción (no el que se desea obtener) de

títulos valores de los previstos en la letra D, por lo que creemos que deberá corregirse reglamentariamente, pues, como bien es conocido por todos, en los últimos años los pro-rrateos en las emisiones de deuda pública han sido importantes, lo que hace imposible determinar cuanto se solicitará en cada momento, sería más lógico señalar el importe que se desea materializar a través de este sistema.

13. En relación al apartado 12 del artículo 27, el reglamento, podría dar mayor seguridad jurídica (hoy es perfectamente admitido), especificando, que la incompatibilidad prevista en este apartado para otros incentivos por un mismo bien, no afecta a que parte de la inversión disfrute de un incentivo fiscal y otra parte de otro, así como, que es perfectamente admisible la reordenación de los incentivos fiscales aplicados con las distintas inversiones, incluso cuando éstas no sean admitidas en algunos de los incentivos, pero si en otros.

14. En lo que se refiere al apartado 16 del artículo 27, pensamos que el reglamento debería recoger que cualquier otro incumplimiento de carácter formal que sea subsanable, no determina la pérdida de este incentivo, pensemos, por ejemplo, en la presentación fuera de plazo del impuesto sobre sociedades, siempre y cuando, obviamente, se hayan cumplido el resto de los requisitos: acuerdo de junta general, o en el incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas, etc.

15. En relación al apartado 17 del artículo 27, el reglamento debería de corregir la incongruencia del importe de las sanciones establecidas en dichos apartados, sobretodo si tenemos en cuenta que la dotación media en los 3 últimos años (los de mayor dotación en la historia de la RIC) ronda los 150.000 euros, y la Ley establece que si no se expresa en la memoria la información reseñada en el apartado 13 de este artículo, la sanción sería del 2% de la dotación, 3.000 euros de media, pero si el contribuyente sí la expresa pero omite un dato, la multa mínima es de 5.000 euros. Una solución podría ser que la sanción, en ningún caso, pudiese superar ese 2% (pensemos en aquellos contribuyentes que han dotado una RIC de 2.000 euros, por ejemplo).

16. Sería recomendable que el reglamento recogiera la no acumulabilidad de las sanciones por cada período en el que se repitan los mismos errores o faltas de información.

17. Entendemos que reglamentariamente debería de corregirse lo expresado en la D.T.1ª.2, pues además de poder revestir cierta ilegalidad, daría lugar a incongruencias como la del siguiente ejemplo: dos contribuyentes adquieren en proindiviso un bien de inversión en el año 2.004 acogiéndose al artículo 25, uno de ellos es notificado para una comprobación el 31 de diciembre de 2.006 y el otro el 1 de enero de 2.007, de dichas comprobaciones resultan sendas actas por el mismo concepto y cuantía, uno de ellos podría recuperar el IGIC soportado y el otro no, solo por haberse notificado el inicio de las actuaciones un día después.

18. Sería recomendable que el reglamento no dejara lugar a dudas de que todas las dotaciones, materializaciones y obligaciones de tipo formal o de cualquier otra índole correspondiente a dotaciones de períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2.007, se regirán por la ley vigente con anterioridad a la promulgación del RDL 12/2006.

19. ¿Debemos entender que las inversiones anticipadas realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2007, son válidas para las dotaciones realizadas posteriormente a esa fecha? De una interpretación literal de la Disposición Transitoria Segunda en su segundo párrafo, ello no se deduce, pero en caso contrario, ¿qué finalidad tiene dicho párrafo? Creemos que el Reglamento debiera aclarar dicha disposición.

20. Debería incluirse en el reglamento que en el ámbito de los grupos de sociedades que tributen de forma consolidada, la RIC dotada por cualquier empresa del grupo pueda ser materializada por cualquier otra del mismo grupo, como ocurre con otros incentivos fiscales.

21. El Reglamento debería recoger de forma clara la posibilidad de aplicar la RIC a la hora de calcular los pagos fraccionados.

22. El Reglamento debiera aclarar también las situaciones de concurso que lleven aparejados incumplimientos por tal motivo, lo cual no debería ser objeto de regularización.

23. La nueva regulación del plazo de finalización de la ZEC: La disposición transitoria tercera del Real Decreto-Ley 12/2006.

La conclusión del período inicial de vigencia de la Zona Especial Canaria ha constituido, hasta la concesión de su prórroga por la Comisión Europea, una de las principales preocupaciones de los agentes económicos y muy especialmente de las empresas inscritas en la ZEC.

Permitir que la ZEC pueda ser concebida como un instrumento fiscal que, aun estando sujeto a prorrogas, contribuya a que Canarias pueda alcanzar un adecuado nivel de desarrollo económico y social por la vía de la diversificación y la atracción de nuevas actividades económicas mediante la captación de inversiones extranjeras es una de las claves para el éxito de la ZEC.

La Disposición Transitoria Tercera del Real Decreto-Ley 12/2006 nos obliga a pensar que empresas inscritas en la ZEC al amparo del Real Decreto-Ley 2/2000 se rigen por aquella norma y que el disfrute del régimen fiscal especial finaliza con efectos hasta diciembre de 2008.

Es imprescindible que el reglamento en redacción contemple expresamente que las entidades autorizadas al amparo del Real Decreto-Ley 2/2000 pasarán a regirse por los artículos de la Ley 19/1994 en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006 a partir de 1 de enero de 2009, disfrutando por tanto de una prórroga del régimen tal como dispone la Ley.

Mantener el silencio en el reglamento y no regular de forma favorable la citada Disposición Transitoria supondrá anular el logro que ha supuesto la ampliación del período de vigencia de la ZEC y generará, además, un problema de agravio fiscal entre los empresarios afectados.

Por ello el desarrollo reglamentario debe aclarar la redacción positivamente, quizá añadiendo los siguientes términos:

A partir de 31 de diciembre de 2008 las empresas inscritas en la ZEC, con anterioridad da 31 de diciembre de 2006, se regirán por las disposiciones de la Ley 19/1994, según la redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre.

(Fuente: Memoria de la ZEC 2006)

24. Ampliación del ámbito geográfico para las entidades de la ZEC que, desde Canarias, transformen o manipulen mercancías.

La eficacia de la ZEC exige que no se haga distinción a efectos de ubicación entre empresas de servicios y el resto, permitiendo que las empresas de producción, transformación, manipulación y distribución de mercancías se puedan ubicar en cualquier parte de las islas, es decir, suprimir el concepto atípico de "área restringida", cumpliendo efectivamente el principio recogido en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, disponía lo siguiente: *"En segundo término, se contempla la posibilidad de que los inversores que decidan instalarse en la Zona Especial Canaria, ya sean residentes o no residentes, puedan realizar operaciones tanto dentro como fuera del mercado nacional, eliminando así barreras anteriormente existentes a este respecto."*

La existencia de ZONAS ACOTADAS supone una restricción artificial que perjudica directamente al sector menos diversificado de la economía canaria, la nueva normativa nos deja sin resolver este problema espacial que afecta a las actividades mas apegadas a la economía real condenando a la ZEC a desarrollarse en el sentido inverso a la pretendida diversificación de la economía canaria.

Con el régimen autorizado por la Comisión Europea cualquier empresa que cumpla con los requisitos legales establecidos puede acogerse a la ZEC. Por tanto, carece de sentido aislar dentro de un polígono industrial o zona determinada de las Islas a las empresas acogidas al régimen ZEC, ya que se trata de entidades que en su funcionamiento tan sólo se diferencian de las del régimen general en el disfrute de las ventajas fiscales y que asumen obligaciones específicas como contrapartida.

Los problemas de establecimiento de las empresas que se dedican a la producción, transformación, manipulación de mercancías, siguen persistiendo en la actualidad, como por ejemplo en las actividades relacionadas con la acuicultura y las energías renovables, lo que dificulta la implantación de las empresas productoras muy principalmente en las "islas periféricas".

La supresión de las restricciones espaciales al establecimiento es viable legalmente, a propuesta del Gobierno de Canarias como establece la norma, y es adecuada para conseguir el máximo aprovechamiento del instrumento fiscal por parte de las empresas que se dedican a la producción, transformación, manipulación de mercancías.

(Fuente: Memoria de la ZEC 2006)

25. Participación de los empresarios en el organismo regulador de la ZEC.

La Ley 19/1994, en su artículo 36, establece la existencia de una Comisión Consultiva con representación empresarial, tras siete años esta representación no ha sido ejercitada en el consorcio de la ZEC.

Este problema se palió parcialmente por la existencia de cierta presencia empresarial en el propio Consejo Rector pero en la última legislatura estatal se excluyó dicha partici-

pación y suponiendo el nuevo periodo ZEC, 2000–2019, que se alarga temporalmente el funcionamiento del Consorcio, la medida de regulación y puesta en funcionamiento de la Comisión Consultiva no puede dilatarse por más tiempo a juicio de los empresarios canarios.

La ley diseña la Comisión Consultiva con las siguientes características:

a) Asesora al Consejo Rector tal es así que La Ley le asigna como cometido:

“Informar sobre cuantas cuestiones le sean planteadas por el Consejo Rector; pudiendo elevar a la consideración del mismo cuantas propuestas estime oportunas”.

b) La compone un máximo de 12 personas

c) Sus miembros serán nombrados por el Gobierno de Canarias.

d) La Ley dispone que su composición se regulara reglamentariamente al establecer;

“y estará integrada, de la forma que reglamentariamente se determine, por un máximo de doce personas....”

A la vista de esto y de la inexistencia hasta la fecha de un reglamento de organización que precise y desarrolle el artículo 36 de la Ley, no se ha procedido por el Gobierno Canario a nombrar y constituir la citada Comisión Consultiva.

Es criterio empresarial que esta Comisión debe enfocarse poniendo énfasis en la participación de empresarios locales pero abriéndola a la presencia de representaciones empresariales internacionales en coherencia con el objetivo de la ZEC.

26. Necesidad de regular flexiblemente la exigencia de los requisitos de sustancia - inversión y empleo - exigidos por el régimen ZEC cuando no existen beneficios fiscales reales.

La maduración de un proyecto empresarial pasa por diferentes etapas y vicisitudes que exigen un periodo de tiempo más o menos largo en función de la actividad de que se trate, siendo notablemente más largo en el caso de las actividades industriales.

Las dificultades objetivas aumentan en sectores poco implantados en canarias motivo por el cual la obtención de beneficios reales por parte de las empresas de la ZEC ha sido realmente escasa como nos muestra la baja cifra de beneficios fiscales que han obtenido hasta ahora.

Por ello es preciso correlacionar que los requisitos de sustancia, especialmente los referentes al empleo, que inciden en el coste corriente de la gestión de las empresas con dicha situación real de obtención de beneficios puesto que la experiencia nos muestra que proyectos que han terminado por prosperar se pusieron en riesgo por tener que mantener artificialmente los costes de gestión citados.

El cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 31 de la Ley 19/1994 es lo que determina el derecho a disfrutar de las ventajas fiscales de la Zona Especial Canaria y el incumplimiento de los citados requisitos supone, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 de la Ley, la pérdida de los beneficios fiscales.

Es inherente al funcionamiento natural de la ZEC que, si no se aplican tales beneficios, las entidades no vengan obligadas al cumplimiento de los requisitos y no debería exigirse sanción por infracción, como vienen ejecutando el Consorcio.

Por ello proponemos que se incluya en el reglamento de desarrollo de la ZEC una nueva regulación que abra la posibilidad de que las empresas puedan optar por el régimen impositivo general, en lugar del especial ZEC, cuando en su consideración de las circunstancias económicas por las que puede atravesar la producción de la empresa la salvaguarda de su viabilidad futura se los exija.

27. Regulación de empresas preexistentes.

Otra de las cuestiones que precisan un nuevo desarrollo se refiere al cálculo del promedio anual de plantilla de las entidades preexistentes, la inseguridad que genera la norma actual por su falta de concreción impide que proyectos empresariales existentes pero en vías de desaparición puedan salvarse para la economía canaria mediante la transformación en proyectos diversificadores mediante la creación de un nuevo proyecto en el seno de la ZEC.

El artículo 31.3.e) de la Ley 19/1994 establece el período durante el cual ha de mantenerse el promedio anual de plantilla en el caso de las demás entidades, pero no concreta el período durante el que se ha de mantener el empleo preexistente ni qué se ha de entender por plantilla preexistente a estos efectos.

Se propone para la ZEC regular un método flexible estableciendo el período de mantenimiento de la plantilla preexistente en un año, puesto que las Entidades ZEC están sometidas a mayores requerimientos de sustancia, y no siendo la creación de empleo uno de sus objetivos, sino, como pone de manifiesto la Carta de autorización de la ZEC, una garantía de la realidad de las actividades económicas que se desarrollen en el Archipiélago.

28. Incluir en el cómputo de creación de empleo a los trabajadores autónomos.

Nos parece acertada la regulación ofrecida por el proyecto elaborado por el Ministerio en el artículo 51.1, si bien entendemos que su efecto práctico quedaría perfeccionado al incluir en el mismo concepto a los trabajadores autónomos de las empresas ZEC.

El apartado 1 de este artículo tiene por finalidad admitir la consideración de los Administradores de las empresas ZEC como trabajadores, a los efectos del cumplimiento del requisito de creación de empleo, siempre que, con arreglo a la normativa laboral, tengan tal consideración.

Sería por tanto igualmente conforme a la normativa laboral la inclusión de los autónomos que, no obstante el régimen de la seguridad social en que se encuentren, mantengan una relación laboral con la entidad, es decir cuando se pacte al mismo tiempo la exclusividad, de modo que el trabajador por cuenta propia o autónomo preste sus servicios exclusivamente a favor de la empresa siendo además su única fuente de ingresos por la prestación de servicios profesionales.

Las Palmas, a 25 de septiembre de 2007. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 161/2006, de 22 de mayo de 2006 (Recurso de amparo)

■ Ponente: Don Roberto García-Calvo y Montiel.

Notificaciones. Vulneración de la tutela judicial efectiva. Falta de diligencia en la localización de la persona destinataria de la notificación.

Aunque la sentencia juzga hechos relativos a la forma en que se realizaron las notificaciones por un Juzgado de lo social a la demandante de amparo, sin embargo sus argumentos son trasladables a las notificaciones administrativas.

La sentencia entiende que se vulneró la tutela judicial porque, en la práctica de las notificaciones, quien las emitió no desplegó una cierta diligencia para la localización de la persona a quien iban destinadas, no encontrando suficiente excusa en la pasividad de ésta. Debe advertirse que en el ámbito tributario, al existir el deber de comunicar los cambios de domicilio y si se hubiera omitido este deber, la resolución podría ser otra.

Los hechos acreditan que las notificaciones, al no ser encontrada una entidad en su antiguo domicilio, fueron practicadas por edictos, siendo el caso que el empresario mantenía su domicilio como constaba en los documentos aportados de la Tesorería General de la Seguridad Social, en el padrón municipal y en el Registro de la Propiedad.

Fundamentos jurídicos

1. Se invoca en la presente demanda de amparo la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de la demandante, como consecuencia de la indefensión ocasionada al haberse incumplido por el Juzgado de lo Social núm. 1 de Las Palmas el deber de diligencia que le era exigible atender en la realización de los actos de comunicación procesal, no habiéndose intentado ni una sola vez a lo largo de todo el procedimiento de apremio la notificación de comunicación alguna en el domicilio de la recurrente, a pesar de tener desde el primer momento conocimiento proporcionado por un fedatario público de dicho domicilio y habiéndose incumplido en las notificaciones por correo efectuadas todas las garantías establecidas en la ley, llegándose así a una notificación edictal que nunca debería haberse llevado a cabo si se hubiere cumplido dichas garantías...

2 ... Como hemos recordado una vez más en la reciente STC 40/2005, de 28 de febrero, FJ 2, según una consolidada doctrina constitucional el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión que se reconoce en el art. 24.1 CE garantiza el derecho a acceder al proceso en condiciones de poder ser oído y ejercer la defensa de los derechos e intereses legítimos, a cuyo efecto es fundamental la correcta realización de los emplazamientos, las citaciones y las notificaciones de los distintos actos procesales que tienen lugar en el seno de un procedimiento judicial. ...

También hemos dicho, ya desde la STC 9/1981, de 31 de marzo, que el mandato implícito al legislador y al intérprete para promover el derecho de defensa, contenido en el art. 24.1 CE, comporta la exigencia, en lo posible, del emplazamiento personal de los afectados y, desde otra perspectiva, la limitación del empleo de la notificación edictal a aquellos supuestos en los que no conste el domicilio de quien haya de ser emplazado o bien se ignore su paradero (SSTC 14/11/1989, de 20 de julio; y 36/11/1987, de 25 de marzo, entre otras).

En tales casos, resulta exigible que el órgano judicial observe una especial diligencia agotando previamente todas las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por su destinatario, de modo que, al tiempo que cumple con las formalidades legalmente establecidas, se asegure de que el destinatario del acto de comunicación efectivamente lo reciba (SSTC 227/11/1994, de 18 de julio; y 108/11/1994, de 11 de abril, por todas). Así, hemos declarado que cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos...

Ahora bien, esta diligencia exigible al órgano judicial no llega hasta el extremo de salvar comportamientos absolutamente negligentes o contrarios a la buena fe de aquellos destinatarios de los actos de comunicación que hubiesen llegado a tener un conocimiento efectivo y temporáneo de los mismos que les hubiera permitido ejercitar su derecho de defensa; y ello, incluso si tales actos presentaran irregularidades en su práctica (SSTC 78/11/1993, de 1 de marzo, 227/11/1994, de 18 de julio, y 160/11/1995, de 6 de noviembre, entre otras). En efecto, no puede resultar acreedor de la protección del amparo constitucional quien contribuyó de manera activa o negligente a causar la indefensión de la que se queja al no comparecer en un procedimiento del que tenía conocimiento por cauces diferentes del emplazamiento personal, o del que habría podido tener noticia si se hubiera comportado con una mínima diligencia (STC 6/2003, de 20 de enero, FJ 4).

3. Pues bien, aplicando la doctrina anteriormente expuesta a este relato fáctico, resulta necesario apreciar, en primer lugar, que el Juzgado no actuó ajustándose a las exigencias que el art. 24.1 CE impone a los Jueces y Tribunales en la práctica de los actos de comunicación procesal...

4. No obstante todo lo anterior, es lo cierto que este Tribunal ha subrayado también en numerosas ocasiones que no toda incorrección o irregularidad en la conformación de la relación jurídica procesal alcanza relevancia constitucional, pues para que sea posible apreciar indefensión

vulneradora del art. 24.1 CE es en todo caso necesario que la situación en que ésta haya podido producirse no se haya generado por una actitud voluntariamente consentida por el supuestamente afectado o atribuible a su propio desinterés, pasividad, malicia o falta de la necesaria diligencia...

Sin embargo, es lo cierto que la pretendida pasividad o negligencia en modo alguno ha quedado mínimamente acreditada en las actuaciones, debiéndose recordar a este respecto que, como ha señalado este Tribunal en otras ocasiones, no cabe fundar una tal conclusión en una valoración de simples conjeturas acerca de la actitud y conocimiento del interesado, sino que se hace precisa su verificación para que surta su efecto enervante de la tacha de indefensión ...

En efecto, difícilmente puede considerarse así cuando la empresaria se mantuvo en todo momento en su domicilio en condiciones de ser localizada por el Juzgado, que lo habría podido hacer de haber actuado con la diligencia mínima requerida para ello, acudiendo a los datos del padrón municipal de habitantes, del Registro de la Propiedad o incluso de los registros de la Seguridad Social, en todos los cuales figuraba el domicilio de la ejecutada...

5. De todo lo señalado se concluye que la situación de indefensión que denuncia la demandante de amparo se ha producido como consecuencia de una defectuosa actuación del Juzgado de lo Social en la práctica de los actos de comunicación procesal, omitiendo a lo largo del procedimiento ejecutivo tanto el cumplimiento de las formalidades previstas en los arts. 56 y 57 LPL como la realización de cualquier indagación o esfuerzo añadido, mediante la utilización de «medios normales a su alcance», para notificar personalmente a la ejecutada en su domicilio las sucesivas resoluciones adoptadas en el procedimiento, en garantía de su derecho a la tutela judicial efectiva, incluso a pesar de que dicho domicilio constaba en autos desde el año 1993, a través de la nota remitida por el Registro de la Propiedad a petición del propio Juzgado para la designación de bienes embargables...

Debemos, por ello, otorgar el amparo solicitado, y en su virtud anular todas las actuaciones practicadas en el procedimiento. ■

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 295/2006, de 11 de octubre de 2006

■ Ponente Don Javier Delgado Barrio

Cuestión de inconstitucionalidad del art. 34 b) de la Ley 18/1991 del IRPF, relativo al rendimiento del capital inmobiliario en la cantidad que resultaba de aplicar el 2% al valor de determinados inmuebles.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su redacción originaria, a cuyo tenor constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario “en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos [es decir, los no arrendados o subarrendados], excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio”, dado que pudiera ser contrario a los arts. 14 y 31.1, ambos de la CE, lo que es aceptado finalmente por el Tribunal Constitucional.

Aunque la norma anulada ya ha sido modificada desde 1995, por lo que sus efectos serán muy reducidos, la sentencia se adentra en otro Impuesto, el de patrimonio, en el que la capacidad económica del titular de inmuebles se mide por el valor mayor de los tres siguientes valores: el catastral, el comprobado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos y el valor de adquisición. Ahora bien, El Tribunal entiende que lo que puede ser inconstitucional en un tributo no necesariamente lo sería en otro (sin que llegue a pronunciarse sobre la Ley 19/1991). Con ello, se nos adelanta un criterio ante las críticas que tantas veces se han formulado a la norma de valoración de inmuebles en la citada Ley 19/1991.

Fundamentos jurídicos

5. ... en la presente cuestión de inconstitucionalidad se alega un trato desigual en la ley tributaria y por razones diferentes a las que se refiere el art. 14 CE. Efectivamente, es evidente que la posible inconstitucionalidad del citado precepto legal se centra en la atribución de un diferente tratamiento fiscal a los titulares de bienes inmuebles no arrendados que manifiestan una idéntica capacidad económica, diferencia que, en la medida que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado...

Y es preciso subrayar asimismo que el órgano judicial pone de manifiesto que el precepto cuestionado establece una “ficción” de obtención de renta por los propietarios de inmuebles no

arrendados, afirmación que comparte el Fiscal General del Estado al señalar que dicho precepto establece una “auténtica ficción legal”, ya que atribuye “rentas ficticias” a los inmuebles. La precisión es muy importante porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)...

6. Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que —en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas— hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

Sobre esta base para examinar el art. 34 b) de la Ley 18/1991 desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria constatamos ya que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo,...

En el caso de rentas reales, las efectivamente percibidas por arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales —las que teóricamente pueden percibirse— no cabe esa diferencia: la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica. Y pese a esta identidad, el diferente momento de adquisición da lugar a la imputación de “un rendimiento tributario distinto ... en función de una regla de valoración tributaria de inmuebles inicialmente concebida para otro tributo diferente y a la que se accede por reenvío normativo”, es decir “la adquisición más o menos reciente de la vivienda” se erige en “factor decisivo de la imputación de un diferente rendimiento”.

Así pues, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas, pues la norma legal imputa un rendimiento del capital inmobiliario diferente a cada titular en función del valor a tomar en consideración en cada ejercicio impositivo...

7. Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la existencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, queda por concretar si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad perseguida.

El Abogado del Estado... En primer lugar, justifica la elección de los valores a que hace referencia el art. 10 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en que “dan certeza a la

relación jurídica impositiva nacida de la titularidad de un patrimonio neto, que es el hecho imponible delimitado por el art. 3º de la citada Ley, al tratarse de valores “ciertos para Administración y administrados, de manera que no sólo proporcionan seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino que reducen para el declarante el coste de cumplimiento y, al propio tiempo, facilitan la gestión administrativa del impuesto”. En segundo lugar, fundamenta la regla del mayor valor en que, en la normalidad de los casos “este mayor valor será el más reciente y el más cercano al valor de mercado, que sería el óptimo impositivo” tal como expresamente subraya la exposición de motivos de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio. Finalmente, destaca que la diferencia de valoraciones está “justificada en una diferencia de conductas de los propietarios” que tienen sus viviendas en una misma unidad constructiva o, dicho de otro modo, es consecuencia de una “actuación voluntaria del contribuyente” que, al realizar un acto dispositivo, “ha revelado una mayor capacidad contributiva”.

Como puede apreciarse, el Abogado del Estado parte de la premisa de que si es constitucional el art. 10.1 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en la medida en que se remite al mismo, también lo será necesariamente el art. 34 b) de la Ley 18/1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas... Sin embargo, como hemos señalado en el fundamento jurídico 2, ni el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de la regla del mayor valor establecida en el impuesto sobre el patrimonio, ni la circunstancia de que esa regla respetara el principio de igualdad tributaria establecido en el art. 31.1 CE en dicho impuesto determina necesariamente que deba llegarse a la misma conclusión cuando se emplea para cuantificar el rendimiento del capital inmobiliario en el impuesto sobre la renta de las personas físicas...

Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas... Dicho lo que antecede, debe concluirse que el Abogado del Estado no aporta una razón válida justificativa del trato desigual, precisamente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que, como hemos dicho, obedece a una lógica institucional distinta a la del impuesto sobre el patrimonio...

8. De todo lo anterior se deduce que, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado—, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE, razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párra-

fo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE.

9. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento y antes de pronunciar el fallo sólo nos queda precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), procede declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC). ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección 2ª

■ Sentencia de 9 de julio de 2007

■ Ponente: Don Rafael Fernández Montalvo

IRPF. Bonos austriacos. Desestimación del recurso.

Esta sentencia, y otra de la misma fecha, vuelven sobre el viejo tema de los “bonos austriacos”. Esta vez, tratándose el Impuesto sobre la Renta, el Tribunal no sólo desestima el recurso sino que impone la condena en costas a la recurrente.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- ... la recurrente entiende que la interpretación que hace la sentencia de la Audiencia Nacional al impedir computar las disminuciones patrimoniales producidas como consecuencia de la venta de bonos austriacos con posterioridad al cobro del cupón no es correcta. En primer lugar, considera que no es posible, a la hora de calcular la disminución de patrimonio, que se «rehaga», como así lo entiende la sentencia de instancia, el precio de adquisición para excluir una parte de éste (el cupón cobrado). La norma aplicable para determinar el valor de adquisición no contempla la existencia de diversos componentes como sostienen tanto el TEAC como la Audiencia Nacional.

Por otra parte, tampoco considera correcto el fallo de la Audiencia Nacional en tanto en cuanto pretende la extrapolación de un criterio contable a una persona física no empresaria, sin apoyo ni respaldo en la ley tributaria, con lo cual está elevando a categoría jurídica la interpretación económica del sustrato de la operación...

TERCERO.- ... Para la Sala de instancia esa operación ha de tratarse, desde la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad económica perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario.

CUARTO.- ... El núcleo del recurso que debe examinarse consiste, pues, en determinar si la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos emitidos por el Estado austríaco y el valor de enajenación, tras haber vencido los cupones por intereses, constituye una disminución patrimonial que pueda hacerse valer por el contribuyente para compensar incrementos patrimoniales obtenidos al enajenar otros activos.

Antes de entrar en el estudio de la cuestión nuclear planteada, parece oportuno sentar criterio en los siguientes puntos: a) Debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible...

b) Como ponía ya de manifiesto nuestra sentencia de 30 de junio de 2000 (Rec. núm. 225/1998), la admisión o no en España de la compensación de la disminución patrimonial o de la devolución tributaria que la recurrente quiere conseguir en su declaración de I.R.P.F. de 1993 como consecuencia de las operaciones efectuadas con los «bonos austríacos» debe dilucidarse con arreglo a la normativa interna española; no se trata de una cuestión de interpretación del Convenio suscrito entre España y Austria el 20 de diciembre de 1966 .

c) Ha de quedar claro que no ha sido objeto de contienda la cuestión relativa a la exención de los intereses de los «bonos austríacos» como rendimientos del capital mobiliario, porque lo único que se ha venido cuestionando en relación con ellos es su incidencia en la cuantificación de la alteración patrimonial.

d) La admisibilidad de la «economía de opción» o «estrategia de minoración de coste fiscal», que no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria, está fuera de toda duda. Otra cosa distinta es que, bajo la apariencia de economía de opción, se pueda incidir en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo; pero no es el caso que ahora se nos plantea en que el recurrente pudo válidamente invertir en «bonos austríacos» con la finalidad de, amparándose en el Convenio de Doble Imposición, obtener la exención de intereses, además de obtener cualesquiera otros beneficios fiscales que lícitamente pudieran derivarse de la aplicación del Convenio,...

QUINTO.- Sentado lo anterior, la principal cuestión a estudiar para resolver el presente recurso del modo adecuado en Derecho es la relativa a precisar a qué se está refiriendo el art. 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, aplicable al supuesto de autos, cuando para determinar el valor de adquisición, en los incrementos o disminuciones de patrimonio, se refería al «importe real». En el valor de adquisición deben separarse dos componentes distintos: uno, el correspondiente al capital adquirido, y otro, el valor del derecho a percibir el próximo cupón, sin que, en puridad, sea jurídicamente correcto -en casos especiales como el que aquí nos ocupa- con-

fundirlos en uno si se quieren evitar resultados, como la aparición de minusvalías formales, que nada tienen de realidad.

Sobre la base de lo que antecede, debe advertirse que en la operación de compraventa de «bonos austríacos» el «importe real» de la adquisición comprendía tanto el principal como los intereses que estaban devengándose y ya próximos a su vencimiento (cupón corrido) mientras que en la enajenación inmediatamente después de la percepción de tales intereses el precio comprendía únicamente el importe de dicho principal de los «bonos austríacos», de manera que nos hallamos así ante dos magnitudes heterogéneas en las que el único concepto homogéneo y coincidente es el principal que forma parte de ese valor de adquisición y de transmisión.....

Si lo que pretende gravarse en el I.R.P.F. como alteración patrimonial es la diferencia de valor de un mismo bien, sólo podremos saber si existe incremento o disminución patrimonial comparando magnitudes o conceptos homogéneos, condición que en el presente caso concurriría únicamente en el principal de los «bonos austríacos»...

La correcta interpretación del precepto referente al valor de adquisición sería incompatible -en casos como el contemplado- con la confusión de ambos importes y exige su adecuada separación, de forma que al vender los títulos se compute como valor de adquisición sólo la parte del total pagado correspondiente al capital, que es lo que se vende después...

En consecuencia, ha de concluirse que la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos austríacos que incluya el importe del «cupón corrido» y el de enajenación no constituye una disminución patrimonial, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del sujeto pasivo. Tal disminución patrimonial, obtenida técnicamente por el juego de la normativa interna española sobre el tratamiento, en el I.R.P.F., de los incrementos y disminuciones patrimoniales y de los rendimientos del capital mobiliario en conexión con el Convenio de Doble Imposición Hispano Austríaco, resulta económicamente ficticia y, en una interpretación teleológica de la normativa contemplada, fiscalmente inadmisibles como tal minusvalía. Con esta interpretación no hacemos uso alternativo del Derecho. No corregimos el contenido de la ley para descubrir obligaciones tributarias donde la ley no las ha establecido; sólo integramos el contenido de la norma al aplicarla, que es misión genuina de este Tribunal Supremo...

Todo lo anterior justifica la desestimación del presente recurso, siguiendo la constante doctrina de esta Sala sobre la materia, por entender que la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos emitidos por el Estado austríaco y el valor de enajenación, tras haber vencido los cupones por intereses, no constituye una minusvalía que pueda compensarse con otros incrementos obtenidos en el ejercicio.

SEXTO.- En consecuencia con la exposición anterior, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, así como imponer las costas causadas en el recurso a la parte recurrente, por mor de aquella desestimación. ■

■ Tribunal Supremo. Sala Tercera, Secc. 2ª

■ Sentencia de 16 de Abril de 2007

■ Ponente: Fernández Montalvo, Rafael

Prescripción. Interrupción. Firma simultánea de un acta de conformidad y otra de disconformidad. Aceptación únicamente de la parte de la deuda suscrita de conformidad.

Extendidas dos actas de inspección respecto de un mismo impuesto y ejercicio —una de conformidad y otra de disconformidad— no puede considerarse que la liquidación provisional derivada del acta de conformidad interrumpe la prescripción respecto de la parte firmada en disconformidad ya que, respecto de esta última se había producido la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario.

El TEAC había declarado la prescripción de la liquidación, ante lo cual dicha Resolución fue declarada lesiva para los intereses públicos mediante la correspondiente Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de julio de 1999. La Abogacía del Estado interpuso recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, que desestimó la demanda y confirmó la resolución del TEAC.

Fundamentos de derecho

Segundo.- ... Para el Abogado del Estado, no es posible entender que existe una incomunicación absoluta, a los efectos que aquí interesa, entre las actuaciones administrativas dimanantes del acta de conformidad y las que siguen el acta de disconformidad en los casos a que se refiere el art. 50.2.a) RGIT. No tendría sentido que las actuaciones que se realicen por la parte de la propuesta de regularización aceptada por el sujeto pasivo y que, desde luego interrumpen la prescripción, no tengan virtualidad interruptiva de la misma respecto del débito tributario correspondiente a la parte de la regularización a la que el sujeto pasivo no prestó conformidad cuando, por un lado, el hecho imponible es un concepto único y, por lo tanto, única la deuda tributaria y, por otro lado, los actos interruptivos de la prescripción no quedan referidos a partes de hecho imponible sino al mismo en su totalidad o integridad...

El Abogado del Estado entiende que «en los casos en que, con arreglo al art. 50.2.a) RGIT, se haya escindido el procedimiento de investigación tributaria, si se produce, en la parte relativa a la propuesta de regularización no aceptada por el sujeto pasivo, el supuesto previsto en el art. 31.4, inciso final RGIT, el plazo de prescripción no debe computarse desde la fecha en que vena el plazo de presentación por el sujeto pasivo de la oportuna declaración, sino desde la fecha de la liquidación provisional a cuenta dimanante del acta de conformidad».

Tercero.- Para dar respuesta al motivo de casación alegado, debemos partir de que el art. 30.3, a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 abril, de acuerdo con lo establecido en el art. 66.1, a) de la Ley General

Tributaria, determina que el inicio de la actividad inspectora producirá, entre otros efectos, la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación ... Por su parte, el art. 31 del propio Reglamento, que regula el desarrollo de las actuaciones y también su interrupción, establece, en el párrafo 2.º de su apartado 3 —en la redacción vigente en el momento de los hechos—, que se consideraran interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses y añade, en el apartado 4, que «la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...

En el caso que ahora se nos plantea, concurre la circunstancia singular de que dentro de unas mismas actuaciones inspectoras, referidas al mismo Impuesto y ejercicio, se formalizaron dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, posibilidad admitida en el artículo 50 del Reglamento de Inspección...

Cuarto.- Sentado lo anterior, la cuestión esencial a resolver, consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y periodo impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto, como la tramitación en los dos casos es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes, las incidencias de esa tramitación, a efectos de la prescripción, afectan de forma independiente a cada tipo de actas, o si, por el contrario, dado el carácter inescindible de la obligación tributaria, cabe comunicación de efectos entre ambos tipos de actas, de tal forma que la notificación de la liquidación del acta de conformidad puede servir para interrumpir la prescripción de la liquidación del acta de disconformidad, haciéndose inaplicable el art. 31.4 del Reglamento de la Inspección.

Esta cuestión no es nueva para este Tribunal, pues en la sentencia de 4 de Marzo de 2003, recurso de casación 2839/1998, se decantó claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta de conformidad en un supuesto similar, si bien en aquella ocasión la sentencia de instancia no había apreciado la interrupción de la prescripción por paralización de las actuaciones inspectoras, pese a haber transcurrido desde las alegaciones hasta la notificación de la liquidación once meses y veintiséis días, plazo superior al de seis meses fijado en el art. 31.4.a) del Reglamento General de Inspección. Interpuesto Recurso de Casación por la Entidad Inspeccionada la Sala afirma que «Por lo que se refiere a la planteada interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de una Acta de Conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio, carece de base jurídica, porque la regularización —contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado— no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó solo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber trans-

currido mas de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda».

Quinto.- Esta doctrina debe ser reiterada, pues aunque es cierto que en estos casos la liquidación resultante del acta previa de conformidad, es un acto parcial determinante de una deuda provisional y a cuenta de la que resulte en su día de la tramitada en disconformidad, siendo asimismo cierto, como alega el Abogado del Estado, que no estamos ante hechos desagregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable, porque el sujeto pasivo con ocasión de una inspección se limita únicamente a aceptar determinadas partidas, de donde surge la disconformidad, no cabe olvidar que estamos ante un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase...

Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector, en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechaza la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace...

Sexto.- Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.. ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sección: 2

■ Sentencia de 20 de Junio de 2007

■ Ponente: Don Manuel Martín Timón

ISD. Las notificaciones realizadas al presentador del documento carecen de efecto interruptivo.

La sentencia del Tribunal Constitucional 111/2005, de 5 de abril, había declarado inconstitucional el artículo 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones, al establecer que «el presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados».

Ahora el Tribunal Supremo, en aplicación de aquella sentencia, considera que las notificaciones realizadas al presentador del documento carecen de efectos interruptivos de la prescripción al no reunir los requisitos exigidos legalmente para ello.

Fundamentos de Derecho

SEXTO.-... En lo que respecta a la alegación de prescripción, el Abogado del Estado manifiesta que, «como consta en el expediente de gestión, con fecha 1 de julio de 1994, por tanto, antes de que transcurriera el plazo antes indicado, se intentó notificar a la madre del actor, D^a Regina, en su condición de presentadora de los documentos necesarios para practicar la liquidación (con ese carácter y ostentando la representación tácita de todos los interesados en la herencia presentó la oportuna manifestación de herencia con los documentos precisos ante la Oficina Liquidadora de Ecija, el 26 de julio de 1989) el resultado del expediente de comprobación de valores de la herencia de su difunto padre».

Recuerda el Abogado el Estado que la figura del presentador del documento está recogida en el artículo 36.2 de la Ley 29/87, reguladora del mismo, según el cual «el presentador del documento tendrá por el sólo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto y todas las notificaciones que se hagan en relación con el documento presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como a las diligencias que inscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados», lo cual viene a desarrollar el art. 65.1 del Reglamento del Impuesto de 1991, recogiendo, ahora con norma de rango legal, lo que había sido un precepto tradicional en la normativa tanto del Impuesto de Derechos Reales (art. 106.5 del Reglamento de Derecho Reales de 1959) como del General sobre las Sucesiones (art. 128 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967)».

Tras ello, el Abogado del Estado pone de manifiesto que la notificación se llevó a cabo con cumplimiento de lo prevenido en los artículos 58 y 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevándose a cabo «a través, nada menos, de un Acta notarial, en concreto del Acta nº 647, del Notario de Ecija, D. Jerónimo Moreno Moreno, de fecha 1 de julio de 1994. Este se constituyó en el domicilio señalado por Dª Regina y, tras informar de su calidad de Notario a una empleada de la misma, constató que ésta se excusaba de dar su nombre y de hacerse cargo de la copia simple del acta, después de informarle el fedatario del objeto de la visita, manifestando que tenía instrucciones de no hacerse cargo de documentación alguna.

En definitiva, creemos que lo que se produce es un rechazo de la notificación y para estos casos, como hemos visto, el artículo 58.3 de la Ley 30/92, reconoce la validez de la misma siempre que se hagan constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación...

Frente a la manifestación del Abogado del Estado, la parte demandante, en conclusiones, opone la inobservancia de los requisitos y garantías procedimentales del artículo 59.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo (sic), pues «ninguna formalidad se guardó, en orden a la relación de la receptora con el interesado, razón de su permanencia en el domicilio, ni de si la diligencia se extendió en el interior de dicho domicilio o en la portería de la finca (contra Sentencia de Tribunal Supremo de 25 de enero de 1972); no es suficiente garantía formal en la notificación de aquella diligenciada con determinada persona que dice ser «la empleada de la hija de la Sra. Regina», carente de relación alguna con los miembros de la casa, por lógica irresponsable de hacerse cargo o recibir notificación alguna en domicilio ajeno, y agravado por el hecho de no hacerse constancia de la causa de la permanencia en el domicilio, por lo que se crea la duda de si dicha diligencia se cumplimentó realmente en el lugar y ante personas adecuadas que garanticen su recepción por el interesado, como en la práctica ocurrió que mi representado no recibió conocimiento del acto».

SEPTIMO.- A la vista de la exposición fáctica contenida en el primero de los Antecedentes de esta Sentencia, hay que poner de manifiesto, primeramente, que el artículo 66.1. a) de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, atribuye la condición de acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a «cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación e inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible».

Pues bien, en el antiguo Impuesto de Derechos Reales, como en los que le han sucedido con la denominación de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones, ha existido la tradicional figura del «presentador del documento», a la que, por lo que aquí respecta, se refería el artículo 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones, al establecer que «el presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados».

Sin embargo, el transcrito precepto ha sido declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 111/2005, de 5 de abril ...

A virtud de la declaración de inconstitucionalidad referida del artículo 36.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre es obvio que no procede su aplicación el presente caso (artículo 38 de la Ley 21/1979, de 3 de octubre, Orgánica del Tribunal Constitucional), en el que la cualidad de presentadora recaía en D^a Regina .

Tampoco cabe atribuir a ésta última la condición de representante voluntario, ya que ni consta apoderamiento alguno, ni la representación puede presumirse, salvo en los casos de mero trámite (artículo 43.2 de la Ley General Tributaria) de 28 de diciembre de 1963.

Debemos concluir en que hay que reputar ineficaz, respecto del demandante, D. Bruno , los intentos de notificación llevados los días 1 y 26 de julio de 1994, respecto de su madre, D^a Regina , a que se hizo referencia en los Antecedentes.

La consecuencia no puede ser otra, que la de no considerar producido el efecto interruptivo que pretende el Abogado del Estado, en postura que supondría, de aceptarse, una violación del principio constitucional de indefensión y del artículo 64 de la Ley General Tributaria , antes referido.. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central. Vocalía 5^a

■ Resolución 00/894/2006, de 1 de marzo de 2007 (Unificación de criterio)

Reclamación económico-administrativa: procedimiento de devolución iniciado con la presentación de declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio. Falta de resolución expresa. Silencio administrativo.

La entidad contribuyente había presentado una solicitud de devolución que dio lugar, de conformidad con el artículo 127 de la Ley 58/2003 General Tributaria, al inicio del procedimiento inspector en el que se le informaba de la terminación del procedimiento de devolución anterior.

Finalizadas las actuaciones inspectoras y dictada la liquidación, fue recurrida en reposición que se resuelve en sentido desestimatorio debido a haberse interpuesto éste fuera del plazo establecido para ello.

Finalmente la entidad interpone la presente reclamación económico-administrativa entendiendo que, en el procedimiento de devolución iniciado con la presentación de su decla-

ración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio, no ha recaído resolución expresa, por lo que considera dicha solicitud de devolución desestimada por silencio administrativo a los efectos de interponer la pertinente reclamación.

Fundamentos de derecho

Segundo: ... El artículo 127 de la Ley 58/2003 regula las formas por las que puede terminar el procedimiento de devolución al establecer: «El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección».

En el presente caso, en efecto no ha habido una resolución expresa dictada en el procedimiento de gestión por la que se acuerde o se deniegue la devolución solicitada, ni se ha producido la caducidad; no obstante, la Inspección de los Tributos ha iniciado un procedimiento de comprobación e investigación en cuya comunicación de inicio manifiesta expresamente que el inicio del procedimiento inspector supone la terminación del procedimiento de devolución relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004.

Así, el procedimiento de devolución concluye con un acto expreso, por lo que no hay silencio administrativo, aunque no se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Tercero: Una vez determinado que no hay desestimación de la solicitud de devolución por silencio administrativo, habrá que examinar si el acto por el que finaliza el procedimiento es susceptible de ser reclamado en vía económico-administrativa ya que, conforme al apartado cuatro del artículo 239 de la Ley 58/2003, se inadmitirá la reclamación económico-administrativa cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.

De acuerdo con el artículo 227 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

«1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.*
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento»...*

Los actos de trámite cualificados son susceptibles de ser reclamados en vía económico-administrativa en cuanto pueden producir indefensión o un perjuicio irreparable a los derechos e intereses legítimos del obligado tributario. El precepto trata de incluir en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas los actos de trámite definitivos, es decir, los que sin resolver el fondo de la cuestión planteada impiden la continuación del procedimiento o lo deciden de alguna manera, y también a otros actos de trámite que inciden o afectan negativamente en los derechos e intereses del sujeto pasivo, aun cuando no lo hagan de una manera definitiva.

No cabe duda que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que, a su vez, da por concluido el procedimiento de devolución, no se encuentra dentro de los actos reclamables del primer apartado del artículo 227 ya que en ningún momento se pronuncia sobre la devolución ni sobre su procedencia o improcedencia, es decir, ni reconoce ni deniega el derecho a la devolución.

No obstante, podemos entender que resulta aplicable el segundo apartado ya que, si bien no hay ningún pronunciamiento sobre el fondo del asunto, es un acto que pone término al procedimiento siendo así reclamable aunque sólo se podrá impugnar la finalización del procedimiento de devolución y nunca el inicio del procedimiento inspector. No obstante, este hecho no se ha puesto en conocimiento de ..., S.A., es decir, no se ha expresado que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras que a su vez da por terminado el procedimiento de devolución es susceptible de ser reclamado.

... Así, si bien la comunicación se notificó a la entidad el 16 de junio de 2005, se trata de una notificación defectuosa que surte efecto en el momento en que la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa. Por tanto, debemos entender que la reclamación contra el acto por el que finaliza el procedimiento de devolución ha sido interpuesta correctamente y en el plazo establecido para ello, entendiéndose que en dicha reclamación sólo podrá impugnarse la finalización del procedimiento de devolución y otras cuestiones relacionadas con el mismo, y nunca cuestiones relativas al nuevo procedimiento inspector que se inicia.

Cuarto: No obstante, si bien en principio el acto es reclamable, hay que acudir de nuevo al artículo 239.4 de la Ley 58/2003, que declara la inadmisibilidad de las reclamaciones:

«Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada».

En el presente caso, el fondo del asunto (la devolución del IVA) ya fue resuelto mediante acta de disconformidad, en la que se reconoció el derecho a la devolución con deducción de las cantidades correspondientes por aplicación de la regla de prorata. Contra el acuerdo de liquidación pudieron interponerse los recursos pertinentes, habiendo interpuesto la interesada recurso de reposición, si bien lo hizo fuera del plazo establecido para ello. Una vez ocurrido esto, el acto ha devenido firme y este Tribunal no puede entrar a conocer el fondo del asunto.

■ Tribunal Económico Administrativo Central. Vocalía 3^a

■ Resolución 00/2360/2006, de 19 de abril de 2007

Carácter de la revocación del NIF a empresa sin actividad.

En relación con la revocación del NIF practicada a una entidad que no tenía actividad alguna (aunque declara realizar una determinada), ni medios para desarrollarla, ya que estaba destinada sólo a ser vendida, el TEAC declara que la revocación del NIF no es un acto de revocación, comprendido en el artículo 219 de la LGT (Ley 58/2003), ni una sanción, ni una medida preventiva o cautelar; sino una constatación de que no se dan las circunstancias fácticas que son presupuesto de su asignación (existencia de la actividad o del objeto social declarado, en la solicitud o en sus estatutos, y su desarrollo en el domicilio comunicado) y condición de su mantenimiento.

Fundamentos de derecho

Segundo: Las cuestiones que plantea la sociedad recurrente son, en esencia, las siguientes:

1º) Vigencia o derogación del R.D. 338/I 990, de 9 de marzo, invocado por la Administración actuante.

2º) Si el acto impugnado supone la revisión de un acto firme y si, de tratarse de un supuesto de revocación, es reconducible y encaja en el procedimiento especial de revisión mencionado en el artículo 216.c) de la LGT y desarrollado en el artículo 219 de la misma. O bien, si se trata de una medida preventiva o cautelar.

3º) Si se ha producido la indefensión del interesado como consecuencia de la confusión que se alega existente en la fundamentación del acuerdo.

4º) Si la AEAT se ha excedido de su competencia...

Cuarto: Las cuestiones que la interesada plantea a continuación, requieren tratar y referirse a varios extremos.

En primer lugar, la naturaleza de la que las normas denominan «revocación del NIF» (Disposición Adicional 6ª.I LGT y artículo 10.7 del R.D. 338/I 990).

Dentro de la nueva LGT, la revocación se sitúa dentro del Título V, Revisión en vía administrativa, Capítulo II, Procedimientos especiales de revisión -art. 216.c) y art. 219-, y aparece dotada de los siguientes perfiles: a) Es una potestad administrativa que sólo se puede ejercer en beneficio de los interesados. Surge la duda de si será posible revocar un acto beneficioso para el particular y sustituirlo por otro aún más beneficioso. Tanto por razón «tradicional» como porque la Ley 30/I 992, LRJAP, conecta esta figura expresamente a un acto anterior de gravamen o desfavorable, parece que éste ha de ser el presupuesto de la revocación, ya que, además, lo más frecuente es que la «mejora» de la situación jurídica del administrado no exija que el nuevo acto ampliatorio deje sin efecto el primero.

No obstante, aunque el concepto no tenga la misma presencia, también puede hablarse de revocación de actos favorables (a los que, como hemos visto, no parecen referirse la LGT y la LRJAP), pero siempre que se sea consciente de que el sentido del término no es del todo coincidente con el anterior.

Así, pueden revocarse actos declarativos de derechos (licencias, autorizaciones, concesiones ...), bien sea por modificación legislativa posterior; bien por hechos también posteriores que de haberse producido antes hubieran impedido que se dictase el acto; bien porque se entienda que ahora el interés público lo exige así. En estos casos, la Administración puede revocar el acto anterior, pero debe indemnizar al interesado y motivar su acuerdo.

Ahora bien, puede haber otros casos en que la llamada revocación esté prevista de antemano en la legislación, o bien el propio acto inicial puede contener una «reserva de revocación», o bien, finalmente, puede establecerse en dicho acto inicial una condición cuyo incumplimiento producirá igualmente la revocación. En estos casos, lógicamente, no procede indemnización alguna, porque más que de una revocación podría hablarse aquí de una cesación de efectos prevista «ab initio». No hay modificación ni novedad en los criterios sobre lo que sea de interés público, ni error en el otorgamiento del acto.

Como tampoco procede indemnización en los casos de dolo o culpa imputable al interesado (así, Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2000 y 20 de enero de 2005, entre otras).

Quinto: En el caso del NIF, se trata, evidentemente, de una norma de control, por lo que ... por su naturaleza tributaria no va más allá del ámbito que le es propio, en el sentido de que su incumplimiento puede suponer una infracción de este carácter (cf. art. 202 LGT), pero no afecta a la validez y eficacia de los correspondientes negocios jurídicos...

Ahora bien, el supuesto de incumplimiento de las normas sobre utilización del NIF, que es de lo que trata la LGT en tal artículo, es independiente de aquel otro que se refiere a la existencia o inexistencia de los datos y circunstancias que las normas exigen y que son fundamentales para que el NIF cumpla su función, en particular la existencia de la actividad o del objeto social declarados y su desarrollo en el domicilio comunicado (art. 10.7, R.D. 338/1990). Es para estos casos para los que las normas prevén la que llaman «revocación».

Es verdad que para las sociedades mercantiles, sea cual sea su forma jurídica, la revocación del NIF supone, como advierte el TEAR, la afcción a todas o casi todas sus operaciones, pues casi todas tienen naturaleza y trascendencia tributaria, pero justamente esa es la finalidad propia de esta facultad; así resulta de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando en su artículo 6º modifica la Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862, cuyo artículo 23 exige -según la nueva redacción- que en las escrituras públicas relativas a actos o contratos por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o cualesquiera otros con trascendencia tributaria, se acredite ante el Notario autorizante el NIF de los comparecientes y los de las personas o entidades en cuya representación actúen, de los que quedará constancia en la escritura.

Y a renglón seguido, su artículo 7º modifica el art. 254 de la Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946, en el sentido de establecer el cierre registral para los títulos relativos a dichos actos, en los que se incumpliese aquella exigencia.

Además, con carácter general, su artículo Quinto, apartado Diecisiete, que modifica la D.A. 6ª de la LGT, establece el cierre registral para cualquier inscripción que afecte a una entidad, (en el Registro en el que figure) a la que se le haya revocado el NIF, «salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal».

Sexto: Llegados a este punto ya puede afirmarse que la «revocación» del NIF no es un concepto que técnicamente encaje en el artículo 219 LGT, sino que es una cesación de efectos del acto de concesión, que puede ser transitoria, por incumplimiento de las condiciones establecidas para su asignación.

De modo que el llamado acto revocatorio no es propiamente una revocación, pues no se produce en beneficio del interesado y puede ser temporal, ya que el NIF puede «rehabilitarse».

Tampoco es una sanción, puesto que las infracciones se tipifican sólo en relación con su utilización indebida y acarrear sanciones pecuniarias (art. 202 LGT).

Obviamente, tampoco es una medida preventiva o cautelar, puesto que como señala el reclamante, ni está prevista como tal, ni se trata de una medida accesorio dentro de un procedimiento principal cuya finalidad se trata de salvaguardar, sino que ella es el propio fin perseguido.

De esta forma, no es sino una constatación de que no se dan las circunstancias fácticas que son presupuesto de su asignación (existencia de la actividad o del objeto social declarado, en la solicitud o en sus estatutos, y su desarrollo en el domicilio comunicado) y condición de su mantenimiento. En definitiva, la constatación de que siendo el NIF una exigencia a cumplir para la realización de cualesquiera operaciones tributarias, o con trascendencia tributaria, carece de sentido su mantenimiento y vigencia para la entidad que no las realiza y que ni siquiera se constituye para realizarlas.

Sin que, por supuesto, la Administración tributaria deba pronunciarse (como no lo hizo) sobre la licitud o ilicitud de determinadas situaciones desde el punto de vista de la norma mercantil.

Septimo: En cuanto a la alegación de que la advertencia del cierre registral carece de normativa legal que la fundamente, es cierto que el acto impugnado no menciona ninguna en ese extremo y también lo es que no existía ningún precepto expreso en ese sentido. El artículo 86.2 del Reglamento del Registro Mercantil de 19 de julio de 1996, dispone que:

«2. En la inscripción primera de todas las sociedades y entidades inscribibles habrá de consignarse su número de identificación fiscal, aunque sea provisional».

Por su parte, el artículo 94 del mismo prevé que:

«1. En la hoja abierta a cada sociedad se inscribirán obligatoriamente: ... 10) Las resoluciones judiciales o administrativas en los términos establecidos en las leyes y en este reglamento».

Nada más hay y, en cualquier caso, la aplicación y las consecuencias de tales preceptos en la esfera registral es algo que está fuera de las competencias de la Administración gestora y de este Tribunal, correspondiendo al Registrador a través de su función calificadora (cf. art. 6º y arts. 58 y siguientes del RRM).

Ahora bien, si cabría entender que el acto impugnado se excedió en este punto al referirse al cierre registral, es lo cierto que en el momento presente el asunto carece de trascendencia, ya que, como se dijo antes, el artículo 5º. Diecisiete de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (que entró en vigor el 1 de diciembre de 2006) sí que establece expresamente el cierre registral al añadir un apartado 4 a la D.A. 6ª de la LGT, con lo que comunicado el acto al Registro y al interesado surte su eficacia, una vez extendida la nota correspondiente, en los términos previstos en el art. 21 del Código de Comercio y concordantes del RRM, en cuanto a su eficacia frente a terceros.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Comentario de Jurisprudencia
del TJCE**



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 de Vigo



Asociación Española de
Asesores Fiscales



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Jose Manuel Calderón Carrero

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense.
Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DEL TJCE 3 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-475/03.

■ **Partes:** Banca Popolare di Cremona Soc. coop. Arl y Agenzia Entrate Ufficio Cremona

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios – Concepto de "impuestos sobre el volumen de negocios" – Impuesto regional italiano sobre las actividades productivas

I. Comentario

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala) que examinamos clarifica el concepto materia de "impuesto sobre el volumen de negocios" prohibido por el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 Sexta Directiva del IVA (actual artículo 402 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo), ya que lo que se analiza precisamente en este asunto es si el impuesto regional italiano sobre las actividades productivas (imposta regionale sulle attività produttiva; en lo sucesivo, «IRAP») es contrario al citado artículo.

El interés de esta sentencia no es puramente jurídico sino que, como acontece con frecuencia, posee una indudable dimensión financiera, toda vez que en el caso de que prevaleciera la tesis del Banco Popolare se pondría en tela de juicio el sistema de financiación de las regiones en Italia. A su vez, resulta relevante destacar cómo esta sentencia del TJCE se aleja de la posición mantenida por los dos Abogados Generales que intervinieron en el caso.

A nadie se le escapa la relevancia que hubiera tenido una resolución del TJCE en línea con lo que concluía el Abogado General Jacobs, aun con la limitación de su efecto temporal en su eficacia, o la más atemperada conclusión de la Abogado General Stix-Hackl, que no es otra que la de determinar si un impuesto directo -como es el IRAP- puede ser contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva. Si la respuesta del Tribunal hubiera sido afirmativa las consecuencias serían difícilmente valorables, ya que junto a los graves efectos financieros para las arcas de las regiones italianas, se podría haber producido un efecto colateral excesivo que podría conducir a la consideración de diversos Impuestos directos como contrarios al artículo 33 de la Sexta Directiva, efecto que podría haber alcanzado a nuestro IAE, sobre todo si el Tribunal hubiera seguido la argumentación del Abogado General Jacobs acerca de la irrelevancia de la forma del cálculo de la base imponible.

Si bien la cuestión principal del caso es la de determinar si el IRAP es un impuesto sobre el volumen de negocio, o no, determinadas cuestiones que suscitaba este tributo hacen muy interesantes los fundamentos jurídicos desarrollados por el Tribunal.

Hubiera sido muy interesante que el Tribunal se hubiera manifestado acerca de cuál es su posición en relación con si la prohibición de impuesto sobre el volumen afecta igualmente a impuestos calificados como directos, siendo especialmente interesantes en este punto las Conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl acerca de la irrelevancia de que el impuesto sea directo a la hora de determinar la aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva.

Pese al interés que habría suscitado una consideración expresa acerca de la posibilidad de que un tributo directo pueda caer en el ámbito de aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva, de la sentencia puede extraerse la dificultad que existe para considerar que un impuesto directo como un impuesto sobre el volumen de negocios contrario al referido precepto de la Sexta Directiva, dado que tal cuestión se dirime atendiendo a estructura del impuesto.

El Tribunal deja sin examinar una cuestión que plantearon los Estados miembros como es la relevancia a estos efectos de que el Impuesto grave operaciones de entidades financieras que están exentas en el IVA. Así, los Abogados Generales afirmaban que el IRAP al gravar supuestos que están exentos en el IVA y que, por tanto, desplaza al consumidor final su efecto en el precio funcionaba de forma similar al IVA. A lo que el Tribunal mostró su desacuerdo ya que el IRAP no grava sólo a las entidades financieras, por lo que la comparación se debía realizar en términos generales.

El Tribunal antes de entrar a examinar si el IRAP cumple o no con el test de características esenciales del IVA, resalta que el análisis del impuesto debe realizarse desde el punto de vista de la necesidad de salvaguardar la neutralidad del sistema común del IVA en todo momento. Es decir, que todo análisis sobre la calificación de un tributo como un impuesto sobre el volumen general de ventas debe realizarse poniendo énfasis en si este tributo produce, o no, el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de

manera comparable a la que caracteriza al IVA. Y si no lo produce, como es el caso del IRAP, no podrá considerarse contrario a la Sexta Directiva.

El Tribunal de Justicia analiza las características esenciales del IRAP en relación con el IVA centrando su análisis en la forma en la que se determina la Base Imponible de este Impuesto en relación con el IVA. Así si el IVA se determina por cada operación, el IRAP se determina –como suele ser habitual en los impuesto directos– en el valor neto de un periodo, por lo que no existe plena coincidencia en la determinación de base imponible en cada uno de estos impuestos.

El argumento principal empleado por el TJCE para mantener la compatibilidad comunitaria del IRAP italiano radica en que no es similar al IVA ya que su efecto, vía repercusión, no se puede desplazar al consumidor final, incluso asumiendo que su importe pueda afectar al precio final de venta, por lo que considera que el IRAP no sigue los mismos mecanismos de traslación que el IVA, y por tanto no tiene las mismas características esenciales que ese impuesto, y por lo tanto es acorde con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

La Republica Italiana estableció el IRAP se estableció mediante el Decreto Legislativo nº 446, de 15 de diciembre de 1997 (suplemento ordinario de la GURI nº 298, de 23 de diciembre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo»).

Este impuesto grava las actividades productivas ejercidas en el territorio de las regiones constituyendo su hecho imponible el ejercicio habitual de una actividad organizada de manera autónoma, destinada a la producción o al intercambio de bienes o a la prestación de servicios. La actividad ejercida por las sociedades y organismos, incluidos los órganos y administraciones del Estado, constituye en cualquier caso un hecho imponible. La Base Imponible del impuesto se determina mediante el valor de la producción neta que resulta de la actividad ejercida en el territorio de la región, a la que se aplica un tipo del 4,25%. Su naturaleza es de carácter real y no será deducible a efectos de los impuestos sobre la renta.

En 1999, la Banca Popolare di Cremona («Banca Popolare») solicitó el reembolso de varias cantidades que había pagado en concepto de IRAP en ese ejercicio y en el anterior; alegando que el impuesto era ilegal debido, inter alia, a que era incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

La validez del IRAP se impugnó también en otros litigios en Italia por su supuesta incompatibilidad con una serie de disposiciones de la Constitución italiana. El 10 de mayo de 2001, en una sentencia de la Corte Costituzionale (Tribunal Constitucional) se declaró que dichas impugnaciones carecían de fundamento.

Posteriormente, la autoridad tributaria denegó el reembolso de las cantidades reclamadas por Banca Popolare, que ha impugnado dicha denegación ante la Commissione Tributaria

Provincial. Al examinar dichas consideraciones a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 33 de la Sexta Directiva, la Commissione Tributaria estima que el IRAP presenta las características esenciales del IVA, de modo que parece incompatible con el Derecho comunitario y, por tanto, no debe ser aplicado por los órganos jurisdiccionales nacionales. Sin embargo, dado el carácter novedoso de la cuestión y la falta de jurisprudencia específica, se decidió a plantear cuestión prejudicial acerca del mismo.

Tras la presentación de observaciones escritas y orales por Banca Popolare, el Gobierno italiano y la Comisión, el Abogado General Sr. Jacobs presentó sus conclusiones el 17 de marzo de 2005, en las que concluyó que el IRAP era contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva, pero por su relevancia financiera recomendó la aplicación de una limitación temporal y consideró deseable que el Tribunal de Justicia oyera nuevas observaciones al respecto. Posteriormente, siete Estados miembros solicitaron la reapertura de la fase oral con ese fin.

El 21 de octubre de 2005, la Gran Sala decidió reabrir la fase oral, fijó la fecha de la nueva vista el 14 de diciembre de 2005, e instó a las partes en el litigio principal, a los Estados miembros, al Consejo y a la Comisión a manifestar su opinión sobre las siguientes cuestiones puestas de manifiesto en el Asunto examinado por el Tribunal, emitiendo la Abogado General Stix-Hackl nuevas Conclusiones Generales el 14 de marzo de 2006.

3. Cuestiones planteadas.

La Commissione tributaria provinciale di Cremona planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Ha de interpretarse el artículo 33 de la [Sexta] Directiva [...] en el sentido de que se opone a que se sujete al IRAP el valor de la producción neta resultante del ejercicio habitual de una actividad organizada de forma autónoma y destinada a la producción o intercambio de bienes o a la prestación de servicios?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 33 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 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

5. Fundamentos de la sentencia

La cuestión principal es si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto

principal. Para ello el Tribunal examina si el IRAP tiene o no las características esenciales del IVA, teniendo en cuenta que para determinar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

Este efecto entorpecedor del sistema común del IVA será el criterio interpretativo principal empleado por el Tribunal para determinar si el IRAP es o no un impuesto sobre el valor añadido en el sentido del art.33 Sexta Directiva.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, las características de un impuesto sobre el volumen de negocios son cuatro, a saber:

- 1) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios;
- 2) 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;
- 3) la percepción del 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;
- 4) la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.

El Tribunal examina si en el caso concreto se dan o no estas características, señalando en relación con el IRAP que no concurren dos de las principales características esenciales del IVA:

-En relación con la segunda característica, el Tribunal (parr. 30) afirma que es preciso señalar en primer lugar que, mientras que el IVA se percibe transacción por transacción en la fase de la comercialización y su importe es proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos, el IRAP, por el contrario, es un impuesto que recae sobre el valor neto de la producción de la empresa a lo largo de un determinado período. Su base imponible, en efecto, es la diferencia que se obtiene en la cuenta de resultados entre, por un lado, el «valor de la producción» y, por otro lado, los «costes de la producción», según las definiciones de estos conceptos establecidas por la legislación italiana. Incluye elementos como las variaciones de las existencias, las amortizaciones y las depreciaciones, que no tienen un vínculo directo con la entrega de bienes o la prestación de servicios en cuanto tales. En estas circunstancias, el Tribunal concluye que el IRAP no puede considerarse proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos.

-En lo que atañe a la cuarta característica esencial del IVA, el Tribunal (parr. 31 a 35) señala que el IRAP no se ha creado para ser repercutido sobre el consumidor final de una manera característica del IVA.

El Tribunal se sirve del incumplimiento de esta última característica para integrar esta Sentencia en la línea jurisprudencial consolidada dictada hasta el momento, especialmente en relación con la Sentencia *Dansk Denkavit*, que como hemos visto servía a los Abogados Generales para afirmar que el IRAP era contrario al artículo 33 Sexta Directiva, señalando que el Impuesto objeto de esta Sentencia se repercutía al consumidor final, estando determinada su Base Imponible y forma de recuperación de forma similar al IVA. Y, en este sentido, un impuesto con las características del IRAP se distingue del IVA de tal manera que no puede ser calificado de impuesto que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TJCE DE 5 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C 290/05 y C 333/05

■ **Partes:** Ákos Nádasdi (C 290/05) y Vám- és Pénzügy_rség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága, e Ilona Németh (C 333/05) y Vám- és Pénzügy_rség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága

■ **Síntesis:** Tributos internos discriminatorios– Impuesto de matriculación de vehículos automóviles – Vehículos automóviles de ocasión – Importación.

I. Comentario.

El 5 de octubre de 2006, el Tribunal decidió resolver dos cuestiones relativas a si el Impuesto de matriculación es, o no, un derecho de aduana, o una medida de efecto equivalente a la traslación de vehículos de un Estado miembro a otro. En lo referido a si estamos ante una medida de efecto equivalente, el Tribunal señaló que el Impuesto sobre la matriculación no se exige por causa de que el vehículo cruce la frontera del Estado miembro que impone ese impuesto, sino que se exige cuando el vehículo se matricula en ese Estado miembro para ponerlo a circular; por lo que examina la cuestión desde el punto de vista del artículo 90 TCE, señalando que no se trata de un derecho de aduana propiamente dicho.

En lo que concierne a si el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe un impuesto de matriculación como este, el TJCE señala que se infringe el artículo 90 si la carga impositiva es mayor para los productos con origen en otro Estado miembro, que para los productos con origen en ese Estado, siendo especialmente relevante la forma en que se calcula la base imponible del impuesto exigido. Lo relevante, indica el Tribunal es que el efecto, directo o indirecto, conlleve una mayor carga tributaria para el productor importado que para el de origen nacional.

Por ello el Tribunal concluye que el primer párrafo del art. 90 TCE debe ser interpretado como que impide un impuesto de matriculación como el fijado por las leyes Húngaras y polacas siempre que

- dicho impuesto se aplica a los vehículos de ocasión con motivo de su primera puesta en circulación en el territorio de un Estado miembro y
- su importe, determinado exclusivamente en función de las características técnicas de los vehículos (tipo de motor; cilindrada) y de su clasificación medioambiental, se calcula sin tener en cuenta la depreciación de éstos, de modo que, al aplicar dicho impuesto a vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros, tal importe sobrepasa el importe de dicho impuesto incluido en el valor residual de los vehículos de ocasión similares ya registrados en su día en el Estado miembro de importación.

2. Antecedentes:

Con anterioridad al 1 de febrero de 2004, en Hungría el impuesto sobre el consumo (fogyasztási adó) gravaba la adquisición de vehículos. Se devengaba una sola vez, por un importe igual a un porcentaje del valor declarado, porcentaje que se determinaba en función de determinadas características de consumo del vehículo.

El 1 de febrero de 2004, al entrar en vigor la Ley del impuesto de matriculación, quedó derogada la Ley nº LXXVIII de 1991, del impuesto sobre el consumo (a fogyasztási adóról szóló 1991. évi LXXVIII. törvény), que había establecido un impuesto sobre el volumen de negocios que gravaba el precio de ciertos productos, incluidos los automóviles, y que debía ser abonado a la Hacienda Pública por los fabricantes de dichos productos o bien, en caso de importación, por los obligados al pago de los derechos de aduana. Con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el consumo, la venta en el mercado nacional de productos usados, incluidos los automóviles, no estaba sometida a dicho impuesto.

Asunto C-290/05:

Tras adquirir en Alemania el 2 de mayo de 2004 un vehículo particular de ocasión por un precio de 6.000 euros, el Sr. Nádasdi presentó ante la Debreceni Fővármivatal (Oficina Principal de Aduanas de Debrecen) el 13 de mayo de 2004 una solicitud de liquidación del impuesto de matriculación del vehículo.

Mediante decisión de 14 de mayo de 2004, dicho organismo fijó la cuota del impuesto en 150.000 HUF, que el Sr. Nádasdi abonó ese mismo día. El organismo en cuestión emitió el correspondiente justificante de pago del impuesto por parte del sujeto pasivo, en el que figuraba la fecha de 14 de mayo de 2004.

Posteriormente, mediante decisión nº 8074/2004, de 11 de noviembre de 2004, la Vám-és Pénzügyrség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága, en ejercicio de su facultad de control, modificó la decisión de Debreceni Fvámhivatal, fijando la cuota del impuesto de matriculación exigible al Sr. Nádasdi en 390.000 HUF, y requirió a éste para que abonase el saldo de 240.000 HUF antes de transcurridos 15 días desde que la decisión hubiera adquirido firmeza.

Según la motivación de la decisión nº 8074/2004, la rectificación de la cuota del impuesto de matriculación se produjo como consecuencia de la aprobación de la Ley nº XII de 2004, por la que se modificaba la Ley nº CX de 2003, del impuesto de matriculación (a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény módosításáról rendelkező 2004. évi XII. törvény), y que había entrado en vigor el 14 de mayo de 2004, ya que la nueva escala de cuotas resultaba aplicable en los casos en que el justificante de pago de dicho impuesto hubiera sido emitido tras la entrada en vigor de la Ley nº XII de 2004.

El Sr. Nádasdi interpuso un recurso contra la decisión nº 8074/2004 ante el Hajdú-Bihar Megyei Bíróság que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

Asunto C-333/05:

Tras adquirir en Alemania el 28 de diciembre de 2004 un vehículo particular de ocasión, la Sra. Németh presentó ante la Kecskeméti Fvámhivatal (Oficina Principal de Aduanas de Kecskemét) una solicitud de liquidación del impuesto de matriculación del vehículo. Con arreglo al Reglamento KöHÉM nº 6/1990 del Ministerio de Transportes, Comunicaciones y Construcción, la Bács-Kiskun Megyei Közlekedési Felügyelet [Inspección de Tráfico de la provincia de Bács-Kiskun] clasificó dicho vehículo en la categoría medioambiental nº 7.

Teniendo en cuenta las características técnicas y medioambientales de dicho vehículo, la Kecskeméti Fvámhivatal fijó la cuota de su impuesto de matriculación en 390.000 HUF.

La Sra. Németh presentó un recurso de alzada contra dicha decisión ante la Vám-és Pénzügyrség Dél-Alföldi Regionális Parancsnoksága, que ratificó la decisión impugnada. La Sra. Németh recurrió esta última decisión ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que la Ley del impuesto de matriculación infringe el Derecho comunitario. En efecto, a su juicio, dicho impuesto constituye esencialmente un derecho de aduana de importación, y como tal prohibido en la Comunidad Europea en virtud los artículos 23 CE y 25 CE. Sostiene además que, en el caso de que se estimase que dicho impuesto no constituye un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente, podría cali-

ficarse de impuesto contrario a los artículos 90 CE a 93 CE o de impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva, por lo que tampoco sería aplicable. En estas circunstancias, el Bács-Kiskun Megyei Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas:

Asunto C-290/05:

- 1) ¿El artículo 90, párrafo primero, del Tratado CE permite a los Estados miembros mantener en vigor un impuesto sobre los automóviles usados procedentes de otros Estados miembros que no tiene en cuenta en absoluto el valor del vehículo y cuyo importe se determina exclusivamente en virtud de las características técnicas de los automóviles (tipo de motor, cilindrada) y de una clasificación en función de consideraciones medioambientales?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿la Ley nº CX de 2003, del impuesto de matriculación, aplicable en el presente procedimiento, es compatible con el artículo 90, párrafo primero, del Tratado CE por lo que se refiere a los automóviles usados importados, habida cuenta de que no es exigible el pago del impuesto de matriculación por los vehículos que ya se hubieran puesto en circulación en Hungría antes de la entrada en vigor de la citada Ley?

Asunto C 333/05:

- 1) ¿Un impuesto de un Estado miembro tal como el impuesto de matriculación húngaro puede considerarse un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente?
- 2) De darse una respuesta negativa a la primera cuestión: ¿un impuesto de un Estado miembro tal como el impuesto de matriculación húngaro, cuyo pago constituye un requisito previo para la inscripción en el registro y la puesta en circulación de un vehículo particular, puede considerarse un tipo de impuesto de importación?
- 3) De darse una respuesta negativa a la segunda cuestión: ¿un impuesto de un Estado miembro tal como el impuesto de matriculación húngaro es compatible con lo exigido en el artículo 90 CE o con lo dispuesto en el artículo 33 de la [Sexta] Directiva [...], o bien dicho impuesto vulnera el Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido?
- 4) En el estado actual del Derecho comunitario, ¿un impuesto de un Estado miembro tal como el impuesto de matriculación húngaro se ajusta a las disposiciones de Derecho comunitario, teniendo en cuenta que la cuota del impuesto de matriculación aplicable a los vehículos particulares nuevos y usados es del mismo importe –haciendo abstracción de la clasificación de los vehículos en función de consideraciones medioambientales–, que dicho importe no refleja de ningún modo la depreciación de los automóvi-

les usados y es totalmente independiente de la fecha en que el vehículo fue puesto en circulación y del tiempo que lleve en circulación (legalmente)?

4. Fallo:

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) Un impuesto de la índole del establecido en Hungría por la Ley nº CX de 2003, del impuesto de matriculación (a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény), que no grava los automóviles particulares debido a su paso por la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE.
- 2) El artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe un impuesto de la índole del establecido por la Ley del impuesto de matriculación, en la medida en que:

– dicho impuesto se aplica a los vehículos de ocasión con motivo de su primera puesta en circulación en el territorio de un Estado miembro y

– su importe, determinado exclusivamente en función de las características técnicas de los vehículos (tipo de motor, cilindrada) y de su clasificación medioambiental, se calcula sin tener en cuenta la depreciación de éstos, de modo que, al aplicar dicho impuesto a vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros, tal importe sobrepasa el importe de dicho impuesto incluido en el valor residual de los vehículos de ocasión similares ya registrados en su día en el Estado miembro de importación.

No es pertinente establecer una comparación con los vehículos de ocasión puestos en circulación en el Estado miembro de que se trata antes de que se estableciera dicho impuesto.

- 3) El artículo 33 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, no prohíbe la aplicación de un impuesto de la índole del establecido por la Ley del impuesto de matriculación, cuya base imponible no es el volumen de negocios y que no da lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

5. Fundamentos de la sentencia:

En relación con las cuestiones 1 y 2 en el asunto C-333/05 relativo a si el impuesto sobre la importación forma parte de las exacciones de efecto equivalente.

El Tribunal señala que un impuesto de la índole del impuesto de matriculación no es un derecho de aduana propiamente dicho.

En cuanto a la pregunta de si el concepto de exacciones de efecto equivalente es aplicable a dicho impuesto, constituye jurisprudencia reiterada que toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE (véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 20, y de 2 de abril de 1998, *Outokumpu*, C-213/96, Rec. p. I-1777, apartado 20).

El hecho imponible del impuesto establecido por la Ley del impuesto de matriculación no lo constituye el cruce de la frontera del Estado miembro que lo exige, sino la matriculación del vehículo en el territorio de dicho Estado a efectos de su puesta en circulación.

Un impuesto de esta índole forma parte del régimen general de gravámenes internos sobre las mercancías y debe analizarse por tanto desde el punto de vista del artículo 90 CE.

Por consiguiente, procede responder a la primera y a la segunda cuestión planteadas en el asunto C-333/05 que un impuesto de la índole del establecido por la Ley del impuesto de matriculación, que no grava los automóviles particulares debido a su paso por la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE.

Sobre las cuestiones en el asunto C-290/05 y sobre la primera parte de la tercera cuestión y la cuarta cuestión en el asunto C-333/05

En estas cuestiones, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan, en esencia, si el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe un impuesto de la índole del establecido por la Ley del impuesto de matriculación.

En lo que respecta a los criterios que pueden utilizarse para la determinación del importe de un impuesto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el Derecho comunitario no restringe, en el estado actual de su evolución, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, aunque sean similares en el sentido del párrafo primero del artículo 90 CE, en función de criterios objetivos, tales como la naturaleza de las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados. No obstante, tales diferencias sólo son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado y si se aplican de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, o de protección de las producciones nacionales competidoras (sentencia *Outokumpu*, antes citada, apartado 30).

En el contexto del régimen del impuesto de matriculación, criterios tales como el tipo de motor, la cilindrada y una clasificación basada en consideraciones medioambientales constituyen criterios objetivos. Por lo tanto, pueden ser utilizados en dicho régimen. En cambio, no es preciso que el importe del impuesto esté relacionado con el precio del vehículo.

Sin embargo, un impuesto de matriculación no debe resultar más gravoso para los productos originarios de otros Estados miembros que para productos nacionales similares.

Pues bien, un vehículo nuevo por el que se ha abonado el impuesto de matriculación en Hungría pierde una parte de su valor de mercado con el paso del tiempo. De este modo disminuye igualmente, en medida similar a la depreciación, el importe del impuesto de matriculación incluido en el valor restante del vehículo. Como vehículo de ocasión, dicho vehículo sólo podrá venderse a un porcentaje de su valor inicial, que incluirá el importe residual del impuesto de matriculación.

Ahora bien, según los autos transmitidos al Tribunal de Justicia por los órganos jurisdiccionales remitentes, un vehículo del mismo modelo e idéntico en edad, kilometraje y demás características, comprado de ocasión en otro Estado miembro, será sometido sin embargo, al matricularlo en Hungría, a un 100 % del impuesto de matriculación aplicable a un vehículo de dicha categoría. Por consiguiente, dicho impuesto resulta más gravoso para los vehículos de ocasión importados que para los vehículos de ocasión similares ya registrados en Hungría y sometidos a este mismo impuesto.

Sobre la segunda parte de la tercera cuestión en el asunto C-333/05

El impuesto de matriculación controvertido en el litigio principal no constituye un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, ya que su base imponible no es el volumen de negocios. Tampoco da lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

Por lo tanto, el artículo 33 de la Sexta Directiva no prohíbe un impuesto de esta índole.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 5 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-100/05

■ **Partes:** ASM Lithography BV e Inspecteur van de Belastingdienst-Douane Zuid/kantoor Roermond

■ **Síntesis:** Código aduanero – Determinación de la deuda aduanera – Derechos de importación por productos compensadores determinados por el interesado y confirmados por las autoridades aduaneras con arreglo al artículo 121 del Código aduanero – Derechos que pueden ser calculados con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero – Devolución de la cantidad percibida en exceso sobre la base del artículo 236 del Código aduanero.

I. Comentario

La Sentencia de la sala Tercera del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 2006 nos ofrece tres interesantes conclusiones acerca del funcionamiento del sistema Aduanero Comunitario en relación con el cálculo de la deuda aduanera, y la devolución de lo pagado en exceso.

El Régimen de Perfeccionamiento Activo es el régimen aduanero que permite introducir mercancías al territorio aduanero comunitario para ser sometidas a un proceso de transformación, reparación, reconstrucción, montaje, ensamblaje o incorporadas en conjuntos, maquinaria, equipo de transporte en general o aparatos de mayor complejidad tecnológica o funcional o utilizados para otros fines análogos, en las condiciones establecidas reglamentariamente y en las disposiciones que, al efecto, emita el órgano administrador competente.

En líneas generales, este régimen suele llevar aparejado una menor carga tributaria que la importación definitiva, o incluso que la importación temporal al gravar sólo la parte del valor del producto que se consume en territorio comunitario, por lo que el sistema de Régimen de Perfeccionamiento Activo, permite primar a la industria comunitaria de transformación de productos procedentes de terceros países para su posterior reexportación a precios competitivos a otros países no pertenecientes a la Unión Europea.

El Tribunal aclara, en primer lugar, que salvo que el Código Aduanero establezca expresamente otra cosa, los regímenes especiales de determinación de la deuda aduanera sólo serán aplicados por la Administración exaccionadora previa petición del interesado, y nunca de oficio. Y esto es así por que el Código Aduanero, a la hora de determinar como se calcula la deuda aduanera en el régimen de perfeccionamiento activo no impone ninguna obligación a las autoridades aduaneras nacionales a determinar la deuda tributaria de acuerdo con un régimen excepcional.

El Tribunal establece que de oficio sólo se aplicará el sistema general de determinación de la deuda tributaria debiendo solicitar el obligado tributario la aplicación de un régimen especial en el momento de presentación de la mercancía en la Aduana.

Asimismo, el Tribunal considera que no constituye un supuesto de ingreso indebido el caso en que el obligado tributario ingresa en exceso respecto de lo que le correspondería si hubiera aplicado un régimen de determinación de la deuda tributaria al que tiene derecho.

El TJCE mantiene que en estos casos se debe admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Código, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero. Ello implica que si por error se liquida improcedentemente una deuda aduanera y luego se determina que su importe podía ser inferior se deberá restituir al obligado tributario el exceso satisfecho. El problema será determinar cuando estamos ante un error y cuando ante una planificación fiscal elegida por el contribuyente para evitarse posibles sanciones administrativas.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

ASM Lithography desarrolla y fabrica aparatos (fotorrepetidores) que se usan para la producción de microprocesadores informáticos. En el marco de sus actividades, adquiere fuera de la Comunidad componentes y elementos parcialmente montados que se utilizan en la construcción de fotorrepetidores y sistemas «step and scan», o se venden como subensamblajes y piezas de repuesto.

Sobre la base del Reglamento (CEE) nº 1999/85 del Consejo, de 16 de julio de 1985, relativo al régimen de perfeccionamiento activo (DO L 188, p. 1; EE 02/14, p. 35), derogado por el Código aduanero, se concedió a ASM Lithography, con efectos desde el 1 de enero de 1988, una autorización de duración ilimitada, por aplicar el régimen de perfeccionamiento activo utilizando el sistema de suspensión.

ASM Lithography vende una parte de los productos compensadores fuera de la Comunidad Europea. Está obligada a presentar periódicamente a las autoridades aduaneras una solicitud de liquidación relativa a las mercancías sin perfeccionar y los productos compensadores exportados.

La otra parte de los productos compensadores y las mercancías importadas en estado natural son despachados a libre práctica. En la medida en que se trata de productos relacionados con la tecnología de la información, la mayoría de ellos podía acogerse al sistema de suspensión de la percepción de los derechos de aduana con arreglo al Reglamento nº 2216/97. A partir del mes de agosto de 1998, el Reglamento nº 1677/98 añadió los

componentes electrónicos a las mercancías que pueden acogerse al régimen de transformación bajo control aduanero.

Entre los meses de octubre de 1998 y julio de 2000, ASM Lithography envió cada mes una lista con los productos compensadores despachados a libre práctica, en la que se indicaba, en particular, la factura de la mercancía importada, la tarifa que resulta aplicable, los códigos administrativos de destino, origen y procedencia, el valor de aduana así como los derechos de aduana debidos.

Con arreglo al artículo 121 del Código aduanero, ASM Lithography calculó el importe de los derechos debidos sobre la base de los elementos de imposición propios de las mercancías de que se trataba en el momento en que habían sido incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo. De la información facilitada durante el procedimiento prejudicial se desprende que si esta sociedad hubiera invocado, sobre la base del artículo 122, letra c), de dicho Código, la aplicación conjunta de los Reglamentos nos°2216/97 y 1677/98, el cálculo de estos derechos se habría basado en los elementos de imposición de los productos compensadores y sólo el 2 a 3 % de los componentes afectados habría sido gravado con derechos de aduana, mientras que el 97 a 98 % de los productos importados habría estado sujeto a una tarifa cero.

Sobre la base de las listas presentadas por ASM Lithography, el Inspecteur adoptó requerimientos de pago indicando que «el gravamen se debe con arreglo al artículo 204, apartado I, letra a), del [Código aduanero], debido a la renuncia a la exención de la autorización [de perfeccionamiento activo]», y que «este requerimiento de pago tiene carácter provisional». La deuda aduanera se determinó con arreglo al artículo 121, apartado I, de dicho Código y se corresponde con el importe calculado por ASM Litography en sus listas mensuales.

Tras abonar el importe de su deuda, ASM Lithography solicitó el 26 de abril de 2001 al Inspecteur la devolución con arreglo al artículo 236 del Código aduanero de 2.105.393,20 NLG (955.385,78 euros) en concepto de derechos de importación, solicitud que fue desestimada. La reclamación presentada posteriormente fue desestimada por infundada mediante resolución de 2 de mayo de 2002.

A continuación, ASM Lithography interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam. Este órgano jurisdiccional destaca que, con ocasión del despacho a libre práctica de los productos compensadores de que se trata, ASM Lithography no solicitó expresamente que se les aplicaran las normas previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero en virtud del artículo 122, letra c), del Código aduanero, y que ASH Lithography sólo presentó una solicitud en este sentido después de que se adoptara un requerimiento de pago con arreglo al artículo 121, apartado I, de dicho Código, requerimiento contra el que no se presentó ninguna reclamación.

No obstante, el Gerechtshof te Amsterdam alberga dudas sobre la cuestión de si, en tales supuestos, el importe de la deuda aduanera debe calcularse con arreglo al artículo 121, apartado I, del Código aduanero o con arreglo al artículo 122, letra c), del mismo Código y, por esta razón, planteo cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

- 1) En relación con productos compensadores como los del presente asunto, que se consideran despachados a libre práctica, ¿debe determinarse la deuda aduanera con arreglo a los elementos de imposición a que se refiere el artículo 122, letra c), del Código aduanero, aunque el interesado no lo haya solicitado expresamente con anterioridad?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe admitirse una petición de (nuevo) cálculo del importe de la deuda aduanera, con arreglo a los elementos de imposición a que se refiere el artículo 122, letra c), del Código aduanero, formulada posteriormente –tras la comunicación del importe de la deuda aduanera calculada con arreglo a los elementos de imposición del artículo 121, apartado 1, del Código aduanero– en el marco de una solicitud de devolución en virtud del artículo 236 de dicho Código?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) El artículo 122, letra c), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que, al determinar el importe de la deuda aduanera derivada del despacho a libre práctica de productos compensadores, las autoridades aduaneras nacionales no están obligadas, salvo que el interesado lo haya solicitado expresamente, a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación bajo control aduanero si las mercancías de importación hubieran podido incluirse en este régimen.
- 2) El artículo 236 del Reglamento n° 2913/92 debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras nacionales deben admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Reglamento y ya se ha comunicado al interesado, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del citado Reglamento.

5. Fundamentos de la sentencia

En relación con la primera cuestión planteada al Tribunal por el órgano jurisdiccional remitente, según la cual se trata de determinar si las autoridades aduaneras están obligadas a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación a unas mercancías sin que la sociedad interesada lo hubiera planteado, la respuesta fue clara: no es posible aplicar un régimen más beneficioso de oficio sin solicitud previa.

El argumento del Tribunal se sitúa en las formas de determinación de la deuda aduanera, señalando que existen dos bases de cálculos para las mercancías importadas incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, estando regulada la norma general aplicable en el artículo 121 del Código Aduanero que consiste en determinar la deuda tributaria sobre la

base de los elementos de imposición propios de las mercancías de importación en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de las mercancías en el régimen de perfeccionamiento; mientras que el artículo 122 del Código Aduanero regula excepciones a este régimen en base a un listado de casos particulares.

Para el Tribunal, el artículo 122 del Código Aduanero establece un régimen excepcional de determinación de la deuda aduanera que no es aplicable de oficio por la Administración aduanera sino que sólo se podrá aplicar de forma facultativa previa petición del interesado, siempre, claro esta, que los productos compensadores puedan ser sometidos a las normas de imposición previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero.

El artículo 122, letra c), del referido Código no impone ninguna obligación a las autoridades aduaneras nacionales, sino que se limita a establecer una norma cuya aplicación es facultativa en la medida en que dispone que, no obstante lo dispuesto en el artículo 121, los productos compensadores podrán ser sometidos a las normas de imposición previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero, si la mercancía de importación hubiera podido incluirse en este régimen.

Por lo tanto el Tribunal (parr:34) concluye que el artículo 122, letra c), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, al determinar el importe de la deuda aduanera derivada del despacho a libre práctica de productos compensadores, las autoridades aduaneras nacionales no están obligadas, salvo que el interesado lo haya solicitado expresamente, a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación bajo control aduanero si las mercancías de importación hubieran podido incluirse en este régimen.

En relación con la segunda cuestión, relativa a la interpretación del artículo 236 del Código aduanero, se trata de dilucidar si este artículo admite una devolución de derechos de importación derivado de calcular de nuevo el importe de una deuda aduanera con arreglo al artículo 122, letra c) del citado Código, a pesar de que el importe de dicha deuda ya se había calculado de acuerdo con el artículo 121.

El Tribunal parte de que es correcto que las autoridades aduaneras nacionales apliquen para el cálculo de la deuda tributaria la norma general del artículo 121 del Código siempre y cuando el interesado no solicite expresamente otra cosa. Por lo que el ingreso de esta deuda aduanera, a pesar de ser superior al que resultaría de aplicar otra forma excepcional del cálculo de la misma, no es un ingreso indebido.

Sin embargo, para el Tribunal, a pesar de tratarse de ingresos debidos, si se cumplen los requisitos del artículo 236 del Código aduanero, en particular, que no exista fraude por parte del declarante y que se respete el plazo de tres años previsto para la presentación de la solicitud de devolución, dicha disposición será aplicable en el supuesto de una solicitud de devolución de derechos de importación presentada tras una declaración de despacho a libre práctica hecha por una empresa en la que ésta, por error, calculó el importe de la deuda con arreglo al artículo 121 del referido Código en lugar de solicitar que, en virtud del artículo 122, letra c), del mismo Código, se determinara dicho importe con arreglo a las normas de imposición

previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero. Corresponde al juez nacional examinar si se cumplen estos requisitos. Por lo que la Administración aduanera deberá proceder a devolver lo ingresado en exceso por el interesado.

El Tribunal concluye que el artículo 236 del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras nacionales deben admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Código y ya se ha comunicado al interesado, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 26 de octubre de 2006

■ **Asunto:** C-248/04

■ **Partes:** Koninklijke Coöperatie Cosun UA y Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit

■ **Síntesis:** Procedimiento prejudicial – Agricultura – Organización común de mercados – Azúcar – Artículo 26 del Reglamento (CEE) n° 1785/81 y artículo 3 del Reglamento (CEE) n° 2670/81 – Importe debido por el azúcar C vendido en el mercado interior – Inaplicabilidad del artículo 13 del Reglamento (CEE) n° 1430/79 – Inexistencia de facultad de condonación o de devolución por motivos de equidad – Validez de los Reglamentos (CEE) nos 1785/81 y 2670/81 – Principios de igualdad y seguridad jurídica – Equidad

I. Comentario

La presente cuestión prejudicial C-248/04 debe ponerse en relación con el recurso de casación C-68/05 P, también enjuiciado por el Tribunal de Justicia el mismo día (26 de octubre de 2006), ya que ambos asuntos responden a las mismas cuestiones planteadas por la entidad Cooperativa holandesa Cosun.

El Reglamento (CEE) n° 1785/81 del Consejo, de 30 de junio de 1981, por el que se establece la organización común de mercados en el sector del azúcar (DO L 177, p. 4; EE 03/22, p. 80), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 305/91 del Consejo, de 4 de febrero de 1991 (DO L 37, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de base»), tiene como finalidad, en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar (en lo sucesivo, «OCM del azúcar»), mantener las garantías necesarias respecto al empleo y el nivel de vida de los productores de productos de base y de los fabricantes de azúcar de la Comunidad Europea, y garantizar la seguridad del abastecimiento en azúcar de todos los consumidores a precios razonables, estabilizando el mercado del azúcar.

Con este objetivo, dicho Reglamento regula la producción, importación y exportación de azúcar. Establece, en particular, un régimen de cuotas de producción que constituye, según su considerando decimoquinto, un medio para garantizar a los productores los precios comunitarios y la venta de su producción.

En el marco de dicho régimen de cuotas, el artículo 24 del Reglamento de base fija, para cada campaña de comercialización (es decir, del 1 de julio de un año al 30 de junio del año siguiente), las cantidades de base para el «azúcar A» y el «azúcar B», que cada Estado miembro deberá repartir entre los productores de azúcar establecidos en su territorio. De este modo se asigna a las empresas productoras de azúcar una cuota A y una cuota B para cada campaña de comercialización. A las cantidades de azúcar producidas por encima de estas cuotas se las denomina «azúcar C».

Al azúcar C no se le aplica el régimen de sostenimiento de los precios ni el de restituciones a la exportación. Además, el azúcar C no puede comercializarse en el mercado interior y, en consecuencia, debe exportarse fuera de la Comunidad para ser vendido en el mercado mundial. Sin embargo si este azúcar C no se exporta, o no se exporta en las condiciones fijadas por el Reglamento n° 1.785/81 el productor deberá pagar una exacción patrimonial que se calcula de forma similar al derecho de aduanas que deben abonar los importadores de azúcar al introducir dicha mercancía en el Territorio Aduanero Común.

En el fondo, lo que trata de resolver el Tribunal es si Cosun, productor de azúcar, y parte inocente en un fraude por exportaciones de Azúcar C puede tener derecho, o no, a que se le reembolsen los pagos de la exacción derivada por la no exportación de azúcar clase C, que había vendido a terceros para que fueran inmediatamente exportadas fuera de las fronteras de la Comunidad.

Esta sentencia trata de deslindar los supuestos en que es posible obtener la restitución de los derechos de aduana de aquellos supuestos en que no se puede obtener la misma por no tratarse de derechos de aduana, a pesar de estar en situaciones donde el deudor tributario actúa de buena fe dentro de una trama de fraude.

El Tribunal en el asunto C-61/98, *De Haan*, concluyó que si el deudor de los derechos de aduanas actuó de buena fe dentro de una trama de fraude, podrá obtener el derecho a la devolución de lo abonado. Sin embargo en los casos de exacciones agrícolas, como son las

restituciones derivadas del azúcar C, al no tratarse de derechos de aduanas per se y por tanto no cubiertos por las disposiciones legales del Reglamento (CEE) n° 1430/79, no se puede obtener la restitución de dichos derechos.

Tal posición de no devolución no sólo se fundamenta en el tenor literal del Reglamento (CEE) n° 1430/79, sino también en principios generales del ordenamiento comunitario (equidad, seguridad jurídica).

Así, el TJCE establece una relevante diferencia entre el gravamen aduanero y las exacciones agrícolas, al señalar que el tratamiento fiscal de ambas figuras es distinto, existiendo, en caso de error un derecho a la devolución en el caso de gravámenes aduaneros, que no existe en el caso de exacción agrícola. El Tribunal concluye que dichas diferencias no son contrarias a los principios de igualdad y de seguridad jurídica.

2. Antecedentes

Cosun, una cooperativa establecida en los Países Bajos, produjo azúcar C durante las campañas de comercialización 1991/1992 y 1992/1993. Durante el año 1993 vendió algunas partidas de azúcar C a distintas empresas para su exportación, respectivamente, a Croacia, Eslovenia y Marruecos.

En el curso de esas operaciones se produjeron fraudes, cometidos, sin conocimiento de Cosun, por las empresas con las que había contratado, que consistían, en particular, en que los documentos T5, destinados a probar que las partidas de azúcar C habían salido del territorio de la Comunidad, no habían sido sellados debidamente.

Las autoridades neerlandesas competentes iniciaron una investigación sobre las actividades de las empresas con las que Cosun había contratado y advirtieron al HPA, organismo encargado en los Países Bajos de la aplicación de la normativa en materia de organizaciones comunes de mercados. Por el contrario, en un primer momento, Cosun no fue informada de la existencia de dicha investigación.

Mediante resolución de 25 de abril de 1994, modificada por la resolución de 13 de junio de 1994, el HPA exigió a Cosun, con arreglo al artículo 3 del Reglamento n° 2670/81, el pago de un importe de 6.250.856,78 NLG (2.836.515,14 euros), porque no había probado que ciertas partidas de azúcar C hubieran salido del territorio de la Comunidad.

El HPA desestimó la reclamación presentada por Cosun. Ésta interpuso un recurso contra dicha decisión desestimatoria ante el College van Beroep voor het bedrijfsleven y, al mismo tiempo, solicitó al HPA, con arreglo al artículo 13 del Reglamento n° 1430/79, la condonación del importe exigido.

Por lo que se refiere, en primer lugar, a dicha solicitud de condonación, las autoridades neerlandesas la transmitieron a la Comisión, que era competente para examinarla, acompañándola de un informe favorable. Mediante su Decisión REM 19/01 –también identificada con el número C (2002) 1580 fin–, de 2 de mayo de 2002, la Comisión

declaró la inadmisibilidad de dicha solicitud. A continuación, Cosun interpuso un recurso de anulación contra dicha Decisión ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas. Mediante sentencia de 7 de diciembre de 2004, *Koninklijke Coöperatie Cosun/Comisión* (T-240/02, Rec. p. II-4237), el Tribunal de Primera Instancia desestimó el recurso por infundado. Cosun interpuso un recurso de casación contra esa sentencia, que se desestima mediante la sentencia *Koninklijke Coöperatie Cosun/Comisión* (C-68/05 P, Rec. p. I-0000), que se pronuncia hoy.

Por lo que respecta, en segundo lugar, al recurso interpuesto ante el College van Beroep voor het bedrijfsleven contra la decisión del HPA, por la que se desestimaba la reclamación de Cosun, dicho órgano jurisdiccional suspendió el procedimiento hasta que se dictara la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de septiembre de 1999, *De Haan* (C-61/98, Rec. p. I-5003), habida cuenta de las similitudes entre ambos asuntos.

En la sentencia *De Haan*, antes citada, en la que el objeto de litigio era derechos de aduana, el Tribunal de Justicia declaró que las exigencias de una investigación efectuada por las autoridades nacionales, a falta de toda negligencia o intento de fraude imputable al deudor de derechos de aduana y siempre que éste no haya sido informado del desarrollo de la investigación, pueden constituir una situación especial en el sentido del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79, por cuanto la circunstancia de que, para el buen fin de la investigación, las autoridades nacionales hayan permitido deliberadamente que se cometan infracciones e irregularidades, haciendo que de este modo nazca una deuda aduanera a cargo del obligado principal, coloca a éste en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad.

Una vez reanudado el procedimiento principal, el College van Beroep voor het bedrijfsleven desestimó diversos motivos presentados por Cosun en apoyo de su recurso. Concretamente, consideró que no existía fundamento para invocar fuerza mayor porque el incumplimiento de las obligaciones que corresponden a la otra parte de un contrato es un riesgo comercial conocido y que no está fuera de lo normal.

Cosun también alegó que se encontraba en una situación excepcional que justificaba una condonación de los derechos con arreglo al artículo 13 del Reglamento nº 1430/79, y el College van Beroep voor het bedrijfsleven estimó que, desde el punto de vista de los hechos, la situación de Cosun era totalmente análoga a la de la sociedad *De Haan Beheer BV* en el asunto que había dado lugar a la sentencia *De Haan*, antes citada.

El College van Beroep voor het bedrijfsleven se pregunta si, en caso de que la posibilidad de conceder una condonación de deudas en virtud del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79 no sea aplicable a un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2670/81, el hecho de que la OCM del azúcar no establezca ninguna base jurídica que permita conceder tal condonación priva, en esta medida, de validez al Reglamento de base y al Reglamento nº 2670/81 y, en su caso, cuáles son las consecuencias de una nulidad de dichos Reglamentos en una situación como la del litigio principal.

En estas circunstancias, el College van Beroep voor het bedrijfsleven decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) En caso de que la posibilidad de condonación prevista en el artículo 13 del Reglamento (CEE) n° 1430/79, actualmente sustituido por el artículo 239 del [Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el] Código aduanero comunitario [(DO L 302, p. 1)], no sea aplicable a [un importe] sobre el azúcar C, como [el] que es objeto de litigio en el presente procedimiento, ¿son total o parcialmente inválidos el Reglamento (CEE) n° 1785/81 [...] y el Reglamento (CEE) n° 2670/81 [...], por no establecer la posibilidad de devolución o de condonación de [importes] sobre el azúcar C por determinados motivos de equidad?
- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿desaparece la obligación legal de pagar [el importe] sobre el azúcar C, o pueden las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate y/o la Comisión eximir del pago de [dicho importe], con arreglo al artículo 3 del Reglamento (CEE) n° 2670/81, en relación con determinadas cantidades de azúcar C, cuando no pueda imputarse al deudor ningún intento de fraude ni negligencia alguna que haya podido contribuir a que las cantidades que preveía exportar no lo hayan sido, y cuando dicho deudor, en aras del buen desarrollo de una investigación sobre infracciones e irregularidades que estaban realizando las autoridades nacionales, no haya sido informado de dicha investigación?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El examen de la primera cuestión no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez del Reglamento (CEE) n° 1785/81 del Consejo, de 30 de junio de 1981, por el que se establece la organización común de mercados en el sector del azúcar, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 305/91 del Consejo, de 4 de febrero de 1991, ni del Reglamento (CEE) n° 2670/81 de la Comisión, de 14 de septiembre de 1981, por el que se establecen las modalidades de aplicación para la producción fuera de cuota en el sector del azúcar, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 3559/91 de la Comisión, de 6 de diciembre de 1991.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia responde exclusivamente a la primera cuestión prejudicial, afirmando la validez que el Reglamento (CEE) n° 1785/81 del Consejo, de 30 de junio de 1981, por el que se establece la organización común de mercados en el sector del azúcar, en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 305/91 del Consejo, de 4 de febrero de 1991, en base a los siguientes argumentos:

A) Sobre la interpretación del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79

El Tribunal, en primer lugar, analiza si en los casos donde se aplican las exacciones reguladoras de la importación para el mercado del azúcar se puede aplicar el Reglamento 1430/79 relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación, posicionándose en sentido negativo sobre la base de la siguiente fundamentación:

- En primer lugar, un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2.670/81 no se recauda por el hecho de que una cantidad de azúcar C haya cruzado las fronteras exteriores de la Comunidad, sino, porque dicha cantidad no se haya exportado fuera de la Comunidad, o la exportación no ha cumplido las reglas y plazos del citado Reglamento.
- En segundo lugar, la finalidad de las exacciones reguladas por el Reglamento nº 2.670/81 no es similar a los objetivos expresados por el legislador comunitario a la hora de regular los derechos de aduanas.
- En tercer, y último lugar, el hecho de que las exacciones reguladoras agrícolas de importación y los demás gravámenes de importación mencionados en el artículo 1, apartado 2, letra a), del Reglamento nº 1430/79, por una parte, y el importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2670/81, por otra, formen parte de los recursos propios de la Comunidad no es pertinente a la hora de determinar si el referido importe está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79.

Por tanto, el Tribunal concluye que un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2670/81 no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 del Reglamento nº 1430/79.

B) Sobre la interpretación del Reglamento de base y del Reglamento nº 2670/81

El Tribunal parte de la idea de que ni el Reglamento de base ni el Reglamento nº 2670/81 facultan a las autoridades nacionales o a las autoridades comunitarias para conceder la condonación o la devolución, por motivos de equidad, de un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2670/81.

Dicha ausencia de facultades para la devolución o condonación de los derechos de gravamen exaccionados por la no exportación de azúcar C no se ve alterada por la aplicación del principio de equidad en circunstancias especiales, como es este caso, en el que el productor se ha visto perjudicado por un fraude cometido por terceros.

En base a reiterada jurisprudencia comunitaria, el Tribunal señala que no existe fundamento jurídico en Derecho comunitario que permita la condonación, por razones de equidad, de los gravámenes que este Derecho establece (sentencias de 28 de junio de 1977, *Balkan-Import-Export*, 118/76, Rec. p. 1177, apartados 7, 8 y 10; de 14 de noviembre de 1985, *Neumann*, 299/84, Rec. p. 3663, apartado 24, y de 28 de junio de 1990, *Hoche*, C-174/89, Rec. p. I-2681, apartado 31).

Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, habida cuenta que no existe una facultad de condonación o de devolución de un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento n° 2670/81 por determinados motivos de equidad, el Reglamento de base y el Reglamento n° 2670/81 son inválidos por infringir los principios de igualdad, seguridad jurídica y equidad.

Sobre la presunta vulneración del principio de igualdad:

Cosun, el Ministro y el Gobierno neerlandés alegaban que el azúcar C vendido en el mercado interior se encuentra en una posición idéntica a la del azúcar importado de terceros países y, por tanto, debe ser tratado del mismo modo. En consecuencia, estimaban que es contrario al principio de igualdad que un importador de azúcar procedente de terceros países que se encuentra en una situación especial en el sentido del artículo 13 del Reglamento n° 1430/79 pueda, con arreglo a dicho artículo, gozar de una condonación de derechos, cuando no existe dicha posibilidad para un productor de azúcar C que se encuentra en la misma situación.

Recuerda el Tribunal que la observancia del principio de igualdad y no discriminación exige que las situaciones comparables no sean tratadas de manera diferente y que las situaciones diferentes no sean tratadas de igual manera, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado; pero que sin embargo en este caso no existe ningún tipo de vulneración del principio de igualdad, por lo que no se puede considerar inválido el Reglamento n° 2.670/81.

Sobre la presunta vulneración del principio de seguridad jurídica:

Cosun alegaba que el artículo 3 del Reglamento n° 2670/81 adolece de invalidez porque vulnera el principio de seguridad jurídica al no establecer la posibilidad de que se conceda una condonación o una devolución del importe que en él se prevé.

El Tribunal recuerda que el principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental de Derecho comunitario que exige, particularmente, que una normativa sea clara y precisa, con el fin de que los justiciables puedan conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones, y, adoptar las medidas oportunas en consecuencia (véanse, en particular, las sentencias de 13 de febrero de 1996, *Van Es Douane Agenten*, C-143/93, Rec. p. I-431, apartado 27, y de 14 de abril de 2005, *Bélgica/Comisión*, C-110/03, Rec. p. I-2801, apartado 30). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras (sentencias de 15 de diciembre de 1987, *Países Bajos/Comisión*, C-326/85, Rec. p. 5091, apartado 24, y de 16 de marzo de 2006, *Emsland-Stärke*, C-94/05, Rec. p. I-2619, apartado 43).

El Tribunal indica que al establecer la percepción de un importe en todos los casos, salvo el de fuerza mayor, en que una partida de azúcar C no haya sido exportada con arreglo a los requisitos y dentro de los plazos previstos en el artículo 1, apartado 1, del Reglamento n° 2670/81, el artículo 3 de dicho Reglamento constituye una disposición clara y precisa.

El Tribunal concluye que la inexistencia de una facultad de condonación o de devolución por razones de equidad de un importe debido con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 2670/81 en circunstancias como las del caso comentado no constituye una violación del principio de seguridad jurídica.

Sobre la supuesta vulneración de un presunto principio de equidad:

Cosun alegaba, finalmente, que el artículo 3 del Reglamento nº 2670/81 también es inválido porque vulnera un presunto principio de equidad. El Tribunal se limita a indicar que tal principio de equidad invocado por Cosun se confunde en realidad con el principio de igualdad, que, como se ha indicado en los apartados 68 a 77 de la presente sentencia, el Reglamento de base y el Reglamento nº 2670/81 no vulneran.

Al contestar negativamente a la primera cuestión, el TJCE obvia entrar a responder a la segunda cuestión prejudicial planteada.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) DE 26 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-345/05

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Legislación tributaria – Requisitos de exención de las plusvalías resultantes de la cesión a título oneroso de inmuebles – Artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE – Artículos 28 y 31 del Acuerdo constitutivo del Espacio Económico Europeo – Coherencia del sistema fiscal – Política de vivienda

I. Comentario

Estamos ante un asunto en el que se cuestiona la compatibilidad comunitaria de una medida fiscal adoptada por el Estado miembro de origen del contribuyente que pretende llevar a cabo un traslado de su domicilio personal, de suerte que tal medida es susceptible de generar una restricción al ejercicio efectivo de la libertad de establecimiento. En parti-

cular; el TJCE en esta sentencia no hace otra cosa que reiterar su jurisprudencia sobre la incompatibilidad de las ventajas fiscales que se configuran de forma cerrada en el sentido de excluir en todo caso su aplicación en un escenario transfronterizo.

En este asunto se enjuicia la exención (diferimiento de la tributación) de las plusvalías generadas por la venta de la vivienda habitual, por la reinversión en una nueva vivienda habitual siempre que esté situada en territorio portugués. Se trata de una medida discriminatoria frente a la que la República Portuguesa no alegó ninguna justificación referida a la coherencia de su sistema fiscal o a medidas de interés general.

El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente (entre otras muchas, las sentencias *Schumacker*, antes citada, apartados 21 y 26; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind* (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 20, y de 12 de diciembre de 2002, *de Groot* (C-385/00, Rec. p. I-0000), de acuerdo con la cual el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio comunitario y se opone a toda normativa nacional que pudiera situar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro y, por tanto, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.

Ciertamente, si bien desde el principio parecía claro cuál iba a ser el sentido de la Sentencia del TJCE, y que los argumentos de dicha jurisprudencia no iban a suponer nada más que una confirmación de la línea jurisprudencial consolidada del Tribunal, el interés del caso es su posible efecto en la interpretación de una medida española similar a la enjuiciada en el presente caso: la exención de plusvalía por reinversión en vivienda habitual.

De acuerdo con la normativa española -artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF- podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. En el tenor literal del artículo no se exigía que dicha vivienda habitual estuviera situada en España, o en otro territorio, por lo que existían ciertas dudas acerca de si la vivienda habitual podía estar en otro territorio.

En este caso ya la interpretación de la Dirección General de Tributos había admitido (V1946-06, V1006-06, V0977-06 y V1562-05, entre otras), sin duda la posibilidad de que la vivienda estuviera en otro territorio que no fuera España, indicando que, cumpliéndose las condiciones exigidas por la norma, a la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual le resultará aplicable la exención por la reinversión del importe obtenido en una nueva vivienda habitual ubicada en un país tercero. Aunque la jurisprudencia del Tribunal no deja lugar a dudas interpretativas, por lo que

será perfectamente admisible que la reinversión en una nueva vivienda habitual se realice en otro territorio de la Unión Europea. Nótese igualmente que el TJCE extiende su doctrina al caso de los Estados parte del Acuerdo Económico Europeo (que incluye a Liechtenstein), lo cual, a nuestro juicio, podría requerir ciertos matices como consecuencia de las diferente posición en que se encuentran los Estados miembros de la CE y estos otros Estados en relación, por ejemplo, con la obligación de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Esta línea de jurisprudencia entronca con la vertida por el TJCE sobre la prohibición de los impuestos de salida (o *exit taxes*) que los Estados miembros de la CE exaccionan con motivo de un cambio de residencia o domicilio realizado por una persona física o una entidad al territorio de otro Estado miembro. Como se sabe, el Tribunal de Justicia de las CEE se ha pronunciado de forma específica sobre este tipo de gravámenes en dos ocasiones (los casos de *Lasteyrie du Saillant y N*), y de forma más colateral en otra serie de pronunciamientos (notablemente en los asuntos *Van Hilten y Daily Mail*, *Centros*, *Inspire Art*, *Überseering*, *Sevic*).

2. Antecedentes

Por considerar la Comisión que las disposiciones del régimen portugués de tributación de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles y, en particular, el artículo 10, apartado 5, del CIRS incumplen las obligaciones que incumben a la República Portuguesa en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE, apartado 1, así como de los artículos 28, 31 y 40 del Acuerdo EEE, requirió a dicho Estado miembro, mediante escrito de 20 de febrero de 2003, para que presentara sus observaciones al respecto.

La autoridades portuguesas impugnaron la tesis de la Comisión y alegaron que las disposiciones controvertidas del CIRS no constituyen una restricción de las libertades fundamentales, que no tienen carácter discriminatorio y que, en cualquier caso, están justificadas por razones imperiosas de interés general y, más concretamente, por el objetivo de protección del derecho a la vivienda o por razones de coherencia del régimen fiscal nacional.

Al no convencerle las alegaciones de las autoridades portuguesas, la Comisión dirigió, el 9 de julio de 2004, un dictamen motivado en el que, por un lado, reiteraba su argumento de que la normativa fiscal portuguesa relativa a los requisitos de exención de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles es contraria a la libre circulación de personas y de capitales, y, por otro lado, instaba a la República Portuguesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse al citado dictamen en el plazo de dos meses a partir de su notificación.

Puesto que las autoridades portuguesas, en su respuesta al referido dictamen motivado, mantuvieron su posición de que la normativa nacional, resulta justificada por objetivos de política social y no es contraria al Derecho comunitario, la Comisión decidió interponer recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Se examina si las disposiciones de la normativa portuguesa relativa a la tributación de las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles y, en particular, el artículo 10, apartado 5, del CIRS restringen las libertades de circulación de personas y de capitales recogidas en los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE, apartado 1, así como en los artículos 28, 31 y 40 del Acuerdo EEE.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, así como de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al mantener en vigor disposiciones fiscales, como el artículo 10, apartado 5, del Código del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que supeditan el disfrute de la exención del impuesto sobre las plusvalías resultantes de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués.
- 2) Condenar en costas a la República Portuguesa.

5. Fundamentos de la sentencia

Con carácter preliminar, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario. Por lo que examina la norma portuguesa desde el prisma de la libre circulación de personas.

Así, el Tribunal examina si los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a una normativa nacional, como el artículo 10, apartado 5, del CIRS, que supedita el disfrute de la exención del impuesto sobre las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués. En este sentido, las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.

El Tribunal desestimó las alegaciones del Gobierno Portugués señalando que aun cuando el artículo 10, apartado 5, del CIRS no prohíbe que un contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta en Portugal ejerza un empleo en otro Estado miembro o, en general, que ejercite su derecho de establecimiento, dicha disposición puede, no obstante, limitar el

ejercicio de estos derechos, al tener, como mínimo, un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que deseen vender sus bienes inmuebles para instalarse en un Estado miembro distinto de la República Portuguesa. El Tribunal concluyó que resulta evidente que el contribuyente que decide proceder a la venta del inmueble utilizado como vivienda que posee en Portugal a fin de trasladar su domicilio al territorio de otro Estado miembro y adquirir allí un nuevo inmueble destinado a vivienda, en el marco del ejercicio de los derechos que le confieren los artículos 39 CE y 43 CE, está sometido a un tratamiento fiscal desfavorable en comparación con el que disfruta una persona que mantiene su residencia en Portugal.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-520/04

■ **Partes:** Pirkko Marjatta Turpeinen

■ **Síntesis:** Libre circulación de personas – Impuesto sobre la renta – Pensión de jubilación – Tributación más elevada de los jubilados residentes en otro Estado miembro

I. Comentario

En el caso *Turpeinen* el Tribunal de Justicia analiza uno de los problemas (discriminaciones fiscales) que se plantea en supuestos donde un no residente (comunitario) obtiene la mayor parte de su renta en forma de pensión de jubilación, abonada por entidades públicas de su país de origen. En estos casos, normalmente los convenios de doble imposición atribuyen el derecho exclusivo de gravamen al Estado de la fuente.

Por tanto, en estos casos lo más habitual es que estos pensionistas pierdan la condición de residentes en sus países de origen, alcanzando la condición fiscal de no residentes frente a los mismos, con lo cual generalmente ven sometidas sus rentas a un tipo de gravamen fijo muy superior al que pagaban anteriormente de acuerdo con un tipo de gravamen progresivo aplicable a los residentes. El Tribunal viene a clarificar ciertas cuestiones previas relativas a este tipo de asuntos, destacando la ampliación de la cobertura del principio de no discriminación al ámbito de personas que no ejercen ninguna actividad, es decir que no

realizan una actividad económica con arreglo a los arts. 39 y 43 CE, incluyéndolas dentro del ámbito de aplicación del artículo 18 CE.

Si bien existe una jurisprudencia consolidada que impide discriminaciones fiscales en supuestos de ejercicio de libre circulación de trabajadores, existían dudas acerca de si el principio de libre circulación de personas establecido en el artículo 18 del TCE alcanzaba o no a la fiscalidad. En particular, tales dudas resultaban de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 15 de junio de 2000, *Seher*.

La STJCE *Turpeinen* incide en la idea de que la libertad de circulación de personas es oponible no sólo a los Estados de acogida sino también a los Estados de origen. Y en tal sentido cualquier obstáculo fiscal que grave a los pensionistas/jubilados que trasladen su domicilio será considerado contrario a las libertades de circulación establecidas en el Tratado CE.

A su vez, esta línea jurisprudencial viene a reforzar las posiciones de la Comisión acerca de la fiscalidad de las prestaciones de jubilación, expresadas en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo» [COM (2001) 214 final - no publicada en el Diario Oficial].

Por otra parte, esta sentencia debe ser muy tenida en cuenta por el legislador español, ya que vuelve a poner de manifiesto que el régimen fiscal de no residentes es contrario a las libertades de circulación y establecimiento, ya que para el caso de las pensiones obtenidas en España por un no residente se aplica una escala tributaria diferente a si la renta se hubiera obtenido en España. Reseñar que desde las Leyes 35 y 36/2006, de 28 de noviembre se han suavizado notablemente dichas diferencias pudiendo resultar a veces más gravosa la escala o tarifa de tipos general que la tarifa de no residentes, en determinados casos podría resultar más gravosa la escala para no residentes, por lo que de acuerdo con la presente Sentencia sería conveniente igualar fiscalmente la escala de residentes y de no residentes, sin tener que recurrir al régimen de opción contemplado en el Real Decreto Legislativo 5/2004.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Hasta 1998, la Sra. Turpeinen tuvo su domicilio en Finlandia y trabajaba como psiquiatra infantil en el servicio público finlandés. En 1998 se acogió a la jubilación anticipada y se trasladó a Bélgica. En 1999, cuando se jubiló con carácter definitivo, se instaló de manera permanente en España.

Los únicos ingresos de la Sra. Turpeinen consisten en una pensión de jubilación que le paga el Kuntien Eläkevakuutus (seguro de vejez municipal). En virtud del convenio celebrado entre la República de Finlandia y el Reino de España en materia de doble imposición, dicha pensión de jubilación, pagada en consideración a servicios prestados en el ejercicio de funciones de carácter público, sólo puede gravarse en Finlandia.

Hasta 2001, la Sra. Turpeinen fue sujeto pasivo del impuesto por obligación personal, régimen que grava la totalidad de sus ingresos a escala mundial. Dicho régimen establece una tributación progresiva, según la cual era aplicable un tipo de gravamen del 28,5 % a los rendimientos constituidos por la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen.

En 2002, ejercicio fiscal a que se refiere el procedimiento principal, el Uudenmaan verovirasto (oficina tributaria de Uusimaa) informó a la Sra. Turpeinen que a partir de ese momento quedaba sujeta al impuesto por obligación real, régimen en el que se gravan únicamente los rendimientos de origen finlandés y se aplica a los nacionales finlandeses que carecen de domicilio en Finlandia durante tres años consecutivos, de conformidad con los artículos 9 y 11 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta (tuloverolaki, Ley nº 1535/1992). En virtud de este régimen, la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen quedó sujeta a una retención en la fuente al tipo fijo del 35 %, con arreglo a los artículos 1, apartado 1, 2, apartado 1, 3, apartado 1, y 7 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio de los contribuyentes sujetos pasivos por obligación real (lähdeverolaki, Ley nº 627/1978).

Al considerar que debería tributar como si se tratara de un sujeto pasivo por obligación personal en Finlandia, es decir, de forma progresiva, la Sra. Turpeinen presentó una reclamación contra la mencionada decisión del Uudenmaan verovirasto. A su juicio, dentro de la Unión Europea, el trato que se dispensa a una persona debe permanecer inalterado cuando el organismo competente sea el mismo y todos los demás elementos, salvo el lugar del domicilio, no hayan experimentado ninguna modificación. Dado que su reclamación fue infructuosa, interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administrativo de Helsinki).

Por cuanto el hallinto-oikeus desestimó el recurso de la Sra. Turpeinen, ésta interpuso un recurso de apelación contra esta resolución ante el Korkein hallinto-oikeus (tribunal superior administrativo) que fue el que planteó cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 18 CE, relativo al derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, o el artículo 39 CE, que asegura la libre circulación de los trabajadores en el interior de la Comunidad, en el sentido de que uno de estos artículos o ambos se oponen a una normativa nacional en cuya virtud, respecto a un contribuyente sujeto pasivo por obligación real, residente en el extranjero, el impuesto retenido en la fuente aplicable a la pensión de jubilación abonada en consideración a una relación laboral de Derecho público por el Estado miembro en el que esta pensión está sujeta a gravamen, supera, en ciertos casos, la cuota del impuesto que el contribuyente debería haber pagado en ese Estado miembro en calidad de residente y, por lo tanto, si fuera sujeto pasivo por obligación personal?
- 2) ¿Debe interpretarse la Directiva [90/365] en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la mencionada en la cuestión anterior?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita, esencialmente, que se dilucide si los artículos 18 CE y 39 CE, así como la Directiva 90/365 se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, según la cual, la cuota del impuesto sobre la pensión de jubilación abonada en el Estado miembro de que se trate a una persona residente en otro Estado miembro supera, en determinados casos, aquella del impuesto que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia analiza si es aplicable a este caso la libertad de circulación de trabajadores (art.39 CE) o la libertad de circulación de todo ciudadano de la Unión a circular y residir en cualquier territorio miembro de la Unión. El Tribunal señala que no pueden invocar la libre circulación garantizada por el artículo 39 CE las personas que han ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que son nacionales y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. Es evidente que es éste el caso de la Sra. Turpeinen, por lo que el régimen fiscal Finandés se analiza desde el prisma del artículo 18 CE.

Así, en la medida en que debe reconocerse a un ciudadano de la Unión, en todos los Estados miembros, el mismo trato jurídico que se otorga a los nacionales de dichos Estados miembros que se encuentran en la misma situación, resultaría incompatible con el derecho a la libre circulación que pudiese aplicarse a ese ciudadano, en el Estado miembro del que es nacional, un trato menos favorable del que disfrutaría si no hubiera hecho uso de las facilidades concedidas por el Tratado en materia de circulación.

Una vez sentada tal premisa interpretativa sobre el art.18 CE, el Tribunal examina si la situación del no residente es comparable con el del residente en el caso de que el no residente perciba una pensión en el país de la fuente. El Tribunal de Justicia ha admitido asimismo que, cuando el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o por cuenta propia, percibe la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que desarrolla sus actividades profesionales, se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el residente en

dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos están sujetos a gravamen únicamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma (sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94), por lo que la situación entre el residente y el no residente es equiparable.

En tal sentido, el TJCE indicó que, en la medida en que la pensión de jubilación pagada en Finlandia constituye la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos, los jubilados no residentes, como la Sra. Turpeinen, se encuentran, objetivamente, en lo que atañe al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la misma situación que los jubilados residentes en Finlandia que perciben una pensión de jubilación idéntica.

Por todo ello, el TJCE resuelve que el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C 306/04

■ **Partes:** Compaq Computer International Corporation y Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem

■ **Síntesis:** Valor en aduana – Ordenadores portátiles que llevan incorporados los programas del sistema operativo

I. Comentario.

En este caso se analiza si en una importación de un ordenador con sistema operativo preinstalado realizada entre una matriz y su filial se debe tener en cuenta el valor del programa informático para la determinación del valor aduanero de dichos ordenadores, con lo que se trata una de las cuestiones más interesantes las operaciones vinculadas en el ámbito aduanero.

Actualmente el régimen aplicable a las operaciones vinculadas en el ámbito aduanero es muy diferente al régimen de operaciones vinculadas en el ámbito de la fiscalidad directa e indirecta, con lo que se producen ciertas asimetrías entre la imposición aduanera y la imposición general. Para evitar dichas disfunciones, tanto la OMC como la OCDE han iniciado una conferencia conjunta para abordar el tema de los precios de transferencia y las aduanas, de cara a lograr una mayor convergencia entre ambos regímenes.

A pesar del interés de la cuestión planteada en el caso *Compaq*, lo cierto es que el Tribunal de Justicia no realizó ninguna consideración que conduzca a trasladar los principios aduaneros a los precios de transferencia o viceversa. El Tribunal aborda la cuestión desde el punto de vista exclusivo de las relaciones aduaneras, realizando un análisis muy relevante a la hora de evaluar las transacciones en las que el elemento transmitido se ha adquirido un ordenador con un sistema operativo preinstalado por un tercero independiente por orden y cuenta del fabricante (en este caso la matriz americana del grupo Compaq).

En nuestro caso, el Tribunal estima que si el ordenador presentado en aduana tiene un sistema operativo preinstalado (intangible industrial), el valor de dicho sistema/programa se debe incorporar al valor aduanero de la mercancía tangible, con lo cual siempre que se trate de importar un ordenador con un programa preinstalado, aunque fuera puesto a disposición de forma gratuita, se debe añadir su coste al valor aduanero.

2.- Antecedentes:

La sociedad neerlandesa CCIC, filial de Compaq Computer Corporation (en lo sucesivo, «CCC»), sociedad con domicilio en los Estados Unidos, comercializa los equipos de tratamiento de datos de la marca Compaq en Europa y dispone para ello de un centro de distribución en los Países Bajos.

A tenor de un contrato firmado entre CCC y Microsoft Corporation (en lo sucesivo, «Microsoft»), los ordenadores de la marca Compaq pueden ir equipados con el programa que contiene los sistemas operativos MS DOS y MS Windows (en lo sucesivo, «los referidos sistemas operativos») y ser revendidos con ellos, contra el pago a Microsoft de una cantidad de 31 euros por cada ordenador equipado con los referidos sistemas operativos.

CCC adquirió ordenadores portátiles a dos fabricantes taiwaneses de ordenadores. En dicha venta se acordó que los discos duros de los ordenadores estarían equipados con los referidos sistemas operativos en el momento de la entrega. Para ello, CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes dichos sistemas, y éstos los instalaron en los referidos ordenadores.

A continuación, CCC revendió a CCIC los ordenadores portátiles, que fueron transportados en régimen «fob» desde Taiwán a los Países Bajos. En el momento de su llegada, CCIC declaró tales ordenadores para su despacho a libre práctica. Al determinar su valor en aduana, conforme al artículo 29 del Código Aduanero, se tuvo en cuenta el precio de venta pactado entre los productores de Taiwán y CCC, que no incluía el valor de los referidos sistemas operativos.

En 1999, el Landelijk Waardeteam van de Douane (Servicio aduanero encargado del valor en aduana) llevó a cabo una inspección en las dependencias de CCIC con el fin de comprobar la exactitud del valor en aduana declarado de los ordenadores de que se trata. Dicho Servicio consideró que debía incluirse en el valor en aduana el valor de los referidos sistemas operativos instalados en tales ordenadores. A raíz de la citada inspección, basándose en el artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero, las autoridades aduaneras sumaron al valor en aduana declarado para cada ordenador el importe correspondiente al valor de los referidos sistemas operativos instalados en él y remitieron a CICC dos requerimientos de pago de unos importes respectivos de 438.605,60 NLG y 2.194.982 NLG (este último importe se redujo posteriormente a 353.168,60 NLG), en concepto de derechos de aduana complementarios por las importaciones de ordenadores portátiles declarados para su despacho a libre práctica en el período comprendido entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1997.

CCIC interpuso varios recursos ante el Gerechtshof te Amsterdam contra las resoluciones de las autoridades aduaneras por las que se desestimaron las reclamaciones que había presentado contra tales requerimientos. En dichos recursos se planteó ante el Gerechtshof te Amsterdam la cuestión de si, a efectos de determinación del valor en aduana, las autoridades aduaneras podían incrementar legítimamente el valor de transacción de los ordenadores portátiles sumándole el valor de los referidos sistemas operativos instalados en ellos, sobre la base del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.

Después de haber comprobado que en el asunto principal concurren los requisitos para la aplicación de dicha disposición, el órgano jurisdiccional remitente estimó no obstante que los sistemas operativos, tales como los controvertidos en el litigio del que estaba conociendo, no pueden considerarse incluidos, en sentido estricto, en los puntos i) a iii) de la mencionada disposición. Sin embargo, habida cuenta de la forma en que se presentan, y más en especial del hecho de que están incorporados a unos ordenadores portátiles importados, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si no conviene tener en cuenta el valor de los referidos sistemas para determinar el valor en aduana de dichos ordenadores, habida cuenta de la finalidad del artículo 32, apartado 1, letra b), del Código Aduanero.

En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestión Planteada.

Con motivo de la importación de ordenadores en los que el vendedor ha instalado un sistema operativo, ¿debe sumarse, con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra b), del Código aduanero comunitario, al valor de transacción de dichos ordenadores el valor de los programas informáticos suministrados gratuitamente por el comprador al vendedor si su valor no está incluido en el valor de transacción?

4. Fallo:

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En virtud de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, cuando se importen unos ordenadores en los que el vendedor haya instalado un programa informático puesto gratuitamente a su disposición por el comprador y que contenga uno o varios sistemas operativos, para determinar el valor en aduana de tales ordenadores deberá añadirse al valor de transacción de éstos el valor del citado programa, si este último valor no hubiera sido incluido en el precio efectivamente pagado o pendiente de pago por dichos ordenadores.

La misma regla se aplica en el caso de que las autoridades nacionales acepten como valor de transacción, de conformidad con el Derecho comunitario, el precio de una venta distinta de la celebrada por el comprador comunitario. En tal caso, se considerará «comprador», a efectos del artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Reglamento n° 2913/92, al comprador que haya celebrado esa otra venta.

5. Fundamentos de la sentencia:

El TJCE parte de la consideración de que la normativa comunitaria relativa a la valoración en aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios (sentencias de 6 de junio de 1990, *Unifert*, C-11/89, Rec. p. I 2275, apartado 35, y de 19 de octubre de 2000, *Sommer*, C-15/99, Rec. p. I 8989, apartado 25). El valor en aduana debe reflejar, por tanto, el verdadero valor económico de la mercancía importada y, por ello, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico.

El Tribunal de Justicia ha declarado, además, que un programa de ordenador es un bien económico inmaterial cuyos gastos de adquisición, cuando esté incorporado a una mercancía, deben considerarse parte integrante del precio pagado o por pagar por la citada mercancía y, por consiguiente, del valor de transacción (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 1991, *Brown Boveri*, C 79/89, Rec. p. I 1853, apartado 21).

Los referidos sistemas operativos son unos programas de ordenador que CCC puso gratuitamente a disposición de los fabricantes taiwaneses, para que fueran instalados en el disco duro de los ordenadores durante su fabricación. No obstante, está acreditado que dichos programas tienen un valor económico unitario de 31 USD, que no fue incluido ni en el valor de la transacción entre los fabricantes taiwaneses y CCC ni en el valor de la transacción entre CCC y CCIC. El Tribunal considera que en dichas circunstancias se impone ajustar el valor de transacción.

Igualmente, el Tribunal mantiene que procede observar el contrato entre CCC y Microsoft, que en función de la calificación del contenido de dicho contrato que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, podría resultar pertinente la aplicación del artículo 32, apartado 1, letra c), del Código Aduanero.

Habida cuenta de todo lo anterior, el Tribunal procede a responder a la cuestión planteada que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Código Aduanero, cuando se importen unos ordenadores en los que el vendedor haya instalado un programa informático puesto gratuitamente a su disposición por el comprador y que contenga uno o varios sistemas operativos, para determinar el valor en aduana de tales ordenadores, deberá añadirse al valor de transacción de éstos el valor del citado programa, si este último valor no hubiera sido incluido en el precio efectivamente pagado o pendiente de pago por dichos ordenadores.

La misma regla se aplica en el caso de que las autoridades nacionales acepten como valor de transacción, de conformidad con el Derecho Comunitario, el precio de una venta distinta de la celebrada por el comprador comunitario. En tal caso, se considerará «comprador», a efectos del artículo 32, apartado 1, letras b) o c) del Código Aduanero, al comprador que haya celebrado esa otra venta.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-5/05

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y B.F. Joustra

■ **Síntesis:** Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Vino – Artículos 7 a 10 – Determinación del Estado miembro en el que son exigibles los impuestos especiales – Adquisición por un particular para satisfacer sus necesidades personales y las de otros particulares – Traslado a otro Estado miembro por una empresa de transportes – Régimen aplicable en el Estado miembro de destino

I. Comentario

Esta Sentencia analiza las disposiciones que regulan las transmisiones intracomunitarias de bienes sujetos a Impuestos especiales cuando estos sean adquiridos por un particular para satisfacer sus necesidades personales. Estamos ante normas cuya interpretación resulta muy compleja, de suerte que una interpretación excesivamente literal de las mismas podría generar resultados contrarios a los principios que rigen la armonización comunitaria como por ejemplo doble imposición residual.

Esta Sentencia confirma la interpretación estricta del artículo 8 de la Directiva 92/12 expresada por el Tribunal en la Sentencia de 2 de abril de 1998, *EMU Tabac y otros* (C-296/95, Rec. p. I-1605) en la que se afirma que para devolver el impuesto sobre el vino pagado en el país de residencia es necesario que además de que la adquisición sea realizada por particulares para satisfacer necesidades personales es necesario que el transporte sea realizado por el propio adquirente, no siendo posible que el transporte se realice por terceros.

En este caso, a diferencia de lo que aconteció en el caso *EMU Tabac*, el Tribunal encuadra la operación en el artículo 7 apartado 2 de la Directiva, que permite al adquirente solicitar la devolución de los impuestos especiales abonados en el país de adquisición de los bienes, con lo que abre la puerta a una forma de eliminación de la doble imposición.

Desde nuestro punto de vista, la sentencia del Tribunal olvida que uno de los principios que rigen la armonización fiscal del IVA y de las accisas es evitar la existencia de doble imposición en las operaciones que atañen a dos Estados miembros. La idea de la eliminación de la doble imposición es crucial para conseguir un mercado interno único, por lo que no se entiende como en este caso el Tribunal no ha seguido las consideraciones del Abogado General y no ha tratado de dar una interpretación amplia del artículo 8 de la Directiva.

De esta forma, el TJCE ha evitado formular una interpretación amplia del artículo 8 de la Directiva que podría ser considerada como una actuación cuasilegislativa, ya que hubiera consagrado los principios que establecida la propuesta de reforma de la Directiva 92/12, COM(2004) 227 final, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE y Propuesta de Directiva del Convenio por la que se modifica la Directiva 92/12, que no fue aprobada.

La solución por la que opta el Tribunal puede generar y obvia toda consideración sobre cuestiones como los cortos plazos nacionales para la solicitud de la devolución de Impuestos especiales en caso de entrega intracomunitaria, o las normas nacionales sobre prescripción. Seguramente una interpretación más amplia del artículo 8 hubiera sido más coherente con el principio de evitar la doble imposición.

2. Antecedentes

El Sr. Joustra y aproximadamente otros 70 particulares formaron un grupo denominado «Cercle des amis du vin» (círculo de los amigos del vino; en lo sucesivo, «círculo»).

En nombre del círculo, el Sr. Joustra cursa a Francia cada año un pedido de vino para satisfacer sus propias necesidades y las de los demás miembros de dicho grupo. A petición suya, una empresa de transportes neerlandesa recoge posteriormente ese vino en Francia y lo lleva a los Países Bajos para su entrega en el domicilio del Sr. Joustra. El vino permanece en dicho lugar en depósito durante unos días, antes de ser entregado a los demás miembros del círculo en función de su cuota respectiva en las cantidades adquiridas. El Sr. Joustra paga el precio del

vino y del transporte y posteriormente cada miembro del grupo le reembolsa el precio correspondiente a la cantidad de vino que le sea suministrada y una parte de los gastos de transporte calculada proporcionalmente a tales cantidades. Es pacífico que el Sr. Joustra no ejerce la referida actividad con carácter profesional ni con ánimo de lucro.

De la resolución de remisión se desprende que el vino solicitado por el Sr. Joustra había sido puesto a consumo en Francia y que se habían pagado impuestos especiales en dicho Estado miembro. Consta además que las cantidades entregadas a cada miembro del círculo no excedieron de 90 l de vino, de los cuales 60 l como máximo de vino espumoso.

El 2 de diciembre de 1997, el Sr. Joustra declaró ante las autoridades fiscales neerlandesas, las cuales, a petición suya, le habían atribuido anteriormente la condición de operador no registrado, haber recibido 13,68 hectolitros de vino tinto y de vino blanco, así como 1,44 hectolitros de vino espumoso. Dichas autoridades aplicaron sobre el referido vino un impuesto especial de 906,20 euros (1.997 NLG). El Sr. Joustra alegó ante el Inspecteur van de Belastingdienst – Douane te Roosendaal (inspector de la administración tributaria – aduana de Roosendaal; en lo sucesivo, «inspector») que no estaba obligado al pago de dichos impuestos especiales. No obstante, su reclamación fue desestimada.

Al conocer de un recurso presentado el Sr. Joustra contra la decisión del inspector desestimatoria de dicha reclamación, mediante resolución de 28 de noviembre de 2002, el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch acogió la pretensión del interesado y acordó el reembolso del importe pagado en concepto de impuestos especiales. Según dicho órgano jurisdiccional, en la medida en que no se discrepa sobre el hecho de que el Sr. Joustra no poseía el vino depositado en su domicilio con fines comerciales, debe deducirse de ello que no lo poseía con un fin que no fuera su consumo personal en el sentido del artículo 2c, apartado 2, de la Ley relativa a los impuestos especiales, en virtud del cual se adaptó el Derecho nacional al artículo 9 de la Directiva y que, por lo tanto, no estaba obligado al pago de los impuestos especiales de que se trata.

Contra la resolución del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, el Staatssecretaris van Financiën y el Sr. Joustra presentaron, respectivamente, ante el Hoge Raad der Nederlanden, un recurso de casación y un escrito de oposición con adhesión a la casación. Dicho Tribunal acordó suspender el procedimiento por el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular compre en un Estado miembro determinado, personalmente y para su propio uso, productos sujetos a impuestos especiales y encargue su traslado por una empresa de transportes a otro Estado miembro, únicamente se perciben impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que únicamente deben percibirse impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición en el supuesto de que, como en el presente asunto, unos particulares encargan a otro particular, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, comprar en un Estado miembro determinados productos gravados con impuestos especiales, y aquél los traslada por cuenta de los compradores a través de una empresa de transportes a otro Estado miembro?
- 3) En el caso de que debiera responderse en sentido negativo a (una de) estas cuestiones, ¿deben interpretarse los artículos 7 y 9 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular transporte, a través de un tercero que actúa a su orden, productos sujetos a impuestos especiales que se hayan puesto a consumo en un Estado miembro, a otro Estado miembro en el que se destinan a satisfacer sus propias necesidades, así como las necesidades personales de otras personas para las que asimismo interviene, posee este particular con fines comerciales, en el sentido de los artículos 7 y 9 de la Directiva, en el otro Estado miembro, dichos productos sujetos a impuestos especiales, es decir, tanto los que destina a su propio consumo como los destinados por los demás particulares a su propio consumo, aunque no actúe con carácter profesional ni con ánimo de lucro?
- 4) En el caso de que la tercera cuestión deba responderse en sentido negativo, ¿se deduce de alguna otra disposición de la Directiva que el particular referido en la tercera cuestión debe pagar impuestos especiales en el otro Estado miembro?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, como en el asunto principal, un particular que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer sus propias necesidades y las necesidades de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro y dispone que una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro los transporte por su cuenta a este segundo Estado, es aplicable el artículo 7 de la Directiva, y no su artículo 8, por lo que igualmente deben percibirse impuestos especiales en ese mismo Estado. En virtud del artículo 7, apartado 6, de dicha Directiva, los impuestos especiales pagados en el primer Estado deben, en tal caso, ser devueltos de conformidad con el artículo 22, apartado 3, de ésta.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal analiza todas las cuestiones prejudiciales en conjunto con el objetivo de dilucidar si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un particular, como el Sr. Joustra, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer tanto sus propias necesidades como las de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales —en el presente caso vino— que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro, y dispone su posterior traslado por su cuenta, a través de una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro, se devengan asimismo impuestos especiales en este último Estado.

EL Tribunal analiza la cuestión desde el prisma de la aplicación del artículo 8 de la Directiva 92/12 que establece la no obligación de abonar impuesto en el país de residencia, sólo debiéndolos abonar en el Estado de adquisición. Así, establece que la aplicación del artículo 8 de la Directiva exige que se cumplan algunos requisitos. Así, los productos sujetos a impuestos especiales deben haber sido adquiridos por «particulares», haberlo sido para «satisfacer sus propias necesidades» y deben haber sido transportado por «ellos». Estos requisitos deben permitir determinar el carácter estrictamente personal de la tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales adquiridos en un Estado miembro y posteriormente transportados a otro Estado miembro.

En la medida en que no se discute, que los productos sujetos a impuestos especiales fueran adquiridos por un particular, el Tribunal analiza si se cumplen igualmente los otros dos requisitos establecidos en el artículo 8 de la Directiva.

En lo que atañe al primero de dichos requisitos, se desprende evidentemente de los propios términos del artículo 8 de la Directiva que ésta exige que los productos se destinen a satisfacer las necesidades personales del particular que los haya adquirido y que, por lo tanto, excluye los productos adquiridos por un particular para satisfacer las necesidades de otros particulares. En efecto, no puede considerarse que la tenencia de los productos mencionados en último lugar reviste un carácter estrictamente personal para el particular que los haya adquirido.

De ello se desprende que cuando, como en el asunto principal, un particular haya adquirido productos sujetos a impuestos especiales no sólo para satisfacer sus propias necesidades, sino también para satisfacer las de otros particulares, únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8 de la Directiva la primera parte de tales adquisiciones.

Por lo que respecta al segundo de dichos requisitos, se desprende asimismo de la expresión «transportados por ellos», que figura en el artículo 8 de la Directiva, que la aplicación de esta disposición exige que los productos controvertidos hayan sido transportados personalmente por el particular que los haya adquirido.

No es óbice para ello, según el Tribunal que la Comisión señale que tal interpretación del artículo 8 constituye, para los ciudadanos de la Unión Europea, un retroceso en relación

con la situación que se daba antes de la entrada en vigor de la Directiva, en la medida en que, en virtud de la legislación aplicable en esa época, los bienes personales desplazados con motivo de una mudanza a otro Estado miembro y de los pequeños envíos de particular a particular carentes de todo carácter comercial estaban exentos del pago de impuestos especiales en el Estado miembro de importación.

A este respecto, basta, no obstante, señalar que, si como, por lo demás, admite la Comisión, el artículo 8 de la Directiva presenta una laguna sobre este aspecto, corresponde, en su caso, al legislador comunitario solucionar el problema adoptando las medidas necesarias para modificar dicha disposición, lo que, por otra parte, se confirma por el hecho de que precisamente la Comisión haya presentado una propuesta de modificación de la Directiva al Consejo de la Unión Europea para, en particular, ampliar la aplicabilidad del artículo 8 de ésta a los productos transportados por cuenta de los particulares.

De ello se deduce que, como han alegado todos los Gobiernos que han presentado observaciones, el artículo 8 de la Directiva no se aplica cuando, como en el asunto principal, los productos sujetos a impuestos especiales que un particular haya adquirido en un primer Estado miembro, aunque fuera para satisfacer sus propias necesidades, han sido trasladados a un segundo Estado miembro no por él mismo, sino por una empresa de transportes que actuó por su cuenta.

Sin embargo, el Tribunal entiende que es aplicable al caso el artículo 7 de la Directiva dado que, a tenor de su apartado 2, esta disposición se refiere a la situación en la que los productos se entregan o se destinan a la entrega o afectación en el interior de otro Estado miembro para satisfacer las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica. Pues bien, es el caso de un particular que, como en el caso de autos, no persigue un fin lucrativo, por cuanto el traslado de los productos sujetos a impuestos especiales se efectúa a través de un operador que actúa por su cuenta (véanse, en este sentido, la sentencia EMU Tabac y otros, antes citada, apartado 52). En efecto, como se desprende del apartado 29 de la presente sentencia, la Directiva se funda en la idea de que debe necesariamente considerarse que se poseen con fines comerciales los productos que no son poseídos con fines personales.

Cuando se perciben impuestos especiales en virtud del artículo 7 de la Directiva en el Estado miembro en el que se poseen los productos con fines comerciales, aunque ya hayan sido puestos a consumo en un primer Estado miembro, el apartado 6 de dicha disposición establece que los impuestos especiales pagados en ese primer Estado deben devolverse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-240/05

■ **Partes:** Administration de l'enregistrement et des domaines y Eurodental Sàrl

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículos 13, parte A, apartado 1, letra e), 17, apartado 3, letra b), y 28 quater; parte A, letra a) – Derecho a deducción – Fabricación y reparación de prótesis dentales – Operaciones intracomunitarias relativas a operaciones exentas en el interior del Estado miembro – Incidencia del régimen excepcional y transitorio previsto en el artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el anexo E, número 2 – Principio de neutralidad fiscal – Armonización parcial del IVA

I. Comentario

La Sexta Directiva fue modificada por la Directiva 91/680, para, suprimir los controles fiscales en las fronteras interiores, facilitar el paso a una ordenación definitiva de la imposición del comercio intracomunitario en el sistema común del IVA, gravando los intercambios en el Estado miembro de origen. No obstante, como el 31 de diciembre de 1992 (día que precedió a aquella supresión) no se daban las condiciones precisas, se mantuvo temporalmente – hasta la fecha - la regla de la tributación en destino. Por este motivo, el artículo 28 quater; parte A, letra a), introduce la dispensa de las entregas intracomunitarias, haciendo tributar las adquisiciones de esa clase en el Estado miembro receptor.

Es decir, en el tránsito hacia esa regulación definitiva tributan con carácter transitorio las compras en la Comunidad de los sujetos pasivos o de las personas jurídicas que no tengan ese carácter; entendiéndose acaecido el hecho imponible en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte para proveer las mercancías [artículos 28 bis, apartado 1, letra a), y 28 ter; parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva]. Sin embargo estas reglas no se aplican, en sentido estricto en las prestaciones de servicios.

En esta Sentencia se pone de manifiesto que el sistema de IVA transitorio en lo referente a las operaciones intracomunitarias ofrece múltiples dudas interpretativas, y genera en varias ocasiones discriminaciones en forma de doble imposición difícilmente solventables. Este caso es uno de ellos, ya que el Tribunal enjuicia un caso en el que se solicita que determine si existe derecho a la deducibilidad del IVA soportado por las prestaciones de servicios tratadas como exentas a los efectos del IVA del país de residencia, pero que son realizados en otros Estados miembros.

El problema se deriva de que el sistema provisional de la Sexta Directiva determina que las entregas intracomunitarias están exentas en el país del transmitente, pero dicha exención no impide la deducción del IVA soportado por este. Sin embargo, no se establece un sistema totalmente simétrico para las prestaciones de servicios intracomunitarias. La Sexta Directiva admite que los Estados miembros que lo deseen pueden permitir la deducción del IVA soportado por el que presta un servicio exento en otro Estado miembro.

Por ello Eurodental que presta servicios calificados como exentos por la Sexta Directiva se dedujo el IVA soportado por la parte correspondiente a los servicios exentos prestados en Alemania. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha negado la deducibilidad general de dicho IVA soportado, ya que califica como excepcional el sistema de exención plena, es decir generando el derecho a la deducción, por las entregas intracomunitarias, supuesto que no sea extensible a las prestaciones de servicios intracomunitarias que tengan la calificación de exentas, salvo que el país de residencia del prestador haya acudido a la excepción del régimen transitorio del artículo 28, apartado 3, letra a de la Sexta Directiva.

Desde nuestro punto de vista la interpretación que realiza el Tribunal es la más respetuosa con el principio de neutralidad del sistema de IVA, ya que si hubiera prosperado la tesis del reclamante se hubiera consagrado un régimen que afectaría gravemente la libre competencia entre operadores según presten servicios exentos en el interior de su Estado o estos servicios se presten a otro Estado miembro. Y esto es así porque en el primer caso no podrá deducirse el IVA soportado mientras que en el segundo sí que lo puede deducir, con lo que obtendrá un mejor tratamiento fiscal que le permitirá competir en mejores condiciones frente al resto de competidores.

2. Antecedentes

Eurodental es una sociedad domiciliada en Luxemburgo cuya actividad consiste principalmente en la fabricación y reparación de prótesis dentales para clientes establecidos en Alemania.

Mediante decisión de 26 de marzo de 1997, la autoridad fiscal competente denegó a Eurodental, para los ejercicios 1992 y 1993, la deducción del IVA soportado que había gravado los bienes utilizados para realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios en beneficio de clientes establecidos en Alemania, por entender que el artículo 44 de la Ley del IVA primaba sobre el artículo 43 de dicha Ley, en su versión aplicable antes y después del 1 de enero de 1993, de modo que el artículo 49, apartado 2, letra a), de la referida Ley, que autoriza la deducción del IVA soportado, no era de aplicación.

Mediante sentencia de 16 de diciembre de 2002, el tribunal d'arrondissement (Luxemburgo), que conocía de una demanda interpuesta por Eurodental con el fin de que se anulara y se modificara dicha decisión, estimó que esta deducción había sido denegada indebidamente. Tras constatar que cada uno de los artículos 43 y 44 antes

mencionados contempla operaciones diferentes, dado que el primero se refiere a las operaciones no destinadas al interior del país, mientras que el segundo concierne las operaciones realizadas en el territorio nacional, dicho órgano jurisdiccional consideró que el artículo 49 de la Ley del IVA autorizaba la deducción del IVA soportado en las operaciones contempladas en el artículo 43 de esta Ley, en su versión vigente antes y después del 1 de enero de 1993, sea cual fuere el régimen de exención del IVA aplicable en el interior del país. Según el referido tribunal, ninguna disposición de Derecho interno permite concluir que el artículo 44 de la Ley del IVA prima sobre esta última disposición.

Ante dicha resolución la autoridad fiscal competente interpuso recurso ante la cour d'appel que planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

Se plantean al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) Una entrega de bienes que, cuando se efectúa en el interior de un Estado miembro, está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] y que no da derecho a la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 17 de la misma Directiva, ¿está comprendida en el ámbito de aplicación, respectivamente, del artículo 15, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, en su versión anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 quater, parte A, letra a), aplicable a partir del 1 de enero de 1993, y, en consecuencia, en el ámbito del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma Directiva, que concede el derecho a deducir el impuesto soportado, cuando un operador establecido en un Estado miembro de la Comunidad realiza la entrega a un operador establecido en otro Estado miembro y cuando se cumplen los requisitos de aplicación, respectivamente, del artículo 15, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, en su versión anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 quater, parte A, letra a), aplicable a partir del 1 de enero de 1993?
- 2) Una prestación de servicios que, cuando se efectúa en el interior de un Estado miembro, está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] y que no da derecho a la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 17 de la misma Directiva, ¿está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 3, en su versión anterior al 1 de enero de 1993 (sin que esté prevista ninguna disposición de exención respecto al año 1993), y, en consecuencia, en el ámbito del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma Directiva, que concede el derecho a deducir el impuesto soportado, cuando un operador establecido en un Estado miembro de la Comunidad realiza la prestación a un operador establecido en otro Estado miembro y cuando se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 15, apartado 3, en su versión anterior al 1 de enero de 1993?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Una operación exenta del impuesto sobre el valor añadido en el interior de un Estado miembro, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), 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 resultante de las Directivas 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388, y 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se establecen medidas de simplificación en materia del impuesto sobre el valor añadido, no da derecho, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, aunque se trate de una operación intracomunitaria y sea cual fuere el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable en el Estado miembro de destino.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante sus dos cuestiones, que el Tribunal procede a examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si operaciones como la fabricación y reparación de prótesis dentales que, en caso de realizarse en el interior de un Estado miembro, están exentas de IVA como actividad de interés general pueden dar lugar a la deducción del IVA soportado cuando se trata de operaciones intracomunitarias.

El Tribunal afirma que del examen del contenido de la Sexta Directiva se desprende que las operaciones exentas con arreglo al artículo 13 de dicha Directiva no dan derecho a la deducción del IVA soportado, aun cuando revistan carácter intracomunitario. Esta interpretación, deducida del propio tenor de la Sexta Directiva, es corroborada tanto por el objetivo que persigue como por su estructura y el principio de neutralidad fiscal.

En lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo de la Sexta Directiva, procede recordar que, con arreglo al artículo 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 (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), el principio del sistema común del IVA es aplicar, en la Comunidad, a los bienes y a los servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior a la fase de imposición (auto de 3 de marzo de 2004, *Transport Service*, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 20).

Así, de la finalidad del sistema común del IVA y del régimen transitorio instituido por la Directiva 91/680 para la tributación en los intercambios entre los Estados miembros se desprende que un sujeto pasivo que goce de una exención y, por consiguiente, no tenga derecho a deducir el impuesto soportado dentro de un Estado miembro, tampoco puede verse reconocido este derecho cuando la operación de que se trate tenga carácter intracomunitario.

Por lo que afecta, en segundo lugar, a la lógica interna de la Sexta Directiva, procede observar que las exenciones previstas en su artículo 13, parte A, tienen carácter específico, ya que se aplican únicamente a determinadas actividades de interés general enumeradas y descritas detalladamente en dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2003, *D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 54). En cambio, la exención en beneficio de operaciones intracomunitarias derivada del artículo 15 de esta misma Directiva, para el período anterior al 1 de enero de 1993, y del artículo 28 quater de dicha Directiva, para el período posterior a esta fecha, tiene carácter general, ya que se refiere de forma indeterminada a las operaciones económicas entre los Estados miembros.

En estas circunstancias, resulta conforme con la estructura de la Sexta Directiva que el régimen aplicable a las exenciones específicas previstas en el artículo 13, parte A, de esta Directiva prime sobre el régimen aplicable a las exenciones generales establecidas en esta misma Directiva en lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias.

Por último, en lo que se refiere, en tercer lugar, al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

Por ello el Tribunal procede a responder a las cuestiones planteadas que una operación exenta de IVA en el interior de un Estado miembro, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Sexta Directiva, no da derecho, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, a la deducción del IVA soportado, aunque se trate de una operación intracomunitaria y sea cual fuere el régimen del IVA aplicable en el Estado miembro de destino.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) DE 7 DE DICIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-13/06

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte B, letra a) – Operaciones de seguro – Organismo que ofrece prestaciones de asistencia en carretera

I. Comentario

Estamos ante una sentencia donde el TJCE analiza un supuesto bastante claro a la luz de la Sexta Directiva. Ciertamente, no era difícil aventurar desde el inicio del procedimiento de incumplimiento cuál iba a ser el resultado final: una condena a la República Helena por no considerar exenta una prestación de servicios de seguro. En línea con lo que propone el profesor Ben Terra, posiblemente este tipo de asunto no deberían ser examinados por el Tribunal de Justicia, sino que podrían ser enjuiciados por el Tribunal de Primera Instancia, ya que su resolución ocupa un número importante de recursos que podrían destinarse a dictar casos en que la resolución del supuesto ofrezca la necesidad de acudir al más alto Tribunal de justicia de las Comunidades.

La sentencia es coherente con la jurisprudencia anterior del Tribunal acerca de las operaciones de seguros en la que aplica la exención a toda operación de seguro donde incluye la concesión de una cobertura de seguro por un sujeto pasivo que no sea, él mismo, asegurador; pero que, en el marco de un seguro colectivo, procure a sus clientes dicha cobertura utilizando las prestaciones de un asegurador que asume el riesgo. Por lo tanto a estos efectos es indiferente para la concesión de la exención que la Compañía que cubra el riesgo sea una entidad aseguradora en sentido estricto, o que la cobertura sea una cantidad de dinero o un servicio.

Finalmente, cabe reseñar que el Tribunal sólo admite el desestimiento de un recurso si se ha derogado efectivamente la norma contraria al ordenamiento comunitario y el recurso por incumplimiento pierde todo su sentido, por lo que rechaza las alegaciones de la República helénica que solicitaba el desestimiento del recurso por que planeaba anular la norma que no declaraba exentos los servicios de asistencia en carreteras.

2. Antecedentes

Al haber comprobado la Comisión Europea que, con arreglo al referido artículo 15, apartado 42, los servicios de asistencia en caso de avería o de accidente en carretera prestados por el ELPA (Club del Automóvil y de Turismo griego) a sus abonados mediante el pago de una cotización anual fija daban lugar a la percepción del IVA sobre la citada coti-

zación y por estimar que las citadas operaciones debían disfrutar de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión dirigió a la República Helénica un escrito de requerimiento de fecha 7 de julio de 2004.

Al no satisfacerle la respuesta recibida de dicho Estado miembro, la Comisión dirigió a este último un dictamen motivado, el 22 de diciembre de 2004, en el que le instaba a adoptar las medidas adecuadas para poner fin al incumplimiento alegado.

En su respuesta de 23 de febrero de 2005 al referido dictamen motivado, el Gobierno helénico manifestó su disconformidad con el incumplimiento reprochado alegando, en particular, que los servicios de asistencia en carretera de que se trata, que no son prestados por un asegurador ni por un corredor ni por un agente de seguros, no constituyen operaciones de seguro a las que se refiere el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva. Por lo que la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte B, letra a), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al haber sujetado al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») los servicios de asistencia en carretera en caso de avería

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

- 1) Declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte B, letra a), 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, al haber sujetado al impuesto sobre el valor añadido los servicios de asistencia en carretera en caso de avería.
- 2) Condenar en costas a la República Helénica.

5. Fundamentos de la sentencia

Con carácter preliminar, el Tribunal de Justicia pone de relieve que, según una jurisprudencia reiterada, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973,

apartado 15, y de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, Rec. p. I-1371 I, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Por lo que atañe, más precisamente, al concepto de «operaciones de seguro», que utiliza el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, que no ha sido objeto de ninguna definición en la citada Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que una operación de seguro se caracteriza, de forma generalmente admitida, por el hecho de que el asegurador se obliga, previo pago de una prima, a proporcionar al asegurado, en caso de que se produzca el riesgo cubierto, la prestación convenida al celebrar el contrato (véase, en particular, la sentencia *Taksatorringen*, antes citada, apartado 39 y jurisprudencia citada).

A continuación, el Tribunal de Justicia declara que no es indispensable que la prestación que el asegurador se haya comprometido a efectuar en caso de siniestro consista en el pago de una suma de dinero, puesto que dicha prestación puede consistir en actividades de asistencia, en metálico o en especie, tales como las mencionadas en el anexo de la Directiva 73/239/CEE del Consejo, de 24 de julio de 1973, Primera Directiva sobre coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al acceso a la actividad del seguro directo distinto del seguro de vida, y a su ejercicio (DO L 228, p. 3; EE 06/01, p. 143), en su versión resultante de la Directiva 84/641/CEE del Consejo, de 10 de diciembre de 1984 (DO L 339, p. 21; EE 06/02, p. 150) (en lo sucesivo, «Directiva 73/239»). El Tribunal de Justicia ha declarado en particular a este respecto que ninguna razón autoriza una interpretación diferente del término «seguro» según figure en el texto de la Directiva 73/239 o en el de la Sexta Directiva (sentencia CPP).

Sobre este particular, puede señalarse que, en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 73/239, el concepto de actividad del seguro directo engloba la actividad de seguro contemplada en el apartado 2 de este mismo artículo. Esta última actividad, que se presta a las personas que se hallan en dificultades en el transcurso de desplazamientos o de ausencias del domicilio o del lugar de residencia permanente, consiste en asumir el compromiso, mediante el previo pago de una prima, de poner inmediatamente una ayuda a disposición del beneficiario del contrato de asistencia cuando se halle en dificultades a raíz de un acontecimiento fortuito. Una ayuda de esta índole puede consistir, en particular, en prestaciones en especie efectuadas, llegado el caso, por el personal mediante la utilización o de material propiedad del prestador. Según se desprende del artículo 2, apartado 3, de esta misma Directiva, tal asistencia puede revestir en particular, en caso de avería o de accidente que afecte a un vehículo de transporte, la forma de una reparación in situ o incluso del transporte del vehículo hasta un lugar en el que podrá efectuarse la reparación.

Finalmente, por lo que atañe a la circunstancia de que el ELPA no tenga la condición de asegurador, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado anteriormente, si bien señalando que las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente, que la expresión «operaciones de seguro», que figura en el artículo 13, parte B, letra a), de dicha Directiva es en principio suficientemente amplia para incluir la concesión de una cobertura de seguro por un sujeto pasivo que no sea, él mismo, asegurador, pero que, en el marco de un seguro colectivo, procure a sus clientes dicha cobertura utilizando las prestaciones de un asegurador que asume el riesgo.

Del conjunto de las consideraciones precedentes el Tribunal deduce que las prestaciones de asistencia en carretera que un organismo como el ELPA se compromete a suministrar a sus abonados, previo pago por éstos de una cotización anual fija, en caso de producirse el riesgo de avería o de accidente cubierto por dicho organismo, se hallan comprendidas en el concepto de «operaciones de seguro», contemplado en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, deben ser exoneradas del IVA.

Por lo que el Tribunal procede a declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva al haber sujetado al IVA los servicios de asistencia en carretera en caso de avería.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) DE 12 DE DICIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-446/04

■ **Partes:** Test Claimants in the FII Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Directiva 90/435/CEE – Impuesto sobre sociedades – Reparto de dividendos – Medidas para evitar o atenuar la doble imposición en cadena – Exención – Dividendos percibidos de sociedades residentes en otro Estado miembro o en un país tercero – Crédito fiscal – Pago a cuenta del impuesto sobre sociedades – Igualdad de trato – Acción de restitución o acción de indemnización

I. Comentario

En este caso se analizan cuestiones muy relevantes para la configuración de los sistemas impositivos de los Estados miembros, ya que en el se enjuicia si la disparidad de sistemas para evitar la doble imposición empleados por el Reino Unido en operaciones que ocupan exclusivamente a sociedades residentes en relación con los relativos a operaciones entre residentes y no residentes en relación con el reparto de dividendos es conforme o no al derecho comunitario.

Si el Tribunal de Justicia hubiera seguido las tesis expresadas por el Abogado General Geelhoed en sus conclusiones nos volveríamos a encontrar con la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad, lo cual hubiera hecho temblar los cimientos de determinados principios de fiscalidad internacional. Efectivamente, si el Tribunal siguiera las Conclusiones del Abogado General Geelhoed se hubiera mostrado una preferencia evidente por el sistema de exención para eliminar la doble imposición en operaciones internacionales entre Estados miembros que hubiera obligado a una reforma tributaria -a favor de aplicar el régimen de exención- en la mayoría de los Estados Miembros.

No se debe perder de vista que lo que se ponía en duda ante el Tribunal era el empleo de sistemas de eliminación de la doble imposición diferentes pero con efectos idénticos, ya que para dividendos de entidades residentes se empleaba el sistema de exención, mientras que para dividendos distribuidos por entidades no residentes se empleaba el sistema de imputación.

El Tribunal mantiene que el ordenamiento comunitario permite aplicar cualquier sistema de eliminación de la doble imposición, incluso de forma diferente para los residentes y para los no residentes, siempre que la carga fiscal aplicable sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior a la que recae sobre los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria. La verificación de tal eventual diferencia de carga fiscal le corresponde al juez nacional.

El Tribunal omite entrar a resolver todas las cuestiones que se pueden presentar en este contexto. Así, resulta evidente que la aplicación del método de exención tiene diferencias sustanciales en relación con el método de imputación, por que si bien en casos concretos el tipo marginal aplicable será idéntico si se aplica uno u otro régimen, en otros no será así, sobre todo si en el ejercicio en que se recibe el dividendo no existe suficiente cuota para aplicarse estas deducciones por doble imposición y estas se acaban perdiendo, por lo que el tipo marginal medio en diversos ejercicios será mayor para los que perciben dividendos de no residentes respecto a quienes perciben dividendos de residentes. El TJCE parece proclive a admitir determinados efectos restrictivos que se derivan de la aplicación del método de imputación en comparación con el de exención, como las mayores dificultades administrativas y la propia anulación de la "menor tributación" en el Estado de la fuente.

Por el contrario, el TJCE se refiere con cierta claridad a los casos en los que se aplica la libertad de circulación de capitales, en los que la sociedad residente tiene una participación no significativa en una no residente, señalando que es contrario a la libertad de circulación de capitales que el ordenamiento permita aplicar medios para evitar la doble imposición para dividendos abonados por entidades residentes, negando dicha aplicación para entidades no residentes. Ahora bien, la aplicación de las medidas para eliminar la doble imposición económica sobre los dividendos procedentes de terceros países en

"igualdad" de consideraciones que sobre los dividendos nacionales depende en buena medida de la configuración de la norma nacional; muy en particular, de si no establece un requisito de participación sustancial en la entidad participada, pues de otro modo resultaría de aplicación la libertad de establecimiento que, según el TJCE, excluye la aplicación de la libre circulación de capitales y, por tanto, la protección comunitaria de tal situación (sobre las restricciones a la aplicación de la libre circulación de capitales a terceros países en materia de dividendos, véase la STJCE de 24 de mayo de 2007, C-157/05, *Holböck*, y auto TJCE de 10 de mayo de 2007, C-102/05, *Skatteverket y A y B*).

Estas conclusiones son relevantes para el caso de España, ya que en el Impuesto sobre Sociedades se producen diferencias entre el régimen fiscal aplicable a los dividendos de fuente interna y a los de fuente extranjera, que resultan dudosamente compatibles con la libre circulación de capitales.

La doble imposición económica internacional sólo se corrige en aquellas situaciones en las que la participación en la entidad no residente resulte superior a un cinco por ciento, mientras que en el ámbito interno se permite esta corrección tanto si la participación es superior al 5 por 100 como si es inferior; si bien en este último caso la deducción es sólo parcial (del 50 por 100). Esta situación puede incitar a los socios residentes, con una participación inferior al 5 por 100, a invertir sus capitales de forma preferente en sociedades residentes en España, sin que exista justificación suficiente para ello desde una perspectiva comunitaria.

Además debemos recordar que el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige requisitos específicos a los dividendos de fuente extranjera para que se aplique la exención, que no exige para el caso de aplicar la deducción por doble imposición total en el caso de dividendos de fuente interna, como es el caso de la exigencia de que la sociedad no residente realice una actividad económica determinada (sobre la diferencia de trato entre renta activa y pasiva en el marco de cláusulas antiabuso internacionales véase también la sentencia TJCE en el caso *Rewe-Zentral 2006*).

Por lo que a la luz de la presente sentencia, el legislador español debería modificar la actual configuración del mecanismo de corrección de la doble imposición intersocietaria, incorporando la posibilidad de paliar dicha situación cuando la participación de los socios residentes en nuestro país en entidades establecidas en otros Estados comunitarios sea inferior al referido cinco por ciento, y retirando determinados requisitos a la exención para dividendos de fuente extranjera. La situación de los dividendos procedentes de terceros países, posiblemente, merezca un trato singularizado.

En el examen de las cuestiones relativas al ACT, a los pagos a cuenta y al régimen FID, las conclusiones a las que llega el Tribunal son fieles a la jurisprudencia anterior del Tribunal en relación con las libertades de circulación y establecimiento, señalando que son contrarias al Tratado aquellas medidas fiscales que consagren diferencias de trato entre residentes y no residentes.

Nos parecen relevantes las consideraciones que realiza en relación con la Directiva 90/435, ya que se alega que las medidas fiscales del Reino Unido son contrarias a lo esta-

blecido en esta Directiva, tanto en el sentido de que el ACT se trata de una retención en origen prohibida, como que este impuesto va en contra de lo que señala el artículo 4 de la Directiva.

El Tribunal señala que el ACT no se trata de una retención en origen, ya que el ACT se paga cuando la entidad residente que percibe dividendos de origen extranjero reparte dividendos a sus socios, por lo que el Tribunal considera que el ACT no es una retención de salida, sino una medida para evitar la doble imposición. Lo que nos permite inferir que la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia es restrictiva en relación a que es una «retención en origen», ya que si bien el ACT no tiene la misma naturaleza jurídica que las retenciones en origen a las que hace referencia el artículo 6 de la Directiva, tiene unos efectos económicos similares a una de ellas.

2. Antecedentes

El litigio principal se inscribe en la categoría de «group litigation [demanda colectiva]» relativa al rendimiento de capital exento («Franked Investment Income Group Litigation»), constituida por varios recursos interpuestos ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, por sociedades que residen en el Reino Unido y que tienen participaciones en sociedades residentes en otro Estado miembro o en un país tercero.

Los asuntos elegidos por el órgano jurisdiccional remitente como asuntos «piloto» a efectos de la presente petición de decisión prejudicial, se refieren a unas reclamaciones interpuestas por unas sociedades que residen en el Reino Unido y que forman parte del grupo British American Tobacco (BAT; en lo sucesivo, «demandantes en el litigio principal»). A la cabeza del grupo se encontraba una sociedad matriz que poseía, directa o indirectamente, el 100 % del capital de otras sociedades, que a su vez poseían el 100 % del capital de sociedades establecidas en diferentes Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, así como en países terceros.

Estos asuntos se refieren, en primer lugar, a unos dividendos repartidos por dichas sociedades no residentes en favor de las demandantes en el litigio principal desde el ejercicio económico que finalizó el 30 de septiembre de 1973 y, según la resolución de remisión, al menos hasta la fecha de ésta; en segundo lugar, a unos dividendos repartidos por la sociedad matriz del grupo BAT a sus accionistas a partir del mismo ejercicio económico hasta el 31 de marzo de 1999; en tercer lugar, a unos pagos de ACT realizados por las demandantes en el litigio principal desde el referido ejercicio hasta el 14 de abril de 1999 y, en cuarto lugar, a unos dividendos calificados de FID repartidos entre el 30 de septiembre de 1994 y el 30 de septiembre de 1997.

Las demandantes en el litigio principal solicitan la restitución y/o la compensación de pérdidas resultantes de haberles aplicado la normativa vigente en el Reino Unido, por lo que se refiere, en particular:

- al impuesto sobre sociedades pagado por los dividendos de origen extranjero percibidos y las desgravaciones y créditos fiscales aplicados a dichos tributos que, a falta de tal impuesto, podían haberse utilizado o transferido para deducirse de otros tributos;
- al ACT pagado por las cantidades distribuidas a sus accionistas a partir de dividendos de origen extranjero, siempre que hubiera un exceso;
- en este último supuesto, a la imposibilidad de disfrutar de las cantidades de que se trata entre la fecha de pago del ACT y el momento en que el ACT se imputa al impuesto sobre sociedades, y
- por lo que respecta a repartos de dividendos calificados de FID, a la imposibilidad de disfrutar de las cantidades pagadas como ACT entre la fecha del pago del ACT y el momento de su reembolso, así como los importes adicionales que las demandantes en el litigio principal habían debido abonar a sus accionistas para compensar la falta de crédito fiscal para éstos.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE que un Estado miembro mantenga vigentes y aplique medidas que declaran exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos percibidos por una sociedad residente en dicho Estado miembro (en lo sucesivo, «sociedad residente») de otras sociedades residentes y que gravan con dicho impuesto los dividendos obtenidos de sociedades residentes en otros Estados miembros (en lo sucesivo, «sociedades no residentes»), tras conceder una desgravación por doble imposición por las retenciones en origen que deben practicarse por los dividendos y, en determinadas condiciones, por el impuesto subyacente pagado por las sociedades no residentes sobre sus beneficios en su país de residencia?
- 2) Si el régimen vigente en un Estado miembro impone en determinadas circunstancias pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades [...] sobre el pago de dividendos por una sociedad residente a sus accionistas y concede un crédito fiscal en favor de los accionistas residentes en dicho Estado miembro en relación con dichos dividendos, ¿es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE, o a los artículos 4, apartado 1, o 6 de la Directiva [90/435] que este Estado miembro mantenga vigentes y aplique medidas que establezcan que la sociedad residente abone dividendos a sus accionistas sin estar obligada a pagar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando haya percibido dividendos de sociedades residentes en dicho Estado miembro (directa o indirectamente a través de otras sociedades residentes en dicho Estado miembro) y no establezcan que la sociedad residente debe abonar dividendos a sus accionistas sin estar obligada al pago a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando haya percibido dividendos de sociedades no residentes?

- 3) ¿Es contrario a las disposiciones de Derecho comunitario mencionadas en la segunda cuestión prejudicial que el Estado miembro mantenga vigentes y aplique medidas que establecen que la obligación de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades debe imputarse a la obligación de la sociedad que distribuye los dividendos, y la de otras sociedades del grupo residente en dicho Estado miembro, de pago del impuesto sobre sociedades en dicho Estado miembro por sus beneficios:
- a) pero que no establezcan ninguna forma de imputación de la cantidad que debe pagarse en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades u otra solución equivalente (como la devolución del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades) en relación con los beneficios obtenidos, ya sea en dicho Estado o en otros Estados miembros, por las sociedades del grupo que no sean residentes en dicho Estado miembro, y/o
 - b) que establezcan que toda desgravación por doble imposición a la que pueda acogerse una sociedad residente en dicho Estado miembro reduce la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades a la que puede imputarse la cantidad que debe pagarse en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades?
- 4) Si el Estado miembro ha adoptado medidas que, en determinadas circunstancias, establecen que las sociedades residentes, cuando así lo decidan, podrán recuperar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades abonado por los dividendos repartidos a sus accionistas cuando dichos dividendos sean percibidos por sociedades residentes procedentes de sociedades no residentes (incluidas, a dichos efectos, las sociedades residentes en terceros países), ¿es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE, o a los artículos 4, apartado 1, o 6 de la Directiva [90/435], que dichas medidas:
- a) obliguen a las sociedades residentes a abonar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades y a reclamarlo posteriormente, y
 - b) no prevean la concesión a los accionistas de las sociedades residentes de un crédito fiscal que obtendrán por un dividendo procedente de una sociedad residente, que no hubiera percibido, a su vez, dividendos de sociedades no residentes?
- 5) Si, con anterioridad al 31 de diciembre de 1993, un Estado miembro ha adoptado las medidas que se describen en las cuestiones prejudiciales primera y segunda, y después de dicha fecha ha adoptado el resto de las medidas que se describen en la cuarta cuestión prejudicial, y si dichas medidas constituyen una restricción prohibida por el artículo 56 CE, ¿debe considerarse que dicha restricción constituye una nueva restricción que no existía ya el 31 de diciembre de 1993?
- 6) Si cualquiera de las medidas que se exponen en las cuestiones prejudiciales primera a quinta vulnerase alguna de las disposiciones comunitarias en ellas mencionadas, en caso de que la sociedad residente u otras sociedades del mismo grupo formulen las siguientes reclamaciones relacionadas con los incumplimientos correspondientes:

- a) una solicitud de devolución del impuesto sobre sociedades indebidamente recaudado en las circunstancias a que se hace referencia en la primera cuestión prejudicial;
- b) una reclamación de recuperación (o indemnización de los daños y perjuicios por la pérdida) de las desgravaciones practicadas con cargo al impuesto sobre sociedades ilegalmente recaudado en las circunstancias a que se hace referencia en la primera cuestión prejudicial;
- c) una solicitud de devolución del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (o reclamación de indemnización por éste) que no haya podido imputarse a la deuda tributaria de la sociedad en concepto de impuesto sobre sociedades o desgravarse de otro modo, y que no habría sido pagado (o habría sido desgravado) de no ser por el incumplimiento;
- d) cuando el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades haya sido imputado al impuesto sobre sociedades, una reclamación por pérdida de liquidez entre la fecha de pago del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades y dicha imputación;
- e) una solicitud de devolución del impuesto sobre sociedades pagado por la sociedad o por otra sociedad del grupo cuando cualquiera de dichas sociedades haya contraído una obligación de pago del impuesto sobre sociedades renunciando a otras desgravaciones para permitir la imputación de la cantidad que debe pagarse en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades a la deuda tributaria contraída en concepto de impuesto sobre sociedades (los límites a la imputación del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades dan lugar a la obligación de pago de una cuota residual del impuesto sobre sociedades);
- f) una reclamación por la pérdida de liquidez ocasionada por el hecho de que el impuesto sobre sociedades haya sido pagado antes de la fecha en que hubiera debido pagarse o por la pérdida subsiguiente de las desgravaciones en las circunstancias [expuestas anteriormente en la letra e)];
- g) una reclamación por la sociedad residente del abono del exceso de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades (o la indemnización por este concepto) al que la sociedad haya renunciado en favor de otra sociedad del grupo y que no dio lugar a desgravación en el momento en que esa otra sociedad fue vendida, se escindió o fue declarada en liquidación;
- h) cuando el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades haya sido pagado y posteriormente reclamado con arreglo a las disposiciones que se indican en la cuarta cuestión prejudicial, una reclamación por la pérdida de liquidez entre la fecha de pago del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades y la fecha en que fue reclamado;
- i) una reclamación de indemnización cuando la sociedad residente haya optado por reclamar la devolución del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades con arreglo a las disposiciones que se indican en la cuarta cuestión prejudicial y haya compensado a sus accionistas, por la imposibilidad de obtener un crédito fiscal, aumentando la cuantía del dividendo,

¿debe considerarse que cada una de dichas reclamaciones es:

- una solicitud de devolución de cantidades indebidamente recaudadas que es consecuencia, y complemento, del incumplimiento de las disposiciones comunitarias anteriormente indicadas, o bien
 - una reclamación de compensación o indemnización de daños y perjuicios en la que deben concurrir los requisitos establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), o bien
 - una reclamación del pago de una cantidad equivalente a la ventaja indebidamente denegada?
- 7) En el caso de que la respuesta a cualquier parte de la sexta cuestión prejudicial sea que la reclamación es una reclamación del pago de una cantidad equivalente a una ventaja indebidamente denegada:
- a) ¿es dicha reclamación consecuencia, y complemento, del derecho conferido por las disposiciones comunitarias indicadas, o
 - b) es preciso que concurren los requisitos para el reembolso establecidos en la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, o
 - c) deben concurrir otros requisitos?
- 8) ¿Afecta de algún modo a las cuestiones prejudiciales sexta o séptima el hecho de que, como cuestión de Derecho interno, las reclamaciones a que se hace referencia en la sexta cuestión prejudicial se interpongan como solicitudes de devolución o se interpongan o deban interponerse como reclamaciones de indemnización de daños y perjuicios?
- 9) ¿Qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia en el presente asunto sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si se ha producido una violación suficientemente caracterizada en el sentido de la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, en particular en lo que respecta a si, en el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, el incumplimiento es de carácter excusable o si, en un asunto determinado, existe una relación de causalidad suficiente que constituya una “relación de causalidad directa” en el sentido de dicha sentencia?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 1) Los artículos 43 CE y 56 CE han de interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro dispone de un sistema para evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los resi-

dentes perciben de sociedades residentes, debe conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes.

Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee al menos el 10 % de los derechos de voto, concediendo, en este último caso, un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado miembro de residencia, siempre que el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y que el crédito fiscal sea al menos igual al importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios hasta el límite de la cuantía impositiva aplicada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad no residente de la que posee menos del 10 % de los derechos de voto, sin concederle un crédito fiscal por el impuesto efectivamente pagado por la sociedad que distribuye beneficios en su Estado de residencia.

- 2) Los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una legislación de un Estado miembro que permite que una sociedad residente que percibe dividendos de otra sociedad residente deduzca el importe del impuesto sobre sociedades pagado a cuenta por ésta del importe que la primera sociedad ha de pagar a cuenta por dicho impuesto, mientras que, en el caso de una sociedad residente que percibe dividendos de una sociedad no residente, no está permitida tal deducción por lo que respecta al impuesto correspondiente a los beneficios distribuidos pagado por esta última sociedad en su Estado de residencia.
- 3) Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a una legislación de un Estado miembro que establece que toda desgravación por el impuesto pagado en el extranjero de la que disfruta una sociedad residente que haya percibido dividendos de origen extranjero reduce el importe del impuesto sobre sociedades al que puede imputar el pago a cuenta del impuesto sobre sociedades.

El artículo 43 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que permite que una sociedad residente transfiera a filiales residentes el importe del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que no puede imputarse al impuesto sobre sociedades pagadero por aquélla por el ejercicio contable correspondiente o por ejercicios contables anteriores o posteriores, para que éstas puedan imputarlo al impuesto sobre sociedades que han de pagar, pero no permite que una sociedad residente transfiera dicho importe a filiales no residentes en el supuesto en que éstas deban pagar en dicho Estado miembro por los beneficios allí obtenidos.

- 4) Los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una legislación de un Estado miembro que, al tiempo que deja exentas del pago a cuenta del impuesto sobre sociedades a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de origen nacional que ellas percibieron, concede a las sociedades residentes que reparten a sus accionistas dividendos procedentes de dividendos de origen extranjero que ellas percibieron la facultad de optar por un régimen que les permite recuperar el impuesto sobre sociedades pagado a cuenta, pero, por un lado, obliga a dichas sociedades a abonar el referido impuesto a cuenta y a reclamarlo posteriormente y, por otro lado, no prevé un crédito fiscal para sus accionistas, que sí lo habrían obtenido en el supuesto de que una sociedad residente hubiera repartido dividendos de origen nacional.
- 5) El artículo 57 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro adoptó, antes del 31 de diciembre de 1993, una legislación que contiene restricciones a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos prohibidas por el artículo 56 CE y, después de esa fecha, adopta medidas que, constituyendo también una restricción a dichos movimientos, son esencialmente idénticas a la legislación anterior o se limitan a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias que figure en la legislación anterior, el artículo 56 CE no se opone a la aplicación a terceros países de estas últimas medidas cuando se aplican a movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. A este respecto, no cabe considerar inversiones directas las participaciones en una sociedad que no se adquieren para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y dicha sociedad y no permiten que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o el control de dicha sociedad.
- 6) A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en el apartado 51 de la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, (C-46/93 y C-48/93), sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal, en esencia, si los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a una legislación de un Estado miembro que declara exentos del impuesto sobre sociedades los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad residente también en dicho Estado (en lo sucesivo, «dividendos de origen nacional»), mientras que sujeta a dicho impuesto los dividendos que una sociedad residente percibe de una sociedad que no reside en ese mismo Estado (en lo sucesivo, «dividendos de origen extranjero») concediendo, en este último caso, una desgravación impositiva por las retenciones en origen practicadas en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios, así como, cuando la sociedad residente beneficiaria de los dividendos posee, directa o indirectamente, un 10 % o más de los derechos de voto de la sociedad que distribuye beneficios, una desgravación en relación con el impuesto sobre sociedades pagado por esta última sociedad por los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos.

El Tribunal señala que esta medida puede estar comprendida tanto en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE relativo a la libertad de establecimiento como del artículo 56 CE relativo a la libre circulación de capitales.

Sobre la libertad de establecimiento

En primer lugar, es preciso señalar que un Estado miembro que desee evitar o atenuar la doble imposición en cadena de los beneficios distribuidos dispone de varios sistemas. No obstante, en la elaboración de su sistema tributario, y en particular cuando crean un mecanismo dirigido a evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, los Estados miembros han de respetar las exigencias que se derivan del Derecho comunitario, en concreto, las impuestas por las disposiciones del Tratado relativas a las libertades de circulación.

De la jurisprudencia comunitaria se desprende que, cualquiera que sea el mecanismo adoptado para evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, las libertades de circulación garantizadas por el Tratado se oponen a que un Estado miembro trate de manera menos ventajosa los dividendos de origen extranjero que los dividendos de origen nacional, a menos que esta diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

En cuanto a la cuestión de si un Estado miembro puede someter los dividendos de origen nacional a un sistema de exención mientras aplica un sistema de imputación a los dividendos de origen extranjero, es necesario puntualizar que corresponde a los Estados miembros organizar, respetando el Derecho comunitario, su sistema de tributación de los beneficios distribuidos y, en particular, determinar la base imponible y el tipo impositivo que

se aplicarán, siempre que estén sujetos a imposición en dichos Estados miembros, en sede de la sociedad que distribuye beneficios y/o del accionista beneficiario.

Por lo tanto, afirma el Tribunal, el Derecho comunitario no prohíbe, en principio, que un Estado miembro evite la doble imposición en cadena de los dividendos percibidos por una sociedad residente mediante la aplicación de normas que los declaren exentos de tributación cuando los reparte una sociedad residente, mientras evita mediante un sistema de imputación la doble imposición en cadena de dichos dividendos cuando los reparte una sociedad no residente.

Para que, en tal situación, la aplicación de un sistema de imputación sea compatible con el Derecho comunitario, es necesario, en primer lugar, que los dividendos de origen extranjero no estén sujetos, en dicho Estado miembro, a un tipo impositivo superior al tipo aplicado a los dividendos de origen nacional.

En segundo lugar, dicho Estado miembro debe evitar la doble imposición en cadena de los dividendos de origen extranjero imputando la cuantía del impuesto pagada por la sociedad no residente que distribuye beneficios al importe por el que ha de tributar la sociedad beneficiaria residente hasta el límite de este último importe.

En cambio, cuando dichos beneficios están sujetos en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios a un impuesto superior al que aplica el Estado miembro de la sociedad beneficiaria, éste sólo está obligado a conceder un crédito fiscal hasta el límite de la cuantía del impuesto sobre sociedades debida por la sociedad beneficiaria. No tiene que reembolsar la diferencia, es decir, el importe pagado en el Estado miembro de la sociedad que distribuye beneficios que exceda de la cuantía impositiva debida en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria.

En este contexto, el mero hecho de que, comparado a un sistema de exención, un sistema de imputación supone unas cargas administrativas adicionales para los contribuyentes, ya que debe acreditarse la cuantía del impuesto efectivamente pagado en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios, no puede considerarse una diferencia de trato contraria a la libertad de establecimiento, toda vez que las cargas administrativas específicas impuestas a las sociedades residentes que perciben dividendos de origen extranjero son inherentes al funcionamiento de un sistema de crédito fiscal.

Sobre la libre circulación de capitales

Por lo que respecta a sociedades residentes que hayan percibido dividendos de sociedades de las que poseen menos del 10 % de los derechos de voto, es decir sin participación significativa, de la legislación nacional controvertida en el litigio principal se desprende que los dividendos de origen nacional están exentos del impuesto sobre sociedades, mientras que los dividendos de origen extranjero están sujetos a dicho impuesto y sólo dan derecho a una desgravación por la eventual retención en origen practicada sobre estos mismos dividendos en el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios.

De lo anterior se desprende que la diferencia de trato realizada, por una legislación como la controvertida en el litigio principal, en relación con los dividendos que sociedades residentes perciben de sociedades no residentes de las que poseen menos del 10 % de los derechos de voto, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE.

Por lo tanto, el Tribunal procede a responder a la primera cuestión que los artículos 43 CE y 56 CE han de interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro dispone de un sistema para evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes, debe conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes.

Sobre la segunda cuestión

El Tribunal señala que la libertad de establecimiento se opone a una medida nacional que permite que una sociedad residente que ha percibido dividendos de otra sociedad residente deduzca la cuantía de ACT pagado por ésta del importe que la primera ha de pagar en concepto de ACT, mientras que, en el caso de una sociedad residente que ha percibido dividendos de una sociedad no residente, no se permite tal deducción por lo que respecta al impuesto sobre sociedades al que está sujeta esta última en su Estado de residencia. Por lo que el Tribunal concluye que el artículo 56 CE ha de interpretarse en el sentido de que se opone también a tal medida.

Analizada esta cuestión desde el prisma de la Directiva 90/435, que prohíbe la existencia de retención en origen que se considera todo tributo sobre las rentas que una sociedad matriz percibe de una filial establecida en otro Estado miembro y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es su titular:

Y dado que en el caso de la ACT es la sociedad residente la obligada a pagar el ACT cuando reparte dividendos a sus propios accionistas, por lo que el hecho imponible del ACT que debe pagar una sociedad que percibe dividendos de origen extranjero no es la percepción de dichos dividendos, sino el reparto de dividendos a sus propios accionistas.

De lo anterior se desprende que el ACT que debe pagar una sociedad que percibe dividendos de origen extranjero por un reparto ulterior de dividendos no está comprendido en la prohibición de retención en origen recogida en el artículo 6 de la Directiva 90/435.

Sobre la tercera cuestión

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 43 CE y 56 CE y/o los artículos 4, apartado 1, y 6 de la Directiva 90/435 han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación como la controvertida en el litigio principal:

- que establece que toda desgravación de la que disfruta una sociedad residente que haya percibido dividendos de origen extranjero por el impuesto pagado en el extranjero reduce el importe del impuesto sobre sociedades al que puede imputar el ACT debido, y
- que no permite que una sociedad residente transfiera el importe del ACT pagado que no puede imputarse al impuesto sobre sociedades pagadero por el ejercicio contable correspondiente o por ejercicios contables anteriores o posteriores a filiales no residentes, para que éstas puedan imputarlo al impuesto sobre sociedades que han de pagar.

Esta cuestión alude a determinados problemas a los que está expuesta una sociedad residente que tenga filiales no residentes y/o que perciba dividendos de origen extranjero en cuanto a la imputación, a la cuantía debida por el impuesto sobre sociedades, del ACT que dicha sociedad residente debe pagar cuando reparte dividendos a sus propios accionistas.

La posibilidad prevista en la legislación nacional controvertida de que un grupo de sociedades puede transferir una cuantía impositiva determinada que una sociedad del grupo no puede imputar al impuesto sobre sociedades que ha de pagar en el Reino Unido a otra sociedad de dicho grupo, para que ésta pueda imputarla al impuesto sobre sociedades que ha de pagar en ese mismo Estado miembro, constituye una ventaja fiscal para las sociedades interesadas. El hecho de excluir de tal ventaja a las sociedades no residentes de dicho grupo puede suponer para las sociedades residentes del grupo un obstáculo al ejercicio de su libertad de establecimiento, al disuadirlas de crear filiales en otros Estados miembros (véase, en este sentido, por lo que respecta a una consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por filiales no residentes, la sentencia *Marks & Spencer*, apartados 32 y 33).

De todo lo anterior se desprende que el artículo 43 CE se opone a una medida nacional que no permite que una sociedad residente transfiera a sus filiales no residentes el exceso de ACT, aun cuando éstas han de pagar el impuesto sobre sociedades en el Estado miembro de que se trate.

Sobre la cuarta cuestión

Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 43 CE y 56 CE, así como los artículos 4, apartado 1, y 6 de la Directiva 90/435 se oponen a una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal que, al tiempo que concede a las sociedades residentes que perciben dividendos de origen extranjero la facultad de optar por un régimen que les permite recuperar el ACT abonado por un reparto ulterior a sus propios accionistas, por un lado, obliga a dichas sociedades a abonar el ACT y a reclamarlo posteriormente y, por otro lado, no prevé un crédito fiscal para sus accionistas, que sí lo habrían obtenido si las sociedades residentes hubieran repartido dividendos de origen nacional.

Según el Tribunal de Justicia, es necesario señalar que el tratamiento fiscal de las sociedades residentes que perciben dividendos de origen extranjero y optan por el régimen FID resulta, en dos aspectos, menos ventajoso que el aplicado a las sociedades residentes que perciben dividendos de origen nacional.

En primer lugar, por lo que respecta a la posibilidad de recuperar el exceso de ACT, de la resolución de remisión se desprende que, mientras que el ACT debe pagarse dentro de los catorce días posteriores al trimestre en el que la sociedad de que se trate reparte dividendos a sus accionistas, sólo cabe la devolución del exceso de ACT desde el momento en que resulta exigible el impuesto sobre sociedades, o sea, nueve meses después de finalizar el ejercicio contable. Por lo tanto, en función del momento en que la sociedad reparta dividendos, ésta deberá esperar entre ocho meses y medio y diecisiete meses y medio para obtener la devolución del ACT pagado.

Por consiguiente, como alegan las demandantes en el litigio principal, las sociedades residentes que optan por tal régimen por percibir dividendos de origen extranjero se exponen a una desventaja de tesorería que no existe en el caso de sociedades residentes que perciben dividendos de origen nacional. En este último supuesto, dado que la sociedad residente distribuidora ya ha pagado el ACT por los beneficios distribuidos, se concede un crédito fiscal a la sociedad residente beneficiaria de esta distribución, lo que le permite distribuir un importe igual de dividendos a sus propios accionistas sin estar obligada a pagar el ACT.

En segundo lugar, el accionista beneficiario de un reparto de dividendos por una sociedad residente sobre la base de dividendos de origen extranjero calificados de FID no tiene derecho a un crédito fiscal, sino que se considera que ha percibido una renta que se gravó al tipo de gravamen más bajo del ejercicio fiscal de que se trata. Sin crédito fiscal, tal accionista no tiene derecho a devolución alguna cuando no ha de pagar el impuesto sobre la renta o cuando el impuesto sobre la renta debido es inferior a la tributación del dividendo al tipo de gravamen más bajo.

Tal diferencia de trato, que hace menos atractiva una toma de participación en una sociedad no residente que en una sociedad residente, constituye, sin una justificación objetiva, una vulneración de la libertad de establecimiento.

Además el Tribunal de Justicia rechaza la alegación de que las diferencias de trato a las que está expuesto el reparto de dividendos de origen extranjero en el marco del régimen FID no constituyen una restricción a la libertad de establecimiento en la medida en que este régimen sólo tiene carácter opcional.

Sobre la quinta cuestión

Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, habida cuenta de que las medidas nacionales de que se trata en las cuestiones primera y segunda se adoptaron antes del 31 de diciembre de 1993, las medidas mencionadas en la cuarta cuestión, que se adoptaron después de esa fecha pero que modifican las referidas medidas nacionales, siempre que constituyan también restricciones a los movimientos de capitales prohibidas en principio por el artículo 56 CE, están autorizadas como restricciones existentes el 31 de diciembre de 1993 a efectos del artículo 57 CE, apartado 1.

De lo anterior resulta que una restricción a los movimientos de capitales, como es un tratamiento fiscal menos favorable de los dividendos de origen extranjero, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 57 CE, apartado 1, en la medida en que se refiera a participaciones tomadas para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y la sociedad de que se trata y que permita que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o el control de dicha sociedad.

Por lo que en primer lugar, hay que aclarar el concepto de «restricciones que existan» el 31 de diciembre de 1993, a efectos del artículo 57 CE, apartado 1. Como sugirieron las demandantes en el litigio principal, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión, es preciso hacer referencia a la sentencia de 1 de junio de 1999, *Konle* (C-302/97, Rec. p. I-3099), en la que el Tribunal de Justicia tuvo que dar una interpretación del concepto de «legislación vigente» contenido en una disposición transitoria del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones a los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1), que permite a la República de Austria mantener temporalmente su legislación vigente sobre residencias secundarias.

Si bien corresponde, en principio, al órgano jurisdiccional nacional determinar el contenido de la legislación vigente en una fecha determinada en un acto comunitario, el Tribunal de Justicia puntualizó, en dicha sentencia, que le corresponde a él suministrar los elementos de interpretación del concepto comunitario que sirve de referencia para la aplicación de una cláusula de excepción comunitaria a una legislación nacional «vigente» en una fecha determinada (véase, en este sentido, la sentencia *Konle*, antes citada, apartado 27).

Como manifestó el Tribunal de Justicia en esa misma sentencia, cualquier medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha así determinada no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción recogida en el acto comunitario de que se trate. En efecto, una disposición que es esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limita a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias que figure en la legislación anterior, está cubierta por la excepción. En cambio, una legislación que se basa en una lógica diferente de la del Derecho anterior y establece procedimientos nuevos no puede asimilarse a la legislación existente en la fecha determinada en el acto comunitario de que se trate (véase la sentencia *Konle*, antes citada, apartados 52 y 53).

En segundo lugar, por lo que respecta a la relación entre el régimen FID y la legislación nacional vigente sobre tributación de dividendos de origen extranjero, tal y como la evoca el órgano jurisdiccional remitente, resulta que dicho régimen tiene por objeto limitar los efectos restrictivos que se derivan de la legislación vigente en relación con sociedades residentes que perciben dividendos de origen extranjero, en particular, al ofrecer a dichas sociedades la posibilidad de obtener la devolución del exceso del ACT pagadero en caso de reparto de dividendos a sus propios accionistas.

El Tribunal de Justicia considera que el régimen FID no puede ser calificado de restricción existente por el mero hecho de que, debido a su carácter facultativo, las sociedades de que se trate tengan siempre la posibilidad de que se les aplique el sistema adoptado con anterioridad, con los efectos restrictivos que de ello se derivan. Como se ha señalado en el apartado 162 de la presente sentencia, un régimen restrictivo de las libertades de circulación sigue siendo también incompatible con el Derecho comunitario, aun cuando su aplicación sea facultativa.

Sobre las cuestiones sexta a novena

Mediante sus cuestiones sexta a novena, que el Tribunal examina conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en el supuesto de que las medidas nacionales mencionadas en las cuestiones precedentes sean incompatibles con el Derecho comunitario, reclamaciones como las interpuestas por las demandantes en el litigio principal para subsanar tal incompatibilidad deben ser calificadas de acciones de restitución de cantidades indebidamente recaudadas o de ventajas indebidamente denegadas o, en cambio, de acciones de indemnización por el daño causado. En este último caso, se pregunta si es preciso que concurren los requisitos establecidos en la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, y si es necesario, a este respecto, tener en cuenta la forma en que deben interponerse tales reclamaciones con arreglo al Derecho nacional.

El Tribunal destaca que no le corresponde calificar jurídicamente los recursos interpuestos por las demandantes en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente. En el caso de autos, incumbe a éstas precisar la naturaleza y el fundamento de su acción (acción de restitución o acción de indemnización), bajo la supervisión del órgano jurisdiccional remitente (véase la sentencia *Metallgesellschaft y otros*).

El Tribunal examina si la violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada, lo que conferirá el derecho a la devolución y por lo tanto si corresponde o no responsabilidad de los Estados miembros, que si bien corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales su apreciación, el Tribunal establece los principios materiales de la misma.

Para determinar si existe una violación suficientemente caracterizada, se debe tener en cuenta que esta ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido (sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, apartado 57).

En el presente caso, en materia de tributación de dividendos que sociedades residentes perciben de sociedades no residentes, es sólo en las sentencias *Verkooijen*, *Lenz* y *Manninen*, donde el Tribunal de Justicia tuvo ocasión de aclarar las exigencias que se derivan de dichas libertades de circulación, concretamente, por lo que respecta a la libre circulación de capitales.

En efecto, fuera de los supuestos comprendidos en la Directiva 90/435, el Derecho comunitario no precisaba expresamente la obligación de un Estado miembro de garantizar que, en relación con los mecanismos para evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, los dividendos repartidos a residentes por sociedades residentes y los repartidos por sociedades no residentes reciban un trato equivalente. De ello se desprende que, hasta las sentencias *Verkooijen*, *Lenz* y *Manninen*, el problema planteado por la presente petición de decisión prejudicial no había sido aún tratado como tal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por lo que solo las violaciones a partir de dicha fecha alcanzarán la suficiencia para permitir la devolución de lo ingresado.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) DE 12 DE DICIEMBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-374/04

■ **Partes:** Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigationy
Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales –
Impuesto sobre sociedades – Reparto de dividendos – Crédito fiscal –
Distinto trato de los accionistas según sean residentes o no – Convenios fis-
cales bilaterales para evitar la doble imposición

I. Comentario

En el presente asunto el Tribunal examina si es conforme a las libertades establecidas en el TCE la aplicación de un impuesto –propiamente sería una retención– sobre el reparto de dividendos por una sociedad residente en el Reino Unido a sus matrices residentes en otros Estados miembros, impuesto que no grava los repartos de dividendos entre sociedades residentes, o allí donde se aplique un Convenio de Doble Imposición.

El TJCE matiza su jurisprudencia precedente, y siguiendo las consideraciones que realizó en el caso *Marks & Spencer*, señala que la distinción entre residentes y no residentes no constituye siempre una base suficiente para tratar a los contribuyentes de manera diferente, señalando que cuando un Estado Miembro sujeta al impuesto sobre la renta a accionistas

residentes y no residentes, la situación de ambos es muy similar; es decir están en una situación comparable.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia considera que, en principio, no constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 CE el caso en que no se grave el reparto de dividendos de una sociedad residente a su matriz residente y se grave el reparto de dividendos a su matriz no residente dado que lo relevante será evitar la doble imposición, y que está cuestión incumbe no al Estado de la fuente sino al Estado de residencia, por lo que obliga al Tribunal a examinar si esto se produce o no.

Es relevante a estos efectos tener en cuenta que para el Tribunal el ACT no constituye una retención en origen en el sentido previsto en la Directiva Matriz-Filial, sino un medio para evitar la doble imposición, por lo que considera que su establecimiento no es contrario al principio de no discriminación.

Sin embargo, resultan interesantes las referencias que el TJCE realiza a la tributación en el Estado de residencia. El Tribunal mantiene que lo relevante en estos casos es que no exista una doble imposición a los no residentes cuando no hay doble imposición para los residentes, para que no se produzca una discriminación prohibida por el artículo 43 CE lo que atañe tanto al Estado de la fuente como al Estado residencia. Por lo que si no hay doble imposición bien por actuación del Estado de la fuente o por el Estado de residencia no existirá discriminación. Es decir, el TJCE considera que en el ámbito comunitario las normas de reparto de poder tributario resultantes de los principios de fiscalidad internacional, recogidos expresamente en el MC OCDE, debe modularse implicando a ambos Estados en la eliminación de cualquier discriminación fiscal, afecte o no ésta a la eliminación de la doble imposición. Así, el TJCE entiende que el Estado de la fuente no puede dejar sólo en manos del Estado de residencia la obligación de eliminar la doble imposición, sino que debe actuar activamente evitando dicha doble imposición para los no residentes, si internamente arbitra medidas fiscales para evitar doble imposición de sus residentes.

La cuestión de la incidencia de las medidas de eliminación de la doble imposición internacional adoptadas en estos casos por el Estado de residencia del contribuyente/accionista sobre la obligación de eliminación de la doble imposición por parte del Estado de la fuente no resultan del todo diáfanas a la vista de la STJCE en el caso *Denkavit II 2007* (comentado más abajo). A nuestro entender, la obligación de eliminar la doble imposición por el Estado de la fuente se produce siempre que somete a imposición el dividendo extranjero de salida y elimina tal fenómeno cuando grava el dividendo nacional, de suerte que la existencia de una medida de eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia del accionista extranjero no afecta a tal obligación.

Otra idea relevante expresada en esta sentencia reside en el reforzamiento de la jurisprudencia vertida el caso *D*, por lo que se continua descartando la obligatoriedad comunitaria de aplicar una "cláusula de la nación más favorecida" en beneficio de los residentes en los demás Estados miembros en el seno de los Convenios de Doble imposición que concluyan los Estados de la Unión Europea. El Tribunal parte de la idea de que al no existir una obligación

de los Estados miembros de unificar las formas de eliminar la doble imposición, los Estados miembros son libres para configurar, en el marco de los CDI, los criterios de sujeción y de gravamen dentro del reparto de competencia fiscal en el ámbito internacional. Por lo que el Tribunal considera que, con arreglo al Derecho comunitario, la facultad de elegir los criterios de reparto de las competencias tributarias corresponde exclusivamente a los Estados miembros (conforme al Derecho fiscal internacional). Mucho más discutible es la asimilación que el TJCE hace entre MFNs y cláusulas de limitación de beneficios (LOBs), argumentando en ambos casos a favor de su compatibilidad con el TCE basada en el equilibrio en el reparto de poder tributario entre Estados a través de un convenio de doble imposición. Tras las SSTJCE en los casos *Open Skies* y *Saint Gobain* (y su propia jurisprudencia antiabuso: *Cadbury Schweppes*), resulta dudosa la compatibilidad de las referidas LOBs con el Derecho comunitario, cuando menos allí donde se han configurado a partir del test de actividad. La propia Comisión UE se ha posicionado en este mismo sentido.

En todo caso, lo que resulta innegables es que la más reciente jurisprudencia comunitaria en materia de dividendos de entrada y de salida obliga a los Estados miembros a eliminar las diferencias de trato que existan entre dividendos nacionales y extranjeros (accionistas residentes/no residentes), tanto desde la perspectiva de la tributación en el Estado de residencia del accionista como desde el Estado de la fuente, sin perjuicio de las matizaciones que puedan efectuarse en relación con supuestos donde resulte aplicable la libre circulación de capitales frente a países terceros.

2. Antecedentes

El litigio principal se inscribe en la categoría de «group litigation [demanda colectiva]» sobre el ACT, constituida por unas reclamaciones de restitución y/o compensación interpuestas contra los Commissioners of Inland Revenue ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a raíz de la sentencia *Metallgesellschaft* y otros, antes citada.

En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre las cuestiones prejudiciales procedentes del mismo órgano jurisdiccional nacional, declaró, en respuesta a la primera cuestión planteada, que el artículo 43 CE se opone a la normativa fiscal de un Estado miembro que concede a las sociedades residentes en dicho Estado la posibilidad de acogerse a un régimen tributario que les permita pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades cuando su sociedad matriz resida también en ese mismo Estado y les deniega esta posibilidad cuando su sociedad matriz tiene su domicilio en otro Estado miembro.

En su respuesta a la segunda cuestión planteada en ese mismo asunto, el Tribunal de Justicia declaró que, en el supuesto de que una filial residente en un Estado miembro esté sujeta a la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por los dividendos abonados a su sociedad matriz cuyo domicilio se encuentre en otro Estado miembro, mientras que, en circunstancias similares, las filiales de sociedades matrices residentes en el primer Estado pueden optar por un régimen tributario en virtud del cual evitan dicha obligación, el artículo 43 CE exige que las filiales residentes y

sus sociedades matrices no residentes dispongan de un recurso judicial efectivo para obtener la restitución o la indemnización de la pérdida económica que han sufrido en beneficio de las autoridades del Estado miembro de que se trate a raíz del pago a cuenta del impuesto por las filiales.

En el asunto principal, el litigio que se sustancia ante el órgano jurisdiccional remitente sobre el ACT contiene cuatro grupos distintos de reclamaciones, que presentan cuestiones comunes. En el momento en que el órgano jurisdiccional remitente dictó su resolución, el Grupo IV de dicho litigio comprendía 28 reclamaciones interpuestas por grupos de sociedades, que incluyen al menos una sociedad no residente, que se oponen a la negativa de los Commissioners of Inland Revenue a conceder a tal sociedad no residente un crédito fiscal cuando percibe dividendos de una sociedad residente.

Los cuatro asuntos elegidos por el órgano jurisdiccional remitente como asuntos «pilotos» a efectos de la presente petición de decisión prejudicial se refieren a las reclamaciones interpuestas a la vez por sociedades residentes y sociedades no residentes que pertenecen al mismo grupo que las residentes y que percibieron dividendos de éstas (en lo sucesivo, «demandantes en el litigio principal»). Se trata de dividendos repartidos, entre 1974 y 1998, a sociedades residentes en Italia (en el caso del grupo Pirelli), en Francia (en el caso del grupo Essilor) y en los Países Bajos (en caso de los grupos BMW y Sony).

Mientras que en el caso del grupo Pirelli, la sociedad no residente posee una participación minoritaria, de al menos un 10 %, en la sociedad residente, los demás casos se refieren a sociedades matrices no residentes que disponen del 100 % del control de su filial residente. Por lo que respecta a las dos sociedades matrices residentes en los Países Bajos, una pertenece íntegramente a una sociedad residente en Alemania y la otra pertenece a una sociedad residente en Japón.

El órgano jurisdiccional remitente señala que dichas reclamaciones se refieren a cuestiones ya formuladas al Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia *Metallgesellschaft y otros*, antes citada, pero a las que éste no tuvo que responder; habida cuenta de la respuesta proporcionada a las dos primeras cuestiones planteadas. Mientras que, en dicho asunto, la concesión de un crédito fiscal sólo se consideraba una alternativa al reembolso del ACT o a la indemnización por las pérdidas sufridas por el pago del ACT, las reclamaciones interpuestas ante el órgano jurisdiccional remitente se refieren directamente a la concesión de un crédito fiscal.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Es contrario a los artículos 43 CE o 56 CE (o a los artículos que les antecedieron), en relación con los artículos 57 CE y 58 CE, que:

- a) un Estado miembro A (como el Reino Unido)
 - i) adopte y mantenga en vigor una normativa que confiere un derecho a un crédito fiscal completo en relación con dividendos pagados por sociedades residentes en el Estado miembro A (en lo sucesivo, «dividendos de que se trata») a los accionistas que son personas físicas residentes en el Estado miembro A;
 - ii) aplique una disposición, contenida en convenios para evitar la doble imposición celebrados con otros Estados miembros y con países terceros, que confiere un derecho a un crédito fiscal completo (deducido el impuesto como se prevé en tales convenios) en relación con los dividendos de que se trata abonados a accionistas que son personas físicas residentes en esos otros Estados miembros y países terceros,

pero no conceda derecho alguno a un crédito fiscal (ya sea completo o parcial) en relación con los dividendos de que se trata cuando son pagados por una filial con domicilio en el Estado miembro A (como el Reino Unido) a una sociedad matriz residente en el Estado miembro B (como Alemania) ni con arreglo a las disposiciones nacionales ni con arreglo a las estipulaciones del convenio para evitar la doble imposición entre dichos Estados;
- b) el Estado miembro A (como el Reino Unido) aplique una disposición contenida en el convenio para evitar la doble imposición aplicable que confiere un derecho a un crédito fiscal parcial en relación con los dividendos de que se trata abonados a una sociedad matriz con domicilio en el Estado miembro C (por ejemplo, los Países Bajos), pero no conceda tal derecho a una sociedad matriz residente en el Estado miembro B (por ejemplo, Alemania), si el convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro A y el Estado miembro B no contiene una disposición que conceda un crédito fiscal parcial;
- c) el Estado miembro A (como el Reino Unido) no confiera un derecho a un crédito fiscal parcial en relación con los dividendos de que se trata abonados a una sociedad con domicilio en el Estado miembro C (como los Países Bajos) que es controlada por una sociedad residente en el Estado miembro B (como Alemania), si el Estado miembro A aplica disposiciones contenidas en convenios para evitar la doble imposición que confieren tal derecho:
 - i) a sociedades residentes en el Estado miembro C que están controladas por residentes del Estado miembro C;
 - ii) a sociedades residentes en el Estado miembro C que están controladas por residentes del Estado miembro D (como Italia), cuando se prevea una disposición que confiere un derecho a un crédito fiscal parcial en relación con los dividendos de que se trata en el convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro A y el Estado miembro D;

- iii) a sociedades residentes en el Estado miembro D, con independencia de quién controle tales sociedades?
 - d) ¿Es pertinente para responder a la primera cuestión, letra c), el hecho de que la sociedad residente en el Estado miembro C no esté controlada por una sociedad con domicilio en el Estado miembro B, sino por una sociedad residente en un país tercero?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a todas o a cualquiera de las partes de la primera cuestión, letras a) a c), ¿qué principios establece el Derecho comunitario en relación con los derechos y recursos comunitarios disponibles en las circunstancias expuestas en estas cuestiones? En particular:
- a) ¿Está el Estado miembro A obligado a pagar:
 - i) el crédito fiscal total o un importe equivalente,
 - ii) el crédito fiscal parcial o un importe equivalente, o
 - iii) el crédito fiscal total o parcial, o un importe equivalente:
 - previa deducción del impuesto extra sobre la renta pagadero o que habría sido pagadero si el dividendo pagado al demandante de que se trate hubiera llevado aparejado un crédito fiscal;
 - previa deducción de tal impuesto calculado sobre otra base distinta?
 - b) ¿A quién deberá efectuarse tal pago:
 - i) a la sociedad matriz de que se trate con domicilio en el Estado miembro B o en el Estado miembro C, o bien
 - ii) a la filial de que se trate residente en el Estado miembro A?
 - c) ¿Es el derecho a tal pago:
 - i) un derecho al reembolso de importes indebidamente recaudados, de suerte que tal reembolso es una consecuencia –y un complemento– del derecho conferido por los artículos 43 CE y/o 56 CE, y/o
 - ii) un derecho a compensación o indemnización que debe cumplir los requisitos del reembolso establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), y/o
 - iii) un derecho al reembolso de una ventaja indebidamente denegada, y, en tal caso:
 - es tal derecho una consecuencia –y un complemento– del derecho conferido por los artículos 43 CE y/o 56 CE, o bien
 - deben cumplirse los requisitos del reembolso establecidos en la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, o
 - deben cumplirse otros requisitos?

- d) ¿Es pertinente para responder a la segunda cuestión, letra c), determinar si, con arreglo al Derecho interno del Estado miembro A, las demandas son interpuestas como demandas de restitución o bien son interpuestas o deben ser interpuestas como demandas de indemnización por daños y perjuicios?
- e) ¿Es necesario para obtener el reembolso que la sociedad que ejercite la acción demuestre que ella misma o su matriz habrían reclamado un crédito fiscal (parcial o total, según proceda) si hubieran sabido que tenían derecho a hacerlo con arreglo al Derecho comunitario?
- f) ¿Es pertinente para responder a la segunda cuestión, letra a), el hecho de que, de conformidad con la sentencia [*Metallgesellschaft y otros*, antes citada], la filial de que se trate, residente en el Estado miembro A, pueda haber percibido el reembolso o pueda tener, en principio, derecho al reembolso de los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades, o de un importe relacionado con ellos, por lo que respecta al dividendo pagado a la sociedad matriz de que se trate en el Estado miembro B o en el Estado miembro C?
- g) ¿Qué orientaciones, en su caso, cree el Tribunal de Justicia apropiado formular en los presentes asuntos en relación con las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional deba tener en cuenta al pronunciarse sobre si existe una violación suficientemente caracterizada en el sentido de la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, y en particular sobre si, habida cuenta del estado de la jurisprudencia en relación con la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, tal violación era excusable?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 1) Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a que un Estado miembro, en caso de reparto de dividendos por una sociedad residente en ese Estado, conceda a las sociedades beneficiarias de tales dividendos que residen también en dicho Estado miembro un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre los beneficios distribuidos pagada por la sociedad que los distribuye, pero no lo conceda a las sociedades beneficiarias que residen en otro Estado miembro y que no están sujetas al impuesto en el primer Estado por dichos dividendos.
- 2) Los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a que un Estado miembro no extienda el derecho a un crédito fiscal establecido en un convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro Estado miembro para las sociedades residentes en éste que perciben dividendos de una sociedad residente en aquél, a las sociedades residentes en un tercer Estado miembro con el que ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición que no establece tal derecho para las sociedades residentes en este tercer Estado miembro.

5) Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, letra a)

Mediante su primera cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación del Derecho comunitario que le permita apreciar si resulta compatible con éste el distinto trato al que están sometidas en el Reino Unido, por un lado, una sociedad residente que disfruta de un crédito fiscal cuando percibe dividendos de otra sociedad residente y cuyos accionistas finales residentes también disfrutan de un crédito fiscal cuando perciben dividendos y, por otro lado, una sociedad no residente que no disfruta en el Reino Unido, salvo en determinados supuestos comprendidos en los CDI, de crédito fiscal alguno cuando percibe dividendos de una sociedad residente y cuyos accionistas finales, residentes o no, tampoco tienen derecho a un crédito fiscal.

El Tribunal examina la cuestión desde el punto de vista tanto de la libre de circulación de capitales como desde la libertad de establecimiento. No obstante, para determinar si una diferencia de trato fiscal resulta discriminatoria, es preciso averiguar en relación con la norma nacional cuestionada, las sociedades de que se trata se encuentran en una situación objetivamente comparable. En efecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que la discriminación consiste en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.

No obstante, si bien la situación de dichos accionistas debe considerarse comparable en lo referente a aplicarles la legislación fiscal de su Estado miembro de residencia, no ocurre necesariamente lo mismo, por lo que respecta a la aplicación de la legislación fiscal del Estado miembro de residencia de la sociedad que distribuye beneficios, en las situaciones en las que se encuentran los accionistas beneficiarios residentes en dicho Estado miembro y los accionistas beneficiarios residentes en otro Estado miembro.

En efecto, cuando la sociedad que distribuye beneficios y el accionista beneficiario no residen en el mismo Estado miembro, el Estado miembro de residencia de aquella, es decir, el Estado miembro del origen de los beneficios, no se encuentra en la misma posición, en lo relativo a evitar o atenuar la doble imposición en cadena o la doble imposición económica, que el Estado miembro de residencia del accionista beneficiario.

A este respecto, es preciso considerar, por un lado, que exigir al Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios que garantice que los beneficios distribuidos a un accionista no residente no estén gravados con una doble imposición en cadena o una doble imposición económica, ya sea declarando dichos beneficios exentos en sede de la sociedad que los distribuye o concediendo al referido accionista una ventaja fiscal correspondiente al impuesto pagado por tales beneficios por la sociedad que los distribuye, significa, de hecho, que el mencionado Estado debe renunciar a su derecho a gravar una renta generada por una actividad económica ejercida en su territorio.

En cuanto a la legislación nacional controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que cuando una sociedad residente en el Reino Unido reparte dividendos a una sociedad beneficiaria, ni los dividendos percibidos por una sociedad residente, ni los percibidos por una sociedad no residente están sujetos al impuesto en el Reino Unido.

¡Por lo tanto concluye el Tribunal que no existe una diferencia de trato al respecto.

No obstante, existe una diferencia entre las sociedades beneficiarias residentes y las sociedades beneficiarias no residentes en lo referente a la posibilidad de que dichas sociedades beneficiarias repartan dividendos a sus accionistas finales en un marco legal que incluye para éstos un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre sociedades pagada por la sociedad que generó los beneficios distribuidos. Queda acreditado que dicha posibilidad se reserva a las sociedades residentes.

Si el Estado miembro de residencia de la sociedad que genera los beneficios que se han de repartir decide ejercer su competencia fiscal no sólo sobre los beneficios generados en dicho Estado, sino también sobre la renta procedente del referido Estado percibida por las sociedades beneficiarias no residentes, es el mero ejercicio por este mismo Estado de su competencia fiscal lo que, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de doble imposición en cadena. En tal caso, para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libertad de establecimiento prohibida, en principio, por el artículo 43 CE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la doble imposición en cadena, las sociedades accionistas no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutaban las sociedades accionistas residentes.

El Tribunal señala que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, en cada supuesto, si se ha cumplido dicha obligación, teniendo en cuenta, en su caso, lo dispuesto en el CDI que dicho Estado miembro ha celebrado con el Estado miembro de residencia de la sociedad accionista.

De todo lo anterior, el Tribunal concluye que la legislación de un Estado miembro que, en el marco de un reparto de dividendos por una sociedad residente y a falta de un CDI, concede sólo a las sociedades beneficiarias residentes un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre sociedades pagada, de forma anticipada, por la sociedad que generó los beneficios distribuidos, y reserva sólo a los accionistas finales residentes la concesión de dicho crédito fiscal, no constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 CE, ni por el artículo 56 CE.

Sobre la primera cuestión, letras b) a d)

Mediante su primera cuestión, letras b) a d), el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 43 CE y 56 CE se oponen a que un Estado miembro aplique CDI celebrados con otros Estados miembros en virtud de los cuales, en caso de reparto de dividendos por una sociedad residente, las sociedades beneficiarias residentes en determinados

Estados miembros no disfrutan de un crédito fiscal, mientras que a las sociedades beneficiarias residentes en otros Estados miembros determinados se les concede un crédito fiscal parcial.

En este contexto, pregunta también si un Estado miembro puede aplicar una disposición de un CDI, denominada «limitación de beneficios» (LOB), en cuya virtud no concede un crédito fiscal a una sociedad residente en el otro Estado miembro contratante si ésta está controlada por una sociedad residente en un tercer Estado con el que el primer Estado miembro ha celebrado un CDI que, en caso de reparto de dividendos, no establece un crédito fiscal para una sociedad beneficiaria residente en el tercer Estado, y si supone, a este respecto, que la sociedad beneficiaria no residente esté controlada por una sociedad residente en un Estado miembro o en un país tercero.

Para determinar si tal diferencia de trato es discriminatoria, es preciso investigar si, a la luz de las medidas de que se trata, las sociedades no residentes interesadas se encuentran en una situación objetivamente comparable.

Como recordó el Tribunal de Justicia en el apartado 54 de su sentencia *D.*, antes citada, el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

Para evitar que los beneficios distribuidos sean gravados a la vez por el Estado miembro de residencia de la sociedad que los distribuye y por el de la sociedad beneficiaria, cada uno de los CDI celebrados por el Reino Unido establece un reparto de la competencia fiscal entre este Estado miembro y el otro Estado contratante. Mientras que algunos de estos CDI no establecen la sujeción al impuesto en el Reino Unido de los dividendos que una sociedad beneficiaria no residente percibe de una sociedad residente en dicho Estado miembro, otros CDI sí la establecen. En este último caso, los CDI prevén, cada uno según sus propias condiciones, la concesión de un crédito fiscal a la sociedad beneficiaria no residente.

La concesión de un crédito fiscal a una sociedad no residente que percibe dividendos de una sociedad residente, tal y como se establece en determinados CDI celebrados por el Reino Unido, no puede considerarse una ventaja separable del resto de dichos convenios, sino que forma parte integrante de éstos y contribuye a su equilibrio general (véase, en este sentido, la sentencia *D.*, antes citada, apartado 62).

Lo mismo cabe decir de las disposiciones de los CDI que supeditan la concesión de tal crédito fiscal al requisito de que la sociedad no residente no sea propiedad, directa o indirectamente, de una sociedad residente en un Estado miembro o en un país tercero con el que el Reino Unido celebró un CDI que no establece un crédito fiscal.

De lo anterior se desprende que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento no se oponen a que el derecho a un crédito fiscal establecido en un CDI celebrado por un Estado miembro con otro Estado miembro para las sociedades residentes en éste que perciben dividendos de una sociedad residente en aquél, no se extienda a las sociedades residentes en un tercer Estado miembro con el que el primer Estado ha celebrado un CDI que no establece tal derecho. Igualmente tampoco se opone las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 14 de diciembre de 2006

■ **Asunto:** C-170/05

■ **Partes:** Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL y Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Impuesto sobre sociedades – Distribución de dividendos – Exención de los dividendos abonados a las sociedades residentes – Retención en la fuente practicada sobre los dividendos abonados a las sociedades no residentes – Convenio fiscal para evitar la doble imposición – Posibilidad de imputar el importe retenido al impuesto devengado en otro Estado miembro

I. Comentario

Con la excepción de la Directiva Matriz-Filial, 90/435 CEE, no existen normas comunitarias relativas a la imposición de los dividendos transfronterizos, por lo que los Estados miembros son libres para configurar el sistema de gravamen de los dividendos (de entrada y de salida). Sin embargo, el TJCE a través de su más reciente jurisprudencia ha ido estableciendo una serie de limitaciones que afectan de forma sustantiva a la competencia de los Estados para configurar el régimen fiscal aplicable a los dividendos comunitarios e incluso a los relativos a situaciones no comunitarias (países terceros) (véase infra lo expuesto en relación con las SSTJCE de 12 de diciembre de 2006 en los casos *Test Claimants FII* y *ACT Litigation Group*). Debe señalarse en todo caso que los hechos relativos a este asunto son anteriores a la entrada en vigor de la Directiva matriz-filial.

Estos límites comunitarios que ha ido fijando el TJCE a golpe de sentencia han experimentado una importante redefinición a través de las sentencias *Test Claimants in Class IV* y la Sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, así como la relativa al caso que ahora comentamos.

El caso *Denkavit II*, referido a la tributación de los dividendos de salida transfronterizos, también resulta interesante, toda vez que somete a un test de compatibilidad comunitaria a los principios del derecho tributario internacional, consignados en el MC OCDE. Recordemos que el consenso internacional en este ámbito asume que unos dividendos de fuente extranjera pueden ser sometidos a dos niveles de imposición, la primera en el Estado de la fuente, donde residen la sociedad que reparte dividendos, y un segundo nivel en el Estado de residencia de la sociedad receptora del dividendo. Este doble nivel impositivo se viene vertebrando bilateralmente mediante los Convenios de Doble imposición, que consagran un determinado reparto del poder tributario en relación con esta materia.

La presente sentencia del Tribunal de Justicia, siguiendo básicamente las conclusiones del abogado general Geelhoed, se desvía de los referidos principios de reparto internacional de la competencia tributaria cuando establece que existe discriminación, allí donde el dividendo percibido por un accionista no residente es gravado de forma más pesada que el accionista residente al que se le aplican las medidas para eliminar la doble imposición económica.

Una vez establecido que los accionistas residentes y los no residentes están en situaciones comparables, si a los primeros se les deja exento, y a los segundos se les exige un impuesto sobre el dividendo percibido, estaremos ante una situación de discriminación. Razona el TJCE que tal sobrecarga fiscal que recae sobre el accionista no residente se agrava cuando su Estado de residencia no le permite la deducción del impuesto extranjero sobre el dividendo (por ejemplo, al establecer una exención). Y, en tal sentido, el Tribunal señala que la discriminación existe también porque el Estado de residencia no mitiga la doble imposición.

Podría parecer que sentencia *Denkavit II* es contradictoria con la sentencia *Test Claimant Class IV*, sin embargo diversos comentaristas - Vanistendael - consideran que dicha diferencia se debe a que el Tribunal ve el ACT como un sistema para mitigar la doble imposición económica, mientras que el *withholding tax* francés es sin duda un tributo que grava a los no residentes.

El Tribunal vincula la discriminación a dos elementos: (i) el gravamen en el país de la fuente, y (ii) la no mitigación de la doble imposición en el Estado de la fuente cuando el Estado de residencia no realiza dicha mitigación. El Tribunal de Justicia rechazó los argumentos esgrimidos por el gobierno de Francia en el sentido de que, de acuerdo con los principios consolidados de fiscalidad internacional, el Estado encargado de eliminar la doble imposición es el Estado de residencia y no el Estado de la fuente.

El Tribunal al admitir la tesis del Abogado General Geelhoed, que no distingue el reparto de poder tributario entre los Estados de la fuente y los Estados de residencia, obliga a los Estados de la fuente a no poder discriminar a los accionistas no residentes respecto a los residentes a la hora de exaccionar su sistema de gravamen o de retenciones impositivas en los dividendos de salida. Una vez más, el TJCE contribuye a crear una fiscalidad internacional comunitaria en posición asimétrica respecto de los principios OCDE y tradicionales de la imposición.

La sentencia *Denkavit II* nos deja bastantes dudas acerca de su aplicación, ya que si bien queda claro que en el actual estado del ordenamiento comunitario, no hay gravamen de retenciones de salida de dividendos por aplicación de la Directiva Matriz-Filial o de la libertad de establecimiento, cuando estemos ante participaciones sustanciales, el Tribunal no deja claro si tal principio se aplica a supuestos que caigan en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales por estar ante participaciones no significativas. A nuestro juicio, existen argumentos que podrían oponerse en tal sentido, sin perjuicio de los matices que procedería introducir respecto de situaciones donde intervengan accionistas residentes de países terceros.

Trasladados estos principios al ordenamiento español acontecería que los dividendos de salida pagados a personas físicas no residentes tributan en las mismas condiciones que los

percibidos por personas físicas residentes. Sin embargo, no puede alcanzarse la misma conclusión en relación con los dividendos de salida percibidos por entidades no residentes por comparación con el trato fiscal aplicable a los dividendos obtenidos por entidades residentes. Y en este sentido, entendemos que la legislación española debería adaptarse a los principios comunitarios a efectos de evitar los problemas derivados de tal incumplimiento comunitario (devolución de ingresos indebidos/responsabilidad patrimonial).

2. Antecedentes

En la época en que se produjeron los hechos, Denkavit Internationaal poseía el 50 % del capital de Denkavit France y el 99,9 % del capital de Agro Finances, la cual poseía a su vez un 50 % del capital de Denkavit France.

En el transcurso de los años 1987 a 1989, Denkavit France y Agro Finances, que se fusionaron posteriormente, abonaron a Denkavit Internacional dividendos por un importe total de 14.500.000 FRF.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 119 bis, apartado 2, del CGI, en relación con el artículo 10, apartado 2, del Convenio franco-neerlandés, se retuvo, en la fuente un 5 % del importe de tales dividendos, es decir, 725.000 FRF.

A raíz de un recurso interpuesto ante el tribunal administratif de Nantes, Denkavit Internationaal obtuvo la devolución del importe del impuesto retenido en la fuente. No obstante, mediante sentencia de 13 de marzo de 2001, la cour administrative d'appel de Nantes anuló la sentencia del tribunal administratif de Nantes y declaró que Denkavit Internacional debía abonar la cantidad de 725.000 FRF.

Tanto Denkavit Internationaal como Denkavit France recurrieron en casación esta última sentencia ante el Conseil d'État. Ante este órgano jurisdiccional, ambas entidades alegaron, en particular, que la legislación fiscal francesa de que se trata es contraria al artículo 43 CE.

Al considerar que la retención en la fuente prevista en la legislación francesa de que se trata no afecta a la sociedad residente que distribuye dividendos, sino a la sociedad matriz no residente a quien se abonan tales dividendos, mientras que una sociedad matriz residente puede disfrutar, en el marco de la tributación de la renta de las sociedades, de una exención casi total de los dividendos abonados por sus filiales, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, habida cuenta de dicha diferencia de trato fiscal, una sociedad matriz residente y una sociedad matriz no residente se hallan en una situación objetivamente comparable a la vista del mecanismo de retención de los dividendos en la fuente.

El órgano jurisdiccional remitente se plantea asimismo la incidencia del Convenio franco-neerlandés en orden a apreciar la compatibilidad de la retención en la fuente con la libertad de establecimiento.

Por una parte, puesto que, en virtud del artículo 24 del referido Convenio, una sociedad matriz que resida en los Países Bajos y que perciba dividendos de otra sociedad que resida en Francia podrá efectuar, en principio, una imputación del impuesto soportado en Francia a la

cuota del impuesto que debe abonar en los Países Bajos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la retención en la fuente, autorizada por el Convenio franco-neerlandés mediante la fijación de un tipo máximo y la imputación de dicha retención a la tributación del accionista neerlandés que obtiene tales dividendos, puede considerarse un simple modo de reparto de la tributación de los dividendos entre la República Francesa y el Reino de los Países Bajos, sin incidencia alguna sobre la carga tributaria global de la sociedad matriz neerlandesa, y por lo tanto, sobre la libertad de establecimiento de tal sociedad.

Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional plantea la cuestión de la necesidad de tener en cuenta el hecho de que la sociedad residente en los Países Bajos sólo puede disfrutar de una imputación semejante si el impuesto devengado por ésta en los Países Bajos es superior a la reducción del impuesto que puede obtener en virtud del artículo 24 del Convenio franco-neerlandés.

Por entender que, en tales circunstancias, la solución del litigio principal requería una interpretación del Derecho comunitario, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Es contrario al principio de la libertad de establecimiento un régimen que grava los dividendos percibidos por una sociedad matriz, no residente en Francia, pero que exime de tal imposición a las sociedades matrices residentes en Francia?
- 2) Tal régimen de retención en la fuente ¿es en sí mismo contrario al principio de libertad de establecimiento, o, al apreciar la compatibilidad de dicho régimen con el principio de la libertad de establecimiento, procede tener en cuenta que un Convenio fiscal entre Francia y otro Estado miembro autoriza dicha retención en la fuente y prevé la posibilidad de imputarla en el impuesto debido en ese otro Estado?
- 3) En el caso de que se acoja la segunda parte de la alternativa expuesta en la segunda cuestión, ¿significa la existencia del Convenio anteriormente citado que el régimen controvertido debe considerarse como un mero mecanismo de reparto de la materia sometida a imposición entre los dos Estados interesados, sin incidencia sobre las empresas, o bien la circunstancia de que una sociedad matriz no residente en Francia no pueda realizar la imputación prevista por el Convenio supone que dicho régimen vulnera el principio de la libertad de establecimiento?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) Los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a una legislación nacional que, en la medida en que grava los dividendos percibidos por una sociedad matriz no residente pero exime casi totalmente de tal imposición a las sociedades matrices residentes, constituye una restricción discriminatoria de la libertad de establecimiento.

- 2) Los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a una legislación nacional en la que se prevea, tan sólo para las sociedades matrices no residentes, una tributación mediante retención en la fuente de los dividendos distribuidos por filiales residentes, aun cuando un Convenio fiscal entre el Estado miembro de que se trate y otro Estado miembro, que autorice dicha retención en la fuente, prevea la posibilidad de imputar al impuesto devengado en este otro Estado la carga soportada en cumplimiento de la referida legislación nacional, cuando una sociedad matriz se halle en la imposibilidad de proceder a la imputación prevista por el citado Convenio en este otro Estado miembro.

5) Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 43 CE se opone a que una legislación nacional sujete a tributación los dividendos abonados por filiales residentes a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro cuando las sociedades matrices residentes están casi totalmente exentas. Por consiguiente, debe entenderse que la primera cuestión se refiere asimismo al artículo 48 CE.

Señala el Tribunal que una diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes no puede calificarse por sí misma, de discriminación en el sentido del Tratado CE (véase, en este sentido, la sentencia *Wielockx*, apartado 19).

Sin embargo, una diferencia de trato entre estas dos categorías de contribuyentes debe calificarse de discriminación a efectos del Tratado cuando no exista diferencia alguna de situación objetiva que pueda fundamentar la citada diferencia de trato (véanse, en este sentido, las sentencias *Schumacker*, apartados 36 a 38, y *Royal Bank of Scotland*, apartado 27).

En el presente caso, de la legislación nacional que se cuestiona en el asunto principal se deduce, con independencia de la incidencia del Convenio franco-neerlandés, una diferencia de trato fiscal de los dividendos distribuidos por una filial residente a su sociedad matriz, según que ésta última sea residente o no residente. En efecto, la disposición fiscal controvertida en el litigio principal hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrán renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adopte dicha disposición.

Es cierto que, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, los accionistas beneficiarios residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de los accionistas beneficiarios residentes en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-0000, apartados 57 a 65).

Sin embargo, a partir del momento en que un Estado miembro, de una forma unilateral o por vía de acuerdos, sujeta al impuesto sobre la renta, no sólo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes.

A este respecto, debe considerarse que la exención de los dividendos en beneficio de las sociedades matrices residentes pretende evitar una tributación en cadena de los beneficios de las filiales que se distribuyen en forma de dividendos a las sociedades matrices de estas últimas. Ahora bien, según ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, cuando la República Francesa decide preservar a sus residentes de una tributación semejante, debe extender esta ventaja a los no residentes, en la medida en que del ejercicio de su competencia en materia tributaria sobre estos últimos resulte una tributación análoga que grave a tales no residentes (véase, en este sentido, la sentencia *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, antes citada, apartado 70)

En este contexto, el mecanismo de retención en la fuente aplicable a los dividendos abonados por las filiales residentes únicamente a las sociedades matrices no residentes que no disponen en Francia de un establecimiento permanente no puede verse justificado por la necesidad de impedir que tales sociedades eludan toda tributación sobre los mencionados dividendos, tanto en Francia como en los Países Bajos, puesto que las sociedades matrices residentes tampoco están sujetas a una tributación posterior que grave tales dividendos.

Al negarse a conceder a las sociedades matrices no residentes el trato fiscal nacional, más ventajoso, dispensado a las sociedades matrices residentes, la legislación nacional que se cuestiona en el asunto principal constituye una medida discriminatoria incompatible con el Tratado, en la medida en que prevé una tributación de los dividendos abonados por las filiales residentes a las sociedades matrices neerlandesas más gravosa que la de los mismos dividendos pagados a las sociedades matrices francesas.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide si puede ser diferente la respuesta a la primera cuestión cuando, en virtud del Convenio franco-neerlandés, la sociedad matriz residente en los Países Bajos pueda, en principio, imputar a su impuesto devengado en dicho Estado el impuesto abonado en Francia y, por lo tanto, la retención en la fuente resulte simplemente del reparto de las competencias en materia tributaria entre los Estados miembros interesados, lo cual no puede criticarse desde el punto de vista de los artículos 43 CE y 48 CE, aun cuando la sociedad matriz residente en los Países Bajos se halle en la imposibilidad de efectuar la imputación prevista en el citado Convenio.

En lo que atañe al ejercicio del poder tributario repartido de esta manera, los Estados miembros no pueden dejar de cumplir las normas comunitarias, habida cuenta del principio recordado en el apartado 19 de la presente sentencia. En particular, dicho reparto de

la competencia en materia tributaria no permite a los Estados miembros introducir una discriminación contraria a las normas comunitarias.

En lo que atañe al trato fiscal que resulta del Convenio franco-neerlandés, conviene recordar que una sociedad no residente, como Denkavit Internationaal, está autorizada, en principio, en virtud del citado Convenio, a imputar a su impuesto devengado en los Países Bajos la retención en la fuente del 5 % practicada sobre los dividendos de fuente francesa. No obstante, tal imputación no puede superar la cuota del impuesto neerlandés que se devenga normalmente sobre tales dividendos. Pues bien, consta que las sociedades matrices neerlandesas están exentas, por disponerlo así el Reino de los Países Bajos, del impuesto sobre los dividendos de fuente extranjera, y por ende, de fuente francesa, de forma que no se concede reducción alguna en concepto de la retención en la fuente francesa.

En consecuencia, es preciso declarar que la aplicación del Convenio franco-neerlandés y de la legislación neerlandesa pertinente no permite neutralizar los efectos de la restricción a la libertad de establecimiento puesta de manifiesto en el marco de la respuesta a la primera cuestión. Por lo que el Tribunal señala que la diferencia de trato fiscal resultante de la aplicación del Convenio y de la legislación constituye una discriminación incompatible con la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado.

... ○ ...

BIBLIOGRAFIA EMPLEADA

- Calderón 2002, "Algunas consideraciones sobre la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo", *Crónica Tributaria*, nº 112 y 113.
- Calderón 2006, "Consolidación Fiscal e Importación de Pérdidas: el caso *Marks & Spencer*", *Noticias de la UE*, nº 257, 2006.
- Calderón/Martín Jiménez, "Jurisprudencia Tributaria del TJCE" en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia, 2006.
- Calderón/Martín Jiménez, "La armonización jurisprudencia de la Imposición Directa: las implicaciones del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias", en *Manual de Fiscalidad Internacional (Dir.T.Cordón)*, IEF, Madrid, 2004.
- Douma, S., "The three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation", *European Taxation*, November 2006.
- García Prats, *Imposición Directa y No Discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.
- Herrera Molina (Dir.), *Comentarios de jurisprudencia tributaria del TJCE*, tomos 2000-2004 IEF, Madrid.
- Martín Jiménez, "¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de impuestos directos?", *REDF*, nº 102, 1999.
- Martín Jiménez/Calderón, "Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF", en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid, 2005.
- Martín/Calderón, "Los impuestos de salida y el Derecho comunitario a la luz de la legislación española", *Documentos del IEF*, nº 17, 2007.
- Palao Taboada, "Transparencia Fiscal Internacional y el Derecho Europeo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 280, 2006.
- Vanistendael, "The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market", *European Taxation*, September 2006, pp.413 y ss.
- Van Raad, "Revisiting a 1981 Perspective on EC Non-Discrimination Rules in Income Tax Matters", *British Tax Review*, nº 3, 2006.
- Van Thiel, *Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court of Justice in search of principles*, IBFD, Amsterdam, 2002.
- Weber, D, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer, The Hague, 2005.

