

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

1. PRESENTACIÓN

- La renta del ahorro. 11
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario. 21
José Manuel Almudí Cid
- El delito fiscal en los tributos autoliquidados. 61
Luis Manuel Alonso González
- Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria. 101
María José Fernández Pavés y Antonia Jabalera Rodríguez
- La discutible posición de la administración tributaria en el tratamiento de los negocios por los que se obtiene el derecho a adquirir un inmueble. 133
César García Novoa

3. JURISPRUDENCIA

- STS de 15 de diciembre de 2006. ITP y AJD. Concepto de "administración institucional": exenciones subjetivas: comunidades de regantes: no aplicación. 147
- STS de 21 de diciembre de 2006. LJCA. Extensión de los efectos de las sentencias con anterioridad a la reforma de 2003. 149
- Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006. Actuación de la Administración tributaria ante la declaración judicial de un concurso una vez iniciada la vía de apremio. 153

■ STS de 1 de febrero de 2007. ISD. Sucesión hereditaria. Plazos para la declaración. Imposibilidad de liquidación. Asignación del usufructo de un bien sin concretar la nuda propiedad.	157
■ STS de 7 de marzo de 2007. Contribuciones especiales. Notificación individual de las cuotas con anterioridad al comienzo de las obras.	160
■ STS de 7 de marzo de 2007. LGTVs Ordenanzas fiscales municipales: naturaleza jurídica del coste del agua como precio o como tasa.	162
■ RTEAC de 27 de septiembre de 2006. IEDMT. Valor de los vehículos usados adquiridos en el extranjero.	165
■ RTEAC de 23 de noviembre de 2006. En los casos en que para el ejercicio de una actividad profesional se exija titulación específica y también el ejercicio de forma conjunta, los rendimientos obtenidos por la comunidad o sociedad civil que lo desarrolle serán imputados a los miembros que posean la titulación exigida para su ejercicio individual.	166
■ RTEAC de 21 de diciembre de 2006. Inspección: gastos de proyección plurianual: posibilidad de investigar ejercicio ya prescritos.	168
4. UNIÓN EUROPEA	
■ Asuntos: C-439/04 y C-440/04. Sentencia de 6 de julio de 2006. Sexta Directiva IVA – Deducción del IVA soportado – Fraude de tipo “carrusel” – Contrato de venta nulo de pleno derecho según el Derecho interno.	173
■ Asunto: C-251/05. Sentencia de 6 de julio de 2006. Sexta Directiva IVA – Artículo 28 – Exención con devolución del impuesto abonado – Venta de bienes a los que se aplica el tipo impositivo cero equipados con bienes a los que se aplica el tipo impositivo normal – Caravanas fijas – Entrega única.	178
■ Asuntos: C-18/05 y C-155/05. Auto de 6 de julio de 2006. Artículo 104, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento – Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra c) – Exenciones – Entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta y que no han sido objeto del derecho de deducción.	181
■ Asunto: C-89/05. Sentencia de 13 de julio de 2006. Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra f) – Exención de los juegos de azar – Ámbito de aplicación – Actividad de “central de llamadas”.	184
■ Asunto: C-193/04. Sentencia de 7 de septiembre de 2006. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE – Cesión de participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada.	187

■ Asunto: C-166/05. Sentencia de 7 de septiembre de 2006.	189
Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Artículo 9 – Prestación de servicios relacionada con un bien inmueble – Cesión de los derechos de pesca sobre una zona determinada de un curso de agua.	
■ Asunto: C-72/05. Sentencia de 14 de septiembre de 2006. Sexta	192
Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) – Uso por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas de un bien inmueble afectado a la empresa – Asimilación de este uso a una prestación de servicios a título oneroso – Determinación de la base imponible – Concepto de total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de esta prestación de servicios.	
■ Asunto: C-228/05. Sentencia de 14 de septiembre de 2006. Sexta Directiva	196
IVA – Artículos 17, apartado 7, y 29 – Derecho a la deducción del IVA soportado.	
■ Asuntos: C-181/04 a C-183/04. Sentencia de 14 de septiembre de 2006.	201
Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 15, apartados 4, letra a), 5 y 8 – Exención del arrendamiento de buques marítimos – Alcance.	
■ Asunto: C-128/05. Sentencia de 28 de septiembre de 2006. Incumplimiento	205
de Estado – Sexta Directiva IVA – Empresas de transporte internacional de personas establecidas en otro Estado miembro – Volumen de negocios anual en Austria inferior o igual a 22.000 euros – Modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del IVA.	



PRESENTACIÓN

■ La renta del ahorro

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Gabinete de Estudios de la AEDAF.

Si algún elemento de los que introduce el IRPF, aprobado por la Ley 35/2006, va ser definitivo de la reforma del Impuesto, creemos que será el de haber configurado un nuevo componente de la renta que denomina “renta del ahorro” a la que se le va a atribuir un tipo de gravamen proporcional para diferenciarlo del resto de las rentas. Esta clase de renta conforma el tercer bloque, junto con los rendimientos de trabajo y empresariales, en que se asienta el impuesto, pues los rendimientos del capital que quedan fuera de esta categoría prácticamente han de enumerarse pormenorizadamente, de manera que vienen a ser un componente bastante reducido, aunque no insignificante.

Para entender la justificación de este hecho, hemos de recordar que toda reforma fiscal, y la que se realiza por medio de la citada Ley junto con la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal puede decirse que lo es, se inspira en un modelo teórico y, a la vez, trata de dar respuesta y corregir los defectos del sistema anterior; defectos que se han puesto de manifiesto durante su vigencia y cuyo principal detector es la propia Administración tributaria.

En tal sentido, la propia exposición de motivos de la norma nos indica las causas de la reforma y sus objetivos, que no son otros, resumidamente, que (a) profundizar en las líneas de evolución de nuestra imposición sobre la renta -separación del régimen fiscal atribuido a diferentes tipos de renta y reducción del número de tramos de la tarifa-; (b) acoger las nuevas tendencias en la fiscalidad internacional y comunitaria -reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, simplificación y renovación de los incentivos fiscales existentes y disminución en la tributación del trabajo-; (c) mayor importancia a la imposición medioambiental –esta última en espera de desarrollo-; así como (d) la corrección del efecto de incorporar algunas reducciones en la base imponible –principalmente el mínimo personal y familiar- y (e) otorgar una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del ahorro, evitando respuestas contrarias a las exigencias de la neutralidad fiscal.

Al margen de estas motivaciones, reconocemos que existen otras, menos expresas pero no menos importantes, como son el logro de la suficiencia financiera y de la estabilidad presupuestaria, objetivos a los que también se vincula la reforma de la fiscalidad ambiental anunciada y las modificaciones de los tipos de gravamen que se han llevado a cabo, donde

la reducción de unos ha tenido que compensarse, al menos parcialmente, con la elevación de otros.

De todos ellos, sin duda el que mayor incidencia ha tenido en la aparición y regulación de la renta de ahorro, es el de acoger las nuevas tendencias de la fiscalidad de otros países y las exigencias del derecho comunitario e internacional. Así, se citan como ejemplo de lo anterior, las reformas realizadas en Noruega, Suecia, Finlandia o Austria donde el esquema seguido es el de ofrecer un tratamiento diferenciado a las rentas de capital, que se someten a un tipo único y proporcional, mientras que el resto de rentas se sujetarán a una tarifa progresiva. En nuestro caso, el tipo de gravamen de la renta del ahorro es sabido que asciende al 18 por 100 (estatal y autonómico de aplicación subsidiaria), mientras que el tipo de gravamen de las restantes rentas se sujeta a una tarifa con cuatro tramos, siendo el tipo superior el 43 por 100 (estatal y autonómico de aplicación subsidiaria).

Con la construcción legislativa de la renta del ahorro, se pretenden también resolver cuestiones de neutralidad fiscal, de forma que las inversiones de los contribuyentes no vengán determinadas por la fiscalidad de los productos que se ofrecen en el mercado, sino por la rentabilidad de los mismos, si bien la nueva normativa no va a tener un efecto pleno de eliminación de la llamada ingeniería fiscal (financiero-fiscal) pues existen diferentes subdivisiones entre las rentas que se integran dentro de la renta del ahorro, y siguen existiendo inversiones o aplicaciones de renta con regímenes fiscales de incentivo (vivienda, rentas vitalicias, planes de ahorro protegidos, etc.). Además, es previsible que aparezca la tendencia a transformar ingresos que se someterían al tributo como renta general, en rentas calificables como del ahorro, pues la diferencia entre los tipos de gravamen es importante.

También esta diferenciación dentro del impuesto de dos grandes categorías de renta –del ahorro y las demás rentas– es uno de los aspectos en que se han centrado en mayor medida las críticas dirigidas a la actual reforma realizada en España, pues se entiende que las diferencias en el régimen fiscal de estas dos clases de renta favorece claramente al capital si se compara nuestra situación con la de otros países en que las “restantes rentas”, especialmente las del trabajo, se gravan a tipos más reducidos que los aplicables en nuestra tarifa general (“El proyecto de reforma del IRPF de 2006 “César García Novoa). Esta crítica se hace aún mayor si, desaparecida la integración del impuesto sobre la renta personal con el de sociedades, se comparan los tipos de gravamen vigentes en este último tributo, ya que el tipo aplicable –aún después de su reducción– sigue siendo más alto que el existente en países cercanos con los que las libertades económicas fundamentales nos sitúan en relaciones de competencia económica.

Es decir, se imputa a la reforma no solo la imposibilidad de lograr los objetivos propuestos, sino la creación de nuevos problemas de diversa naturaleza: equidad horizontal, competitividad internacional del modelo, etc.

Sea como fuere, pues es relativamente pronto para hablar de los resultados de la reforma ya que los datos que se manejan en este momento solo tienen en cuenta los resultantes de las retenciones a cuenta y en relación a la recaudación producida, lo que se ha venido

a consolidar en nuestro sistema de imposición personal es el llamado “sistema dual”, avanzando así un gran paso en las líneas que ya estaban esbozadas en leyes anteriores (“La tributación de la renta del ahorro en el IRPF: gravamen dual y propuesta de reforma” T. Cordón Ezquerro). Es decir, se incrementa el carácter analítico del IRPF, si bien la mayor trascendencia en la calificación de cada renta ya no será la de su integración como renta del trabajo o de capital o ganancia de patrimonio, sino es su consideración como renta del ahorro o como perteneciente al las restantes rentas (El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF. Jaime Fernández Orte), pues este es el factor decisivo a la hora de concretar su tributación, a salvo los matices que después expondremos. Ahora bien, a pesar de la separación entre estas dos categorías, la reforma no llega a provocar la escisión del Impuesto como ocurre en otras figuras en que solo formalmente conviven varios tributos en una misma ley y bajo una misma denominación, pues existen puentes y enlaces entre los diferentes componentes de la renta que le siguen atribuyendo una cierta unidad. Así ocurre con algunos elementos de personalización del impuesto (mínimo existencial, consideración de la familia a efectos de favorecerla y opción conjunta, etc.) o con medidas tendentes a su utilización como instrumento de política fiscal, etc.

Expuesto los fundamentos que han conducido a la Ley a reestructurar el Impuesto según acabamos de resumir, hemos de referirnos a la delimitación de los conceptos o rentas que se van a integrar en la renta de ahorro.

En primer lugar, advertimos que la Ley no atribuye un tratamiento homogéneo a todos los componentes de esta renta del ahorro, sino que, a su vez, deben distinguirse dos categorías dentro de ella: los rendimientos y las ganancias y pérdidas de patrimonio (El IRPF en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ismael Jiménez Compaired). Los rendimientos del capital que formarán parte de la renta del ahorro son (a) los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (dividendos; primas de asistencia a juntas; derivados de la distribución de la prima de emisión de acciones; devolución de aportaciones a los socios en supuestos de reducción del capital; con exclusión de las precedentes de la enajenación de derechos de suscripción preferente, que tributan como ganancias). (b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (intereses, derivados de instrumentos de giro; operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra; rentas satisfechas por una entidad financiera a consecuencia de la cesión de un crédito, etc.). (c) rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de seguros de vida o invalidez (que no se sujeten al ISD o que no se incluyan entre los rendimientos de trabajo) y de la imposición de capitales.

En cuanto a la delimitación de las ganancias y pérdidas de patrimonio a incluir en la renta del ahorro, estarán, aunque puedan quedar exentas por imperativo legal, las derivadas de transmisiones —onerosas o no—, siendo este el elemento que definirá la integración de una ganancia de patrimonio en la renta del ahorro, mientras que las que no deriven de una transmisión, vendrán a incorporarse a las restantes rentas (arts. 45 y 46 LIRPF). Ahora bien, dada la indeterminación legal de este término —“transmisión”—, encontramos ya aportaciones tendentes a concretar las operaciones que quedarían comprendidas en esta parte

o componente de la renta del ahorro (Ramón Falcón y Tella). Así, se considera que son transmisiones, las ventas o permutas (como negocios más típicos por los que se opera una transmisión); y también otro conjunto de operaciones en los que existe una “salida” de un elemento patrimonial (pues a este efecto económico es al que se refiere la expresión legal “transmisión”, aunque la salida esté compensada con la correlativa adquisición de un bien o derecho). Entre ellas, encontramos el traspaso; la cesión de bienes y derechos a cambio de rentas vitalicias o temporales; las operaciones societarias consistentes en aportaciones no dinerarias, disolución y separación de socios, reembolso de participaciones, escisión, canje, fusiones, absorciones, etc. En definitiva, se tratará de discernir, dentro de las operaciones que la Ley incluye como ganancias y pérdidas de patrimonio (art. 33), aquellas que conllevan una “transmisión” de las que no implican este efecto, quedando exclusivamente las primeras incluidas en la renta del ahorro. Se fija así, una línea divisoria escasamente nítida entre unas y otras ganancias de patrimonio que será, creemos, una fuente de disparidades entre la Administración, de un lado, y los contribuyentes y agentes económicos dedicados a la captación del ahorro de los particulares, de otro. A esta compleja delimitación se ha de sumar, la que provenga a su vez de la separación, no siempre indubitada, entre rendimientos del capital y ganancias de patrimonio e, incluso, entre esta categoría y los rendimientos de actividades empresariales. Ejemplos de lo anterior son las Consultas de la DGT en las que se califican como ganancias de patrimonio a integrar en la base imponible general la indemnización satisfecha por otro Estado, derivada de circunstancias personales de un familiar de la contribuyente (C-V0372-07, de 26/02/2007); la calificación como rendimiento del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios cuando se transmite el derecho del cuenta-partícipe a un tercero (C-V0990-07, de 21/05/2007. Bien es verdad que esta transmisión se producía en circunstancias especiales establecidas en varios contratos); o la calificación como ganancia de patrimonio integrable en la renta del ahorro de las procedentes de contratos de opciones, futuros y swaps, ya que el nacimiento y extinción de los derechos y obligaciones que conllevan resulta asimilable, a efectos tributarios, a su adquisición y transmisión, siempre que no tengan acomodo en alguna de las categorías de rendimientos previstas por la Ley 35/2006 (C-V1011-07, de 23/05/2007).

A este efecto y finalidad, antes que cualquier otra reflexión económica o jurídica sobre la naturaleza y régimen aplicable a una operación o a un negocio jurídico determinado, será necesario atender a las propias calificaciones dadas por la ley, pues el legislador ha podido atribuirles una naturaleza distinta de la que se derivaría de toda lógica. Es el caso de los rendimientos del capital mobiliario derivados la cesión a terceros de capitales propios, procedentes de entidades vinculadas con el contribuyente, a los que se integra entre la renta general, excluyéndolos de la renta del ahorro (art. 46.a). O, en otro sentido, a las plusvalías derivadas de empresas dedicadas a venta de vivienda que, en la nueva Ley pasan a ser ganancias de patrimonio incluíbles en la renta del ahorro, ya que, además cumplen el requisito de derivar de una transmisión (art. 27. No obstante, ser esta la interpretación la que parece más favorecedora para el contribuyente, lo cierto es que la redacción de la norma deja puertas abiertas a otras posiciones interpretativas).

La conclusión final no es otra que la necesidad de delimitar, entre los rendimientos, los que pertenecerán a la renta del ahorro y los que se integran en las restantes rentas, y entre las ganancias y pérdidas de patrimonio, las que formarán parte de la renta de ahorro y los que se integran en la parte general de la renta (base imponible general). Cada uno de estos grupos de renta tendrá un régimen propio de integración en el Impuesto. De esta manera, la necesidad de llevar a cabo minuciosas calificaciones, lejos de resultar eliminada o simplificada, se mantiene, pues, cada uno de estos componentes pasará a la base imponible con cierta independencia de los restantes, cuando no con separación total. Es el resultado de la fijación de tipos de gravamen diferenciados y, en este caso, tan distantes en sus cuantías, con lo que se reinicia la construcción de un mercado de productos de ahorro e inversión – o de formas de retribución a cualquier actividad- cuyas rentas tributen a los tipos más reducidos o cuyo resultado, cuando sea negativo, pueda ser compensado con la renta sometida al tipo de gravamen más elevado. En concreto, recordemos que la Ley permite la compensación interna de todos los rendimientos de la renta general, entre sí, y de todas las ganancias y pérdidas de patrimonio de la renta general, también entre sí. De igual forma, se compensan entre sí los rendimientos incluidos como renta del ahorro, y, por otra parte, las ganancias con las pérdidas de patrimonio integradas en la renta del ahorro. Pero cuando aparece uno de estos grupos de renta con signo negativo, se hace necesario que la Ley imponga limitaciones a la compensación entre estas cuatro diferentes categorías de renta para evitar uno de los efectos antes señalados: el de compensar los signos negativos con las rentas sometidas a los tipos de gravamen más elevados.

Si a ello se añade el componente inter-temporal del Impuesto, la comunicación entre distintos periodos impositivos, tenemos como resultado una cierta maraña de posibilidades y limitaciones de compensación entre las rentas (Ismael Jiménez Compaired), lo que lógicamente da un incentivo a la planificación fiscal anticipada frente a quienes actúan sin ella, más aún cuando se han suprimido casi por completo las reducciones que se venían aplicando los rendimientos “irregulares” (generados en un periodo superior a dos años, o con percepción de forma notoriamente irregular en el tiempo).

Una última reflexión relativa a la tributación de la renta del ahorro es la atinente a la supresión del sistema hasta ahora vigente para la eliminación de la doble imposición de los dividendos. La nueva ley viene a someter el beneficio societario a doble imposición, primero en la sociedad y, en segundo lugar, en el socio persona física. Para compensar este efecto de doble tributación, la reforma adopta tres medidas: la reducción del tipo general de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades; el establecimiento de una exención para cada sujeto pasivo de 1.500 euros; y su tributación como renta del ahorro al tipo reducido del 18 %.

La justificación de la medida se sitúa en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que ha declarado contrarias a la libre circulación de capitales las normas adoptadas en otros países miembros cuya regulación se asemejaba a la española. Además algunos expertos ofrecen cálculos que vienen a demostrar que con la nueva Ley no se producirá una tributación mucho mayor que la existente hasta ahora. No obstante ello, son muchas las opiniones que se han alzado contra el nuevo sistema (Rubio Guerrero, J. J.; Ruíz García, J. R.) alegando que se discrimina en función de si la renta procede de la participa-

ción en fondos propios de la empresa o si deriva de otros activos financieros y los reducidos efectos que se producen con la exención de 1.500 euros. Por otra parte (El gravamen múltiple de los beneficios societarios: tributación de accionistas. Albi, E.), también se sostiene que la nueva ley tendrá efectos distorsionadores sobre la economía de los particulares pues, en contra de la neutralidad que trata de inspirar la reforma, afectará a las formas en que las empresas pueden decidir su financiación (capital o préstamo); a la decisión de cuantificar el dividendo que debe ser distribuido; a la elección entre repartir el beneficio o acumularlo en forma de reservas; trata de distinta manera el beneficio de las empresas en función de su forma jurídica, pues tributarán de manera distinta las personas físicas y las sociedades; discrimina entre los productos en que se puede colocar el ahorro de las familias; etc. Llegando a la conclusión de la necesidad de establecer distintos tipos de gravamen para este tipo de rentas en relación al resto de las rentas del ahorro.

Es decir, parece que a nadie convence la idea de que actualmente la tributación del dividendo se mantiene en términos semejantes a los anteriores. Antes bien, y nos sumamos a esta opinión, se ha incrementado la presión fiscal sobre estas rentas a pesar de que la mayoría de los ahorradores no perciban dividendos por encima de esos 1.500 euros exentos, pero podrían ponerse ejemplos de operaciones de reordenación empresarial o de otra índole que ahora son impensables ante la expectativa de una tributación acumulada del beneficio de las sociedades que fuese objeto de reparto, y la razón bien puede encontrarse en que las medidas compensatorias antes mencionadas no son suficientes, pues no solo el tipo de gravamen de las sociedades no se ha reducido de manera significativa, sino que el tipo fijo a que se somete la renta del ahorro del socio persona física (18%) resulta elevado cuando se acumula al primero.

La conclusión en este extremo es sencilla, el nuevo sistema no elimina ni reduce la doble imposición económica del beneficio societario y, si se confirman los efectos indeseados que pueden derivarse del mismo, no estaremos lejos de otra reforma de la Ley, aunque habrá que esperar a que transcurra el periodo de cinco o seis años que viene siendo la cadencia con que el IRPF agota un modelo concreto que necesita ser objeto de renovación. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



José Manuel Almudí Cid

Luis Manuel Alonso González

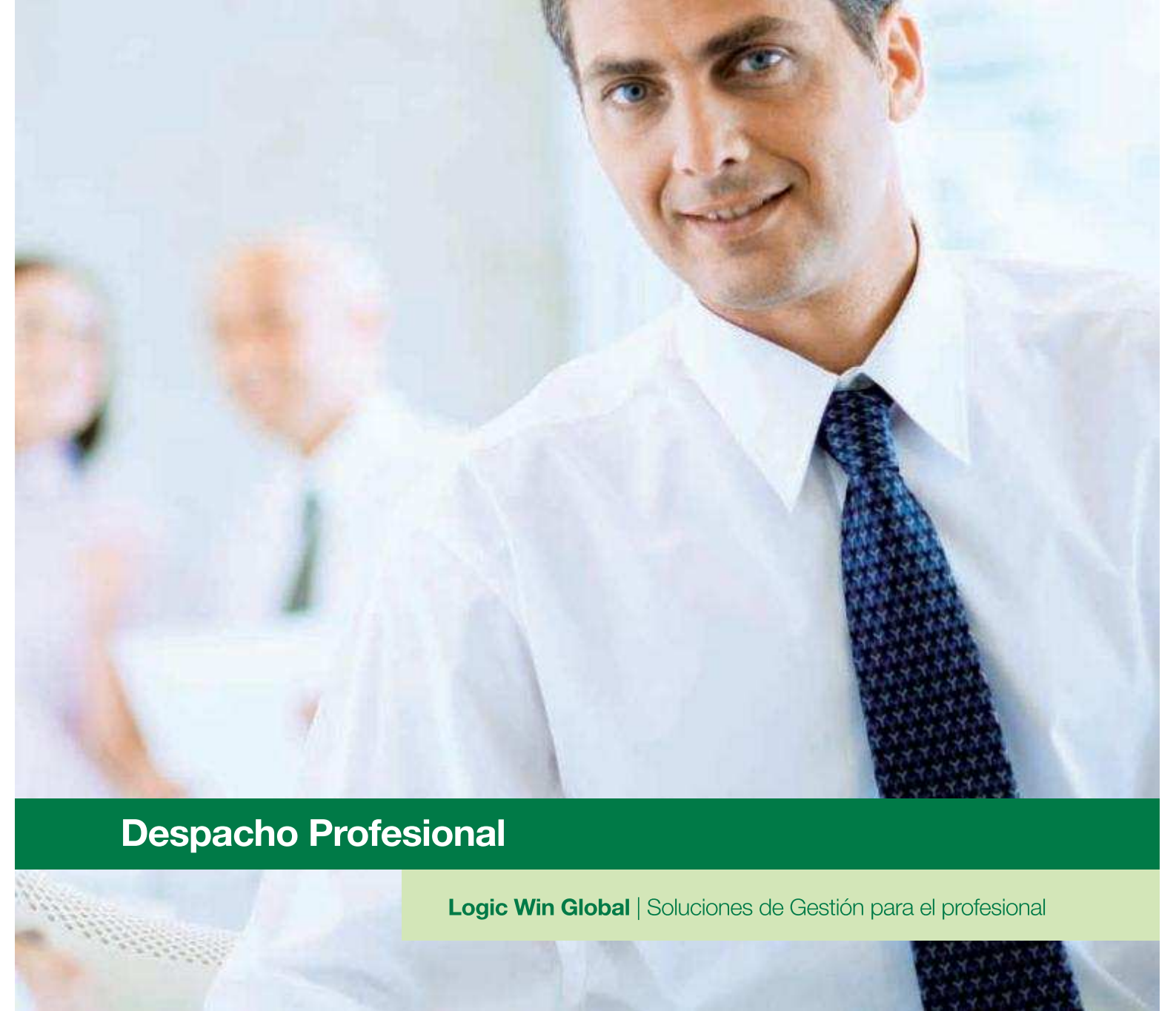
María José Fernández Pavés y
Antonia Jabalera Rodríguez

César García Novoa



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

■ **La fiscalidad directa del turismo residencial y su cuestionable compatibilidad con el Derecho comunitario¹**

■ **José Manuel Almudí Cid**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense de Madrid

Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Introducción y delimitación del objeto de estudio.

1.1 El concepto de turismo residencial;

1.2 El turista residencial como obligado tributario;

1.2 El no residente fiscal y su identificación con el turista residencial a los efectos del presente trabajo

2. Efectos fiscales de la inversión inmobiliaria en territorio español para el turista residencial en el ámbito de la fiscalidad directa.

2.1 Tributación estatal

2.2 Tributación autonómica

3. Conclusiones.

4. Bibliografía.

¹El presente trabajo está basado en el informe recabado al autor por la asociación LIVE IN SPAIN, dedicada a la promoción del turismo residencial en España, cuyo contenido fue hecho público en Madrid el 23 de mayo de 2007.

1. Introducción y delimitación del objeto de estudio

1.1. El concepto de turismo residencial

En las tres últimas décadas cientos de miles de personas han elegido las costas españolas no sólo como destino vacacional, sino como una de las zonas preferidas de adquisición de segunda vivienda (vivienda vacacional). De este modo, el turismo, al tiempo que representa un elemento clave para el sector servicios español, ha venido conformando una demanda estable y sólida para el sector inmobiliario y de la construcción (ENCISO DE YZAGUIRRE 2006). Buena prueba de ello lo constituye el hecho de que, de los más de cincuenta y tres millones de turistas que acudieron a nuestro país en el año dos mil cuatro, aproximadamente un treinta y cinco por ciento utilizó un tipo de alojamiento diferente al hotelero, en el que la vivienda, propia o ajena, supuso un ochenta por ciento (GARCÍA ANDREU 2005).

Según advierten MAZÓN y ALEDO (2005), las razones de selección de España como destino preferente para los ciudadanos europeos son sobradamente conocidas: el clima, la salud, la cercanía, la excelente conexión con los principales centros emisores, así como la enorme oferta que se ha generado de este tipo de residencias, son los principales factores que explican el recurrente éxito de nuestro país como destino turístico.

No obstante, para poder comprender el fenómeno del turismo residencial, a los citados factores debe añadirse el mayor poder adquisitivo que tradicionalmente han venido demostrando los turistas extranjeros en relación con la media de los ciudadanos españoles, circunstancia que se ha visto alterada en los últimos años como consecuencia del vertiginoso aumento que ha experimentado el precio de la vivienda en nuestro país, del indiscutible progreso económico vivido en determinadas regiones españolas desde nuestra incorporación a la Unión Europea y del acceso al mercado de los préstamos hipotecarios de un cada vez mayor número de personas.

La expresión “turismo residencial”, utilizada por primera vez por JURDAO ARRONES (1979), se utiliza comúnmente en la actualidad para hacer referencia al fenómeno en el que la visita a la costa española culmina con la adquisición por el turista de un bien inmueble que será destinado a cubrir sus necesidades futuras de alojamiento durante la visita a nuestro país.

En este sentido, el turismo residencial ha sido definido por MAZÓN y ALEDO (1996) como aquella «actividad económica que se dedica a la urbanización, construcción y venta de viviendas turísticas residenciales que conforman el sector extra-hotelero, formado, a su vez, por el conjunto de viviendas, generalmente de propiedad individual, que son ofrecidas al mercado, casi siempre fuera de canales oficiales y que están situadas, en su gran mayoría, en la zona litoral».

A juicio de MATEU LLADÓ (2003), existiría una incoherencia en la terminología empleada para hacer referencia al fenómeno que nos ocupa, dado que los términos “turista” y

“residencia” se configuran de forma contrapuesta. No obstante, interesa precisar que el adjetivo residencial se utiliza en este caso para hacer alusión al elemento distintivo del turista-inversor, que no es otro, según se han dicho, que la adquisición de una vivienda o una residencia no habitual en territorio español.

Este aspecto se pone netamente de manifiesto en la definición acuñada por MILLARES PLATALAMOR (2004), para quien el turista-residente será «aquel individuo que, desplazándose a un territorio que no es el de origen, se establece de manera temporal o semi-temporal. Su desplazamiento no responde a una necesidad de emigración por razones económicas, políticas y/o religiosas, sino en busca de una mejor calidad de vida o un cambio de rutina, en el sentido que proporciona el turismo. Pese a no vivir todo el año en la zona destino, ha comprado una casa, o la ha alquilado, a menudo pensando en el beneficio económico que puede sacar a largo plazo».

De acuerdo con el citado planteamiento, el turismo residencial podría tener como protagonista tanto a personas físicas establecidas en España como a sujetos residentes en el extranjero que han decidido combinar el desplazamiento al litoral español con la adquisición de bienes inmuebles, pero que no fijan, al menos en un principio, su residencia habitual en España. Este es el planteamiento que seguiremos en el presente trabajo para poner de manifiesto las barreras u obstáculos fiscales que, contraviniendo el Derecho comunitario originario, todavía se ciernen sobre el turismo residencial.

No obstante, antes de iniciar el estudio de la vertiente tributaria del turismo residencial, debe advertirse que no existe plena unanimidad a la hora de identificar este fenómeno, toda vez que, para algunos autores, como MONREAL (2001), cabría incluir dentro de la citada modalidad turística también aquella que utiliza como alojamiento viviendas de carácter privado, ya sean éstas propias, de amigos o parientes.

Para otros, como JURDAO ARRONES y SÁNCHEZ ELENA (1990), el turismo residencial englobaría igualmente la situación de aquellos jubilados procedentes de otros países, normalmente del norte de Europa, que se desplazan a nuestro país definitivamente para disfrutar durante su retiro del clima, de los servicios y de la mayor capacidad adquisitiva que la pensión abonada por su Estado de origen determinará en nuestro país.

Con todo, este último planteamiento debe ser objeto de matización, pues, tal y como apunta GARCÍA ANDREU (2005), la situación de los jubilados que se trasladan definitivamente, o durante la mayor parte del año, a nuestro país, difícilmente puede asimilarse al turismo y, por ende, al turismo residencial. El citado autor advierte que, para que se verifique la condición de turista, resultará preciso que el sujeto recorra, al menos, una distancia mínima para llegar a su destino vacacional, así como se produzca una ausencia relevante del lugar que constituya su residencia habitual, requisitos que no se cumplen en el supuesto de los jubilados extranjeros que se desplazan a nuestro país durante la mayor parte del año.

Dado que los conceptos de vivienda habitual y vacacional se configuran de forma contrapuesta, difícilmente cabrá otorgar la condición de turista al jubilado extranjero que traslada su residencia a territorio español de forma mayoritaria o permanente durante el año. Este planteamiento resulta plenamente acorde con los postulados de la Organización Mundial del Turismo, que reconocen la existencia de una segunda vivienda (o de una vivienda vacacional) cuando la estancia en la misma no supera los seis meses (MILLARES PLATAMOR 2004).

Resta señalar que el turismo residencial ha tenido un papel protagonista en el desarrollo vivido por la economía española, concretamente del sector inmobiliario, en los últimos años, por lo que resultará especialmente interesante determinar qué medidas fiscales pueden condicionar negativamente la inversión inmobiliaria de los no residentes en nuestro país. En este sentido, ENCISO DEYZAGUIRRE (2006) ha destacado que «nadie duda de la importancia del sector inmobiliario en España, ya que junto con el de la construcción residencial efectúa una aportación al Producto Interior Bruto, que dependiendo de los indicadores utilizados, oscila entre el doce y el quince por ciento y ha aportado aproximadamente el quince por ciento de los nuevos empleos generados en España en los últimos años, cifra que, según el informe de Asesores Financieros Internacionales, se aproximó a los quinientos setenta mil nuevos empleos en el periodo 1997-2003».

1.2. El turista residencial como obligado tributario

En el apartado precedente hemos tratado de poner de manifiesto los diferentes conceptos de turismo residencial que se han venido manejado por los autores que se han ocupado de analizar esta cuestión desde diferentes perspectivas (económica, sociológica, etc.). Desde un punto de vista jurídico-tributario, cabría diferenciar entre aquellos turistas residenciales que tienen la condición de residentes fiscales en territorio español (con independencia de su nacionalidad), pero que adquieren su segunda vivienda en otro lugar del territorio nacional, y aquellos turistas residenciales que, si bien cuentan con una vivienda vacacional en territorio español, son residentes a efectos fiscales en otros Estados.

El concepto de residencia fiscal tendrá una influencia decisiva de cara a determinar la tributación aplicable al turista residencial por la realización de determinados presupuestos de hecho, necesariamente indicativos de capacidad económica, que lleva aparejada su condición. Dicho en otros términos, el hecho de que el turista adquiera y mantenga la titularidad de una o varias viviendas vacacionales en nuestro país determinará que incurra en la realización de determinados hechos imponible que darán lugar al nacimiento de diversas obligaciones tributarias, tanto de índole material como formal, pero que podrán diferir en función de que el turista residencial tenga su residencia fiscal en España o en otro país.

Como fácilmente puede apreciarse, el presupuesto de hecho al que nos hemos referido hasta el momento no será el único que podrá dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias que afecten al turista residencial, habida cuenta de que la transmisión de la titula-

ridad de la vivienda vacacional, o la explotación esporádica de la misma, pueden llegar a generar nuevas cargas fiscales.

La adquisición, titularidad, explotación y transmisión de la vivienda vacacional por el turista residencial constituyen, según se ha dicho, el presupuesto de hecho de un amplio elenco de tributos cuyo análisis exhaustivo excede de los objetivos del presente trabajo. Los tributos que podrán devengarse como consecuencia de la adquisición o la pérdida de la condición de turista residencial podrán tener tanto naturaleza directa (v. gr.: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) como indirecta (v. gr.: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Asimismo, conviene advertir que dichos tributos podrán tener como sujeto activo bien al Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria), o bien a las Comunidades Autónomas o a la Corporaciones locales.

No obstante, en las páginas que siguen nos limitaremos a poner de manifiesto los obstáculos fiscales que, a nuestro juicio, se plantean en el ámbito de la tributación directa española cuando el llamado turista residencial es residente fiscal en otro Estado, confrontando dicha situación en todo momento con los mandatos derivados del ordenamiento comunitario originario.

Este planteamiento tiene especial interés para aquellos sujetos que posean la condición de residentes fiscales en alguno de los restantes veintiséis países miembros de la Unión Europea, así como en aquellos países pertenecientes al denominado Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega), a los que también les resultan extensibles los efectos derivados de las libertades fundamentales comunitarias en la medida que exista un efectivo intercambio de información de naturaleza tributaria.

Obviamente, en el supuesto de que se llegase a la conclusión de que la normativa tributaria española que afecta al turismo residencial resulta contraria al Derecho comunitario, cualquiera de los contribuyentes que residan en alguno de los referidos Estados podrán invocar sus efectos directamente ante la Administración o, en su caso, ante los Tribunales españoles, al objeto de, o bien oponerse a una liquidación administrativa, o bien al efecto de solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por aquellos tributos no prescritos.

1.3. El no residente fiscal y su identificación con el turista residencial a efectos del presente estudio

Tal y como avanzábamos en el anterior apartado, en el presente estudio partiremos de la equiparación del turista residencial con el no residente fiscal. Somos conscientes de que, a la luz de las definiciones expuestas en el primer apartado, dicha identificación puede no responder completamente a la realidad, dado que el fenómeno del turismo residencial se nutre también de sujetos que tienen la consideración de residentes fiscales en territorio español.

No obstante, según se ha dicho, a través de esta investigación no pretendemos llevar a cabo un análisis exhaustivo de la totalidad de los tributos que podrán afectar al turista residencial, trabajo que ha sido abordado previamente por autores como GARCÍA CALVENTE (2007), sino únicamente poner de relieve los problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario que, en nuestra opinión, se suscitan en la tributación directa actualmente exigible en España a aquellos sujetos no residentes que deciden convertirse en turistas residenciales a través de la adquisición de una vivienda vacacional situada en territorio español.

2. Efectos fiscales de la inversión inmobiliaria en territorio español para las personas físicas no residentes

2.1. Tributación estatal

2.1.1. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

2.1.1.1. Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) es un tributo directo de carácter analítico que grava los rendimientos obtenidos en España por las personas físicas y jurídicas que son consideradas residentes fiscales en otros Estados, solapándose sus efectos habitualmente con los impuestos exigidos por el Estado de residencia del percceptor de los rendimientos. No obstante, su aplicación está condicionada por la existencia de los denominados convenios para evitar la doble imposición, que prevalecen sobre el ordenamiento interno siempre que la norma internacional aplicable implique una menor carga tributaria para el contribuyente.

A la citada limitación debemos unir las restricciones derivadas de la aplicación del ordenamiento comunitario, que condicionan la potestad tributaria de los Estados miembros. En la última década, el Tribunal de Luxemburgo, a través de una cada vez más extensa actividad jurisprudencial en el ámbito de la fiscalidad directa, ha venido acotando, de forma ciertamente relevante, la potestad tributaria del Estado de la fuente en aplicación de las libertades fundamentales comunitarias.

Tanto la determinación de la base imponible como la fijación de los distintos tipos de gravamen previstos por este tributo se supeditan por el legislador español a que el contribuyente no residente cuente, o no, con un establecimiento permanente situado en territorio español. De este modo, una mayor presencia física o de medios materiales en España determinará que la tributación del no residente se asimile a la de una persona jurídica residente. No obstante, en el supuesto de que la obtención de renta en territorio español se produzca sin mediación de la citada estructura empresarial (como sucederá en el caso del turista residencial), pueden plantearse importantes diferencias respecto a la fiscalidad prevista para los sujetos residentes, no siempre acordes con el ordenamiento comunitario, que procederemos a exponer en los siguientes apartados.

2.1.1.2. Transmisión de la titularidad de los inmuebles pertenecientes al turista residencial

2.1.1.2.1 La transmisión por el turista residencial de su vivienda vacacional: la reciente adecuación del ordenamiento interno al Derecho Comunitario del tipo de gravamen aplicable a los no residentes y la posibilidad de obtener la devolución del Estado español de los ingresos indebidos satisfechos en los últimos cuatro ejercicios

Hasta la entrada en vigor, el pasado 1 de enero de 2007, de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Patrimonio, el ordenamiento tributario español contemplaba una importante diferencia en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por sujetos residentes y no residentes.

Mientras que la transmisión de un inmueble por una persona física residente, cuando la antigüedad superaba al año, daba lugar, bajo la anterior normativa del IRPF, a que se aplicase al beneficio obtenido un tipo de gravamen del quince por ciento, si el transmitente era un sujeto no residente en España, la plusvalía inmobiliaria resultaba gravada al treinta y cinco por ciento.

Esta diferencia de tributación tan acusada, que obedecía a la equiparación de la situación de los contribuyentes no residentes con la de las personas jurídicas residentes, dio lugar a que, el 14 de julio de 2005, la Comisión europea iniciase un procedimiento de infracción frente a España, al amparo de lo previsto en el artículo 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, al considerar que el diferente trato fiscal otorgado a las dos categorías de contribuyentes (residentes y no residentes), en la medida en que generaba una carga fiscal superior para las personas físicas no residentes que se encontraban en situaciones objetivamente similares a las de los residentes, constituía una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado (FALCON Y TELLA 2006).

A juicio de la Comisión, la normativa contenida en el IRNR, que afectaba, según se ha dicho, a aquellos sujetos que transmitían sus propiedades inmobiliarias en España sin mediación de establecimiento permanente, resultaba contraria al Derecho comunitario originario y, en concreto, a la libre circulación de capitales prevista en los artículos 56 a 60 del Tratado de Roma.

El inicio del referido procedimiento de infracción frente a España dio lugar, según hemos señalado, a la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, al objeto de equiparar la tributación de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en España por las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (entre los que se incluyen tanto las personas físicas como las personas jurídicas no residentes), de manera que, a partir del uno de enero de 2007, las plusvalías inmobiliarias obtenidas por no residentes resultarán gravadas en nuestro país al tipo proporcional del dieciocho por ciento.

A través de la referida modificación legislativa se eliminan los problemas denunciados por la Comisión relativos a la compatibilidad con el Derecho comunitario de la tributación de las plusvalías inmobiliarias obtenidas en nuestro país por personas físicas no residentes, al suprimirse toda distinción entre el tipo de gravamen aplicable a aquellos contribuyentes y el que resulta exigible a los sujetos residentes, lo que, en buena lógica, motivó que la Comisión archivase el procedimiento de infracción iniciado frente al Estado español. Es más, tras la modificación operada por la Ley 35/2006, el tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por personas jurídicas no residentes resulta más ventajoso que el aplicable por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, lo que, sin lugar a dudas, generará nuevos esquemas de planificación fiscal internacional.

No obstante, al objeto de valorar el acierto del legislador español al acometer el citado cambio normativo, debemos tener presente que el Tribunal de Luxemburgo ha venido admitiendo las diferencias que puedan establecerse por los Estados miembros en la tributación aplicable a los sujetos residentes y no residentes, considerándose únicamente contrarias al Derecho comunitario aquellas discriminaciones que puedan producirse en situaciones objetivamente similares.

El planteamiento de la Comisión que da lugar a la modificación de la tributación soportada por los sujetos no residentes en España arranca de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el caso *Arnoud Gerritse* (C-234/01), de 12 de junio de 2003, en la que el Tribunal, reconociendo la aplicabilidad de la libertad de establecimiento al supuesto planteado, dinamitó uno de los principios más sólidos de la fiscalidad internacional, como es la posibilidad de que el Estado de la fuente establezca una retención, que normalmente coincide con el importe del impuesto aplicable al no residente, que le resultará aplicable con independencia del volumen o de la cuantía de los rendimientos obtenidos en aquel Estado.

En el referido pronunciamiento, el Tribunal, recapitulando su doctrina anterior, señaló que, «en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar; es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual» (apartado 43).

Asimismo, se afirma por el Tribunal en la citada sentencia, que, «el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar» (apartado 44).

Si tomamos en consideración la doctrina citada hasta el momento, cabría considerar que, en principio, la tributación soportada por los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que transmiten sus propiedades inmobiliarias situadas en España podría diferir de la que resulta aplicable a los contribuyentes que residen en territorio español.

Ahora bien, la sentencia *Gerritse* constituye, como hemos advertido, un importante punto de inflexión en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, toda vez que implica reconocer la aplicación de las libertades fundamentales comunitarias al objeto de evitar discriminaciones a sujetos que no obtienen la mayor parte de su renta en el país de la fuente (GARCÍA CARRETERO 2007).

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declaró que, en el supuesto planteado, en el que los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente resultaban igualmente gravados en el Estado de la residencia, «los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado» (apartado 53).

En la sentencia que nos ocupa, el Tribunal consideró que la normativa alemana que afectaba a los no residentes que obtenían rendimientos derivados de actividades artísticas en su territorio contravenía el Derecho comunitario como consecuencia de que el tipo de gravamen soportado por aquéllos (veinticinco por ciento) podía resultar superior al derivado de aplicar el tipo de gravamen progresivo previsto en el Estado de residencia fiscal.

El citado planteamiento se reitera por el Tribunal en la Sentencia *Margareta Bouanich* (C-265/04), de 10 de enero de 2006, en la que el Tribunal obliga a tomar en consideración tanto el tipo de gravamen como la base imponible aplicable al no residente por el convenio de doble imposición entre Suecia y Francia al objeto de determinar si el tratamiento aplicable a los no residentes resulta desventajoso en relación con el previsto para los contribuyentes residentes.

A la vista de la citada jurisprudencia, se tornan evidentes los riesgos de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario que se cernían sobre la normativa derogada, sobre todo si tenemos en cuenta que, hasta el pasado 1 de enero de 2007, mientras que a las personas físicas residentes que transmitían un inmueble de su propiedad les resultaba aplicable un tipo de gravamen del quince por ciento, los sujetos no residentes soportaban un tipo de gravamen que se elevaba hasta el treinta y cinco por ciento.

Desde esta perspectiva, los efectos del referido incumplimiento no se ceñirían exclusivamente a la tributación soportada por los turistas residenciales, esto es, a aquellas personas físicas que han adquirido inmuebles situados en territorio español. La incompatibilidad con el Derecho comunitario se confirmaría también en aquellos supuestos en los que el inmueble o los inmuebles situados en nuestro país se hubiesen adquirido por el turista residencial a través de una sociedad no residente que reuniese las características para ser considerada sociedad patrimonial.

El régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, que ha sido recientemente derogado por la Ley 35/2006, permitía que determinadas entidades mercantiles, que eran consideradas formalmente sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinasen tanto la base imponible como el tipo de gravamen aplicable a las ganancias patrimoniales tomando como referencia el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo, las plusvalías derivadas de la transmisión de bienes inmuebles que contasen con un periodo de generación superior a un año tributarían del mismo modo que si las hubiese obtenido directamente una persona física residente en España.

Es por ello que el tratamiento fiscal aplicable a las sociedades patrimoniales plantea igualmente problemas desde la óptica del Derecho comunitario al ponerlo en relación con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, puesto que, como hemos avanzado, a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por personas jurídicas no residentes les resultaba de aplicación, con anterioridad a la aprobación de la Ley 35/2006, un tipo de gravamen del treinta y cinco por ciento, mientras que las obtenidas por una sociedad patrimonial residente disfrutaría de un tipo de gravamen del quince por ciento.

Ahora bien, las conclusiones a las que hemos llegado hasta el momento, que, como tendremos ocasión de señalar más adelante, permitirán a los turistas residenciales recuperar una parte importante de la tributación soportada al transmitir los inmuebles de su propiedad, no resultan del todo convincentes si nos atenemos a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

En efecto, en los últimos años es posible apreciar cómo el Tribunal de Luxemburgo, a la hora de valorar si se produce una restricción de injustificada de las libertades fundamentales, ha dejado de prestar atención en exclusiva a la tributación exigida bien por el Estado de la fuente o bien por el Estado de la residencia (*per-country approach*), para pasar a tomar en consideración el efecto conjunto que para el contribuyente se deriva de la aplicación cumulativa de la tributación prevista por ambos Estados (*overall approach*).

En este sentido, según advierte WEBER (2006), es posible constatar una contradicción en la jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia a la hora de determinar los límites a la aplicación de las libertades comunitarias. Mientras que, en algunos supuestos, el Tribunal se ocupa de analizar exclusivamente los efectos derivados de la tributación exigida por el Estado de la fuente, en otras ocasiones, como en el reciente caso *Denkavit*, de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05), el Tribunal toma en consideración los efectos de la tributación soportada en ambos Estados para verificar si la discriminación del Estado de la fuente tiene realmente consecuencias para el contribuyente no residente. A través del segundo planteamiento, se pretende determinar si, existiendo una discriminación en el Estado de la fuente que afecta a los contribuyentes no residentes, ésta incide en la tributación finalmente soportada por aquéllos.

En la sentencia *Denkavit*, analizando la tributación francesa aplicable a la distribución de dividendos internacionales, el Tribunal reconoce que, si los rendimientos obtenidos por el no residente se encuentran exentos de tributación en su Estado de residencia, la diferen-

cia de gravamen existente en el país de la fuente, que penaliza a los no residentes, constituirá un claro desincentivo para aquél a la hora de invertir en otro Estado miembro.

El mismo resultado podría producirse, a nuestro juicio, cuando el mecanismo previsto para corregir la doble imposición no es la exención sino la deducción del impuesto efectivamente soportado en el extranjero. Obsérvese que, en aquellos supuestos en los que la tributación aplicable en el Estado de la residencia del contribuyente no residente resulte inferior a la exigida en el Estado de la fuente, nuevamente la diferencia de tributación entre residentes y no residentes podrá desincentivar al no residente a la hora de invertir en el extranjero.

Ahora bien, a la vista del nuevo planteamiento del Tribunal de Luxemburgo, resultaría acorde con el Derecho comunitario una diferencia entre el tipo de gravamen aplicable a los sujetos residentes y no residentes siempre y cuando la tributación soportada por el contribuyente en su Estado de residencia eliminase los efectos derivados de la referida diferencia de trato. Esta situación se producirá cuando el Estado de residencia del inversor someta a tributación los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente, aplicando a la renta obtenida en el extranjero una tributación más elevada que la exigida en el Estado de la fuente.

Del nuevo planteamiento del Tribunal se derivarían, a nuestro juicio, importantes consecuencias para la fiscalidad internacional del turismo residencial. Debemos tener presente que, en el supuesto de plusvalías inmobiliarias, el modelo de convenio de doble imposición aprobado por la OCDE reparte la soberanía tributaria entre el Estado de la fuente y el de la residencia. En este sentido, el artículo trece del Modelo de Convenio dispone lo siguiente: «las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado».

Esto implica que, de cara a poder valorar si la tributación exigida por el Estado de la fuente resulta compatible con el Derecho comunitario, resulte obligado analizar los efectos fiscales que, de la obtención de la plusvalía inmobiliaria por el turista residencial, se extraen en ambos Estados. En este sentido, interesa advertir que, a diferencia de lo que acontece con otras fuentes de renta, respecto a las que los Estados miembros acostumbran a establecer exenciones en su normativa interna para corregir los efectos de la doble imposición (como los dividendos), en el ámbito de las plusvalías inmobiliarias lo normal es que confluya la potestad tributaria del Estado de residencia del inversor y la del Estado en que se encuentra ubicado el inmueble en cuestión (RUIBAL PEREIRA 2007).

En estos supuestos, y como consecuencia de la aplicación del convenio de doble imposición, el Estado de residencia del turista residencial deberá permitir deducir de la tributación resultante en aplicación de su normativa interna el importe de la tributación directa satisfecha en el país de la fuente como consecuencia de la transmisión del inmueble situado en el extranjero. Dado que la corrección de la doble imposición, en esta modalidad de renta, se llevará a cabo, normalmente, aplicando el mecanismo de imputación, la vulnera-

ción del Derecho comunitario sólo se produciría, de existir una discriminación entre contribuyentes residentes y no residentes en el país de la fuente, en el supuesto de que la tributación soportada por el inversor en su Estado de origen resultase inferior a la soportada por obligación real.

De lo señalado hasta el momento se extrae que, a juicio del Tribunal, no siempre resultará necesario garantizar la igualdad entre la tributación soportada por sujetos residentes y no residentes cuando éstos se encuentran en situaciones objetivamente comparables, pues es posible que la tributación aplicada por el Estado de residencia del inversor elimine los efectos de la discriminación existente en el país de la fuente.

Por lo tanto, a la vista de la citada jurisprudencia, cabría considerar precipitada la reciente modificación normativa acometida por el legislador español, toda vez que la tributación de las plusvalías obtenidas por sujetos no residentes con anterioridad al uno de enero de 2007, pese a que resulta más elevada que la aplicable a las personas físicas residentes, no necesariamente debe considerarse contraria al Derecho comunitario.

Con todo, debe señalarse que el planteamiento formulado en los párrafos precedentes, y que, según hemos visto, ha sido finalmente asumido por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en el citado caso *Denkavit*, no está exento de críticas. En este sentido, WEBER (2006) considera que, en el supuesto de que exista una desigualdad que afecte a la tributación aplicable a los no residentes debe considerarse que existe una vulneración de las libertades comunitarias fundamentales, salvo que dicha discriminación resulte justificada y proporcionada en función de los fines perseguidos, sin necesidad de tomar como referencia la tributación aplicable en el Estado de la residencia.

En este sentido, debe destacarse que la adopción por el legislador interno del denominado *overall approach*, de cara a evitar una condena por infracción del ordenamiento comunitario, puede complicar excesivamente la gestión de la tributación directa que afecta a los no residentes. Téngase presente que, si llevamos el razonamiento del Tribunal hasta sus últimas consecuencias, sólo existirá una discriminación contraria al Derecho comunitario cuando el Estado miembro de residencia del no residente someta a tributación la ganancia patrimonial obtenida en España, resultando aplicable una tributación superior a la exigida por nuestro país al turista residencial.

El análisis de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa pone de manifiesto que nos movemos en un terreno excesivamente inestable al objeto de formular conclusiones tajantes. En todo caso, en función de lo señalado en párrafos anteriores, deben albergarse dudas respecto a si el legislador español, al eliminar las diferencias existentes en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por residentes y no residentes, ha acertado plenamente con las exigencias comunitarias al limitar su soberanía tributaria.

En cualquier caso, y mientras se clarifica la vacilante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre la materia, parece adecuado recomendar que aquellos turistas residenciales que hubiesen transmitido sus viviendas en España en los cuatro periodos impo-

sitivos anteriores al ejercicio 2007 inicien un procedimiento de rectificación de sus autoliquidaciones por el IRNR alegando, precisamente, la discriminación que implicaba la anterior normativa y que ha dado lugar, según se ha dicho, a la reciente modificación de la Ley del IRNR.

2.1.1.2.2. La retención aplicable sobre el importe de transmisión de la vivienda por el turista residencial y su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario

Otra de las novedades incorporadas al ordenamiento español por la Ley 35/2006, del IRPF y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR y del Impuesto sobre el Patrimonio, consiste en la reducción de un cinco a un tres por ciento del importe de la retención prevista por el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRNR. El citado precepto dispone que, «tratándose de transmisiones de bienes inmuebles en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos».

En la redacción anterior a la recientemente otorgada por la Ley 35/2006, el artículo que nos ocupa contemplaba la posibilidad de que no se practicara la citada retención cuando el inmueble fuese transmitido por una persona física residente que lo hubiese adquirido con anterioridad al año 1987. Dicha posibilidad obedecía al hecho de que la Ley del IRNR (art. 25.4) se remitía a lo previsto en la Ley del IRPF al objeto de determinar la base imponible de las ganancias patrimoniales obtenidas sin establecimiento permanente, circunstancia que permitía invocar a los sujetos no residentes la aplicación de los coeficientes de abatimiento que fueron aprobados en su día por el Real Decreto Ley 7/1996 y, en consecuencia, a no soportar tributación alguna por la plusvalía inmobiliaria cuando la antigüedad superaba un determinado número de años.

La eliminación por la Ley 35/2006 de la excepción a la obligación de retener a la que estamos aludiendo responde a la necesidad de dotar de coherencia al IRNR con el IRPF. Téngase presente que uno de los cambios más relevantes introducidos por la Ley del IRPF en el ámbito de las ganancias patrimoniales lo constituye, precisamente, la eliminación parcial y progresiva de los efectos derivados de la aplicación de los coeficientes reductores aprobados por el citado Real Decreto Ley 7/1996. Por lo tanto, a partir del ejercicio 2007, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble por el turista residencial tributará de acuerdo con las reglas generales del IRNR, beneficiándose de la ultraactividad de los llamados coeficientes de abatimiento, en los términos previstos por la Ley 35/2006, únicamente en el momento de presentar la oportuna declaración.

Por otra parte, el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004 establece un supuesto de afección, sin perjuicio de las sanciones que pudieran imponerse al que incumpliere la obligación de retener. La afección determina que el adquirente de un bien inmueble transmitido por un no residente resulte obligado a satisfacer, en calidad de responsable

subsidiario, la citada obligación. En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS (2006) destaca que, en este supuesto, la afección surge a favor no de un impuesto que grava la transmisión de un bien, sino de un impuesto que tiene por objeto de gravamen la renta puesta de manifiesto con ocasión de la realización de la transmisión.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, los bienes transmitidos por un no residente, si no se hubiera ingresado la retención o el ingreso a cuenta, quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. Esta previsión, como puede observarse, garantiza en todo momento el pago de la retención, pero no garantizará el abono del impuesto que debería satisfacer el turista residencial en el momento de transmisión del inmueble situado en territorio español.

A nuestro juicio, la retención que afecta a los sujetos no residentes que han transmitido un bien inmueble situado en territorio español puede considerarse seriamente comprometida como consecuencia de la evolución experimentada por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa en los últimos años. Recientemente, el Tribunal ha declarado contrario al Derecho comunitario un mecanismo de retención sobre los rendimientos obtenidos en Alemania por no residentes que guarda un estrecho paralelismo con las previsiones del artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

En la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo el 3 de octubre de 2006, en el caso *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (C-290/04), se analizaba la compatibilidad con el Derecho comunitario del mecanismo de retención alemán que, al igual que el previsto por el legislador español en el supuesto que nos ocupa, impedía tomar en consideración, a la hora de practicar la retención, los rendimientos netos obtenidos por el contribuyente.

El Tribunal reconoció en su sentencia que «la obligación del destinatario de los servicios consistente en retener el impuesto que grava la retribución abonada a un prestador de servicios que reside en otro Estado miembro, así como el hecho de que, en su caso, se exija a dicho destinatario la responsabilidad por ello, puede disuadir a sociedades como *Scorpio* de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros» (apartado 33). Ahora bien, a juicio del Tribunal, la obligación de retener se encuentra justificada en este caso, ya que permite al Estado de la fuente resarcirse de un posible incumplimiento del contribuyente del IRPF.

No obstante, el Tribunal consideró contrario a libre prestación de servicios el hecho de que la retención se practicara sobre el importe bruto de la renta obtenida por el no residente y no sobre el importe neto de la misma. Este planteamiento del Tribunal afecta de lleno, según hemos venido advirtiéndolo, a la retención que soportarán los turistas residenciales que transmiten su vivienda situada en territorio español, pues, al igual que sucedía con la normativa alemana analizada, el IRNR exige que la retención se practique sobre el importe bruto de la contraprestación, y no una vez deducido el precio de

adquisición, así como los gastos y gravámenes que permitan determinar la ganancia patrimonial neta, en los términos previstos por el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

Debemos tener presente que, si bien la normativa española obliga al adquirente de un bien inmueble perteneciente a un no residente a ingresar, en el plazo de un mes, la retención practicada sobre el precio de la operación, el sujeto no residente, en el momento de presentar la declaración por el IRNR, verá satisfecha la exigencia comunitaria de tributar sobre el rendimiento neto. En efecto, en el momento de presentar su declaración, posterior al de la retención, el no residente deberá liquidar el impuesto definitivo, que será determinado tomando como referencia su rendimiento neto, compensando en la cuota el importe retenido o ingresado a cuenta por el adquirente.

El esquema seguido por el legislador español, que, según se ha dicho, permite que el contribuyente no residente, tras soportar la retención, tribute finalmente por el rendimiento neto, ha sido criticado por CARMONA FERNÁNDEZ (1994), para quien resulta absurda la práctica de la retención sin dar la posibilidad al sujeto pasivo para que autoliquide el impuesto sin necesidad de retención previa.

Sin perjuicio de que suscribamos plenamente la citada reflexión, lo realmente relevante para los objetivos que nos hemos fijado en el presente estudio es que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el referido caso *Scorpio*, considera contrario al Derecho comunitario un mecanismo de retención que toma como base de la misma los rendimientos brutos percibidos por el contribuyente no residente, a pesar de que posteriormente se permita tomar en consideración la retención practicada para calcular la deuda tributaria finalmente exigible, que se determinará tomando como referente el rendimiento neto.

En este sentido, el Tribunal afirmó que «puede obstaculizar la prestación de los servicios el hecho de tener que iniciar un procedimiento de devolución *a posteriori* de dichos gastos, aun cuando el prestador de los servicios no residente haya informado al deudor de su retribución del importe de sus gastos profesionales relacionados directamente con sus actividades. En efecto, en la medida en que iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios, la legislación tributaria controvertida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE» (apartado 47).

De este modo, cabe concluir que el mecanismo de retención previsto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, que afectará a todos aquellos turistas residenciales no residentes que transmitan su residencia habitual en territorio español, o que adquieran su vivienda en España a un no residente, resulta contrario al Derecho comunitario originario. En virtud de lo señalado previamente, el contribuyente que ha incumplido la obligación de retener podrá oponer a la Administración, precisamente, que la citada obligación, en los términos que se encuentra configurada actualmente, resulta contraria al Ordenamiento comunitario.

Tales efectos se extenderán a aquellos sujetos, distintos del retenedor, a los que se requiera por la Administración el abono de la retención en virtud del supuesto de afección previsto por el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, dado que, al calificarse por el legislador a los adquirentes del inmueble como responsables subsidiarios, tendrán la oportunidad de impugnar no sólo el presupuesto de hecho del acto derivación de responsabilidad, sino también la adecuación a Derecho de la retención que debía haber practicado el transmitente.

2.1.1.2.3. El cálculo de la base imponible de las ganancias patrimoniales y su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario

En los apartados precedentes hemos hecho alusión a los problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario originario que planteaba la anterior regulación del tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias percibidas por no residentes, así como de la retención actualmente exigida a los turistas residenciales que transmitan un inmueble situado en territorio español.

No obstante, a nuestro juicio, el hecho de que la normativa vigente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, considere, a diferencia de lo que sucede en el ámbito del IRPF, que existe una ganancia patrimonial en los supuestos previstos por el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podría constituir una nueva contradicción con el Derecho comunitario.

De acuerdo con el artículo 24.4 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, la base imponible de las ganancias patrimoniales obtenidas por el no residente deberá incluir las alteraciones que se produzcan como consecuencia de la división de la cosa común, de la disolución de la sociedad de gananciales o de los supuestos en los que se extinga el régimen económico de participación o, también, cuando se produzca una disolución de una comunidad de bienes.

En virtud de lo anterior, la situación del no residente que resulte afectado por la disolución de una comunidad de bienes que afecta a un inmueble situado en España resultará más gravosa que la aplicable a un sujeto residente que se encontrase en su misma situación. Lo mismo sucedería en el supuesto de que el no residente, al que podría resultar aplicable alguno de los regímenes económico-matrimoniales a los que antes hemos hecho referencia, se viese afectado por la disolución o la extinción de los mismos.

Desde esta perspectiva, parece claro que la normativa del IRNR que regula la determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales resulta contraria a las libertades fundamentales comunitarias, dado que, en este aspecto, el residente y el no residente se encontrarían en situaciones plenamente comparables, no resultando admisible desde la óptica comunitaria una discriminación como la señalada.

De este modo, al objeto de adecuar el ordenamiento interno a las previsiones comunitarias, resultará imprescindible extender completamente las previsiones del IRPF al mecanismo de determinación de la base imponible de las ganancias patrimoniales en el IRNR.

2.1.1.3 Rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles situados en territorio español

2.1.1.3.1. Imputación de rentas derivada de la titularidad de un bien inmueble de naturaleza urbana

Dado que en el planteamiento inicial de este trabajo hemos identificado al turista residencial con aquella persona física no residente que cuenta con una vivienda en España que no constituye su vivienda habitual, éste resultará inexcusablemente gravado por el IRNR como consecuencia de la imputación de renta prevista por el artículo 13.1.h) del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

Según apunta RUIBAL PEREIRA (2007), la Ley del IRNR, haciéndose eco de la reforma realizada por la Ley 40/1998, pasó a calificar como una nueva categoría de rentas imputadas a las rentas inmobiliarias derivadas de la posesión de determinados bienes inmuebles urbanos por personas físicas. La base imponible del hecho imponible complementario del IRNR que califica como obtención de renta la titularidad de bienes inmuebles situados en territorio español se determina con arreglo a las previsiones contenidas en la Ley del IRPF, que obliga a realizar una imputación de renta similar cuando el contribuyente residente posee inmuebles de naturaleza urbana que no constituyen su vivienda habitual.

En la citada Ley se establecen una serie de excepciones que podrían resultar de aplicación al turista residencial, toda vez que se excluyen de gravamen los terrenos afectos a una actividad económica y aquellos otros que generen rendimientos del capital inmobiliario (art. 85 de la Ley del IRPF). En virtud de lo anteriormente indicado, el arrendamiento de la vivienda vacacional por el sujeto no residente a efectos fiscales evitará que se devenguen imputaciones de renta durante el periodo en que la vivienda ha sido cedida a un tercero devengando rendimientos del capital inmobiliario.

La titularidad de los referidos bienes inmuebles, cuando no se encuentren cedidos a un tercero, determinará que deba integrarse en la base imponible de la declaración del IRNR del turista residencial el 1,1 por ciento del valor catastral de la vivienda (2 por ciento en el caso de no haber sido revisado). Si no se ha fijado valor catastral, la base imponible será del 1,1 por ciento del valor que deba computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. A la referida base imponible se le aplicará un tipo de gravamen del 24 por ciento.

También resultarán afectados por la referida obligación aquellos turistas residenciales que hubiesen adquirido una vivienda en nuestro país bajo el régimen de multipropiedad. El IRNR excluye de la obligación de tributar, en consonancia con lo previsto por la Ley del IRPF, a aquellos contribuyentes que contasen con un derecho de aprovechamiento inferior a dos semanas al año. No obstante, en el supuesto de excederse el citado periodo, el turista residencial deberá incluir en su declaración del IRNR la parte proporcional a la duración anual del período de aprovechamiento del valor catastral, lo que constituye una novedad introducida por la Ley 35/2006, pues anteriormente la Ley del IRNR se remitía a la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En su defecto, se tomará como referencia el valor de adquisición del derecho de aprovechamiento.

Dado que el Texto Refundido de la Ley del IRNR, a la hora de configurar esta fuente de renta, se remite en bloque a lo previsto por la Ley del IRPF, puede afirmarse que existe una plena compatibilidad en este punto entre el ordenamiento interno y el comunitario.

2.1.1.3.2. El Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes: su problemática compatibilidad con la libre circulación de capitales

Los artículos 40 a 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes regulan el denominado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes (en adelante, GEBIENR), que, en determinados supuestos, podría afectar al turista residencial.

Dicho gravamen se incorporó al ordenamiento tributario español a través de la Ley 18/1991 con la finalidad de reaccionar frente al fraude fiscal instrumentado a través de la creación de entidades no residentes, normalmente ubicadas en paraísos fiscales, que se configuraban como titulares de bienes inmuebles situados en territorio español con la finalidad principal de ocultar la personalidad del titular efectivo de los inmuebles (RUIBAL PEREIRA 2007).

Como advierte LÓPEZ ESPADAFOR (2000), el presupuesto de hecho de este gravamen especial consiste en la titularidad o la posesión por parte de entidades no residente de bienes inmuebles o de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, siempre y cuando se encuentren situados en España. De este modo, resultaría factible que, aquellos turistas residenciales que han instrumentado la titularidad de sus inmuebles en territorio español a través de sociedades no residentes resulten gravados en los términos que señalaremos en este apartado.

Interesa señalar que el legislador establece una serie de exenciones de carácter subjetivo que afectan a instituciones extranjeras y organizaciones internacionales. La referidas exenciones se extiende también, en el ámbito privado, a las sociedades cotizadas o entidades sin ánimo de lucro que resulten residentes en un país con el que España hubiese suscrito un convenio que dé lugar al intercambio de información tributaria con nuestro país. Asimismo, tampoco se verán afectadas por la aplicación del GEBIENR aquellas entidades no residentes que realicen una actividad económica en España distinta de la simple tenencia y el arrendamiento de viviendas.

Obviamente, el perfil del turista residencial no encaja en las exenciones a las que nos hemos referido hasta el momento, dado que normalmente éste será una persona física que cuenta con una o varias viviendas en nuestro país que son utilizadas con fines vacacionales. De este modo, podría proceder a arrendar las citadas viviendas, pero difícilmente llegará a desarrollar una actividad económica, dado que la normativa española exige para ello que el empresario cuente con un local afecto a la actividad y un empleado a tiempo completo.

Asimismo, ha de tener presente que el legislador excepciona la aplicación del gravamen que nos ocupa cuando, pese a instrumentarse la titularidad del inmueble situado en España

a través de una entidad, el Estado de residencia de la misma cuenta con un mecanismo de intercambio de información tributaria con España. Las entidades no residentes que pretendan disfrutar de esta exención estarán obligadas a presentar una declaración en la que se relacionen los inmuebles situados en territorio español que se posean, así como las personas tenedoras últimas de su capital y patrimonio, haciendo constar la residencia fiscal, nacionalidad y domicilio de la propia entidad y de dichas personas físicas. A la citada declaración deberá acompañarse una certificación de la residencia fiscal de la entidad y de los titulares finales personas físicas expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado correspondiente.

El hecho de que se haga depender la inaplicación del citado gravamen de la existencia de un efectivo intercambio de información entre España y el país de residencia de la entidad propietaria del inmueble podría hacernos llegar a la conclusión que el gravamen que nos ocupa resulta perfectamente acorde con el Derecho comunitario. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la ausencia de intercambio de información entre dos Estados miembros puede llegar a justificar aquellas discriminaciones tributarias que afecten a sujetos no residentes.

No obstante, según ha puesto de relieve el Abogado General en las conclusiones dictadas el 26 de abril de 2007, en el caso *Europénne et Luxembourgeoise d'investissements SA* (Elisa), analizando una norma francesa que resulta prácticamente idéntica al GEBIENR español, supeditar la aplicación de dicho gravamen especial a la existencia de un convenio con cláusula de intercambio de información podría no resultar totalmente acorde con el Derecho comunitario.

En el supuesto planteado, *Elisa* era una sociedad *holding* Luxemburguesa que disfrutaba del régimen de 1929 y poseía un inmueble situado en territorio francés. Las sociedades a las que resultaba aplicable este régimen fiscal luxemburgués, que ha sido calificado recientemente como una ayuda de estado contraria al Tratado de Roma (ALMUDÍ y SERRANO 2007), estaban excluidas de la aplicación del convenio de doble imposición entre Francia y Luxemburgo y, por ende, del acuerdo de intercambio de información incorporado en dicho convenio. Asimismo, se suscitaban dudas para el Estado francés en torno a si dichas sociedades resultan afectadas por la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros.

A pesar de ello, el Abogado General considera que la normativa francesa va más allá de lo necesario para reaccionar contra la elusión fiscal que podría lograrse a través de la interposición de sociedades en el extranjero que oculten la verdadera titularidad del propietario de bienes inmuebles situados en territorio francés, dado que siempre cabría excluir de la citada tributación a aquellos contribuyentes que aporten a la Administración la documentación probatoria que permita concluir que no se pretende eludir el impuesto (apartado 127).

En ausencia de intercambio de información, las pruebas exigidas por la Administración al contribuyente para acreditar que la sociedad extranjera no se ha creado para ocultar la verdadera titularidad de los bienes deberán ser suficientes para demostrar tal extremo, si bien debe garantizarse que los requisitos relativos a la prueba documental exigida no excedan de lo necesario para lograr el objetivo de conseguir la información buscada (apartado 128).

En definitiva, a falta de un pronunciamiento del Tribunal de Justicia que clarifique esta cuestión, cabe cuestionar la adecuación a Derecho comunitario del GEBINR toda vez que impide a los contribuyentes que cuenten con un bien inmueble situado en territorio español probar que la titularidad corresponde a una persona física residente en España o en cualquier otro país comunitario.

En el caso de que se incumplan por la entidad no residente los requisitos fijados por las excepciones anteriormente expuestas, la tributación aplicable se determinará del siguiente modo. La base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y, de no conocerse, se calculará aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, tomando como referencia bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o bien el precio o valor de adquisición del bien inmueble. A dicha base imponible le resultará de aplicación un tipo de gravamen del tres por ciento.

2.1.1.4. Rentas derivadas de la explotación de bienes inmuebles por el turista residencial

2.1.1.4.1. El mecanismo de determinación de la base imponible de los rendimientos del capital inmobiliario y su inadecuación al Derecho comunitario

Tal y como ha sido planteado en apartados anteriores, resultará perfectamente factible que el turista residencial obtenga, en los periodos en los que no ocupa su vivienda vacacional, rendimientos derivados de la cesión de su uso y disfrute a un tercero. Resulta común que las agencias inmobiliarias o de la propiedad ofrezcan en alquiler este tipo de viviendas, que de otro modo, dado su carácter vacacional, pasarían a estar desocupadas durante buena parte del año.

Como hemos señalado previamente, los rendimientos derivados de la explotación de un bien inmueble podrían dar lugar a la obtención para su titular tanto de rendimientos derivados de actividades económicas como a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario, lo que determinaría una diferente vía de determinación de la base imponible. Ahora bien, según avanzábamos en el apartado anterior, resulta difícil que un turista residencial pueda llegar a obtener rendimientos de actividades económicas puesto que, para ello, la normativa española exige que el propietario cuente con una persona contratada a tiempo completo y con un local destinado a la explotación del citado inmueble.

Por lo que se refiere a los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por el turista residencial, a los que les resultará aplicable un tipo de gravamen proporcional del veinticuatro por ciento, se integrarán en la base imponible tomando como referencia su impor-

te íntegro (VEGA BORREGO 2004). De este modo, forman parte de la base imponible las cantidades que por todos los conceptos se reciban del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, las correspondientes a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

Sin embargo, no cabrá deducir de la base imponible del contribuyente no residente ninguno de los conceptos que la Ley del IRPF contempla a efectos de determinar el rendimiento neto, esto es, los gastos necesarios para la obtención del rendimiento.

En este sentido, interesa destacar que el artículo 23 de la Ley 35/2006 realiza una enumeración no exhaustiva de los gastos deducibles, que, según se ha señalado, no podrán tomarse en consideración por el turista residencial no residente a efectos fiscales para determinar la base imponible del IRNR:

- Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien inmueble y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe a deducir por estos gastos no podrá exceder, por cada bien inmueble, de los rendimientos íntegros percibidos. No obstante, el remanente podrá compensarse en los cuatro periodos impositivos siguientes.
- Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales que afecten a los rendimientos del capital inmobiliario o a los bienes inmuebles o derechos sobre los mismos que los generan.
- Los saldos de dudoso cobro
- Las cantidades satisfechas a terceros por servicios personales (abogados, administradores de fincas, etc.)

Asimismo, se consideran deducibles para los sujetos pasivos del IRPF que obtengan rentas inmobiliarias las cantidades relacionadas con la amortización del bien inmueble. A estos efectos se presume que la amortización practicada responde a la depreciación efectiva del inmueble si el importe amortizado anualmente no supera el tres por ciento del mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho, valor catastral o valor del suelo.

Por otra parte, si el turista no residente decidiese no hacer uso de su vivienda vacacional durante un periodo prolongado de tiempo, a las rentas obtenidas por la explotación del inmueble tampoco les resultarían aplicables las reducciones del cincuenta y del cien por ciento previstas por el artículo 23 de la Ley del IRPF. La primera reducción se aplicará siempre que los bienes inmuebles se destinen a vivienda. La exención total se aplicará únicamente cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre dieciocho y treinta y cinco años y unos rendimientos del trabajo o de actividades económicas superiores a una determinada magnitud denominada “indicador público de renta a efectos múltiples”.

El hecho de que los rendimientos derivados de la explotación de un bien inmueble perteneciente al turista residencial no residente fiscalmente en España deban integrarse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin tomar en consideración

los gastos anteriormente enumerados, que benefician únicamente a las personas físicas residentes, puede dar lugar, a nuestro juicio, a una vulneración del Derecho comunitario.

Debe tenerse presente, tal y como hemos venido señalando en apartados anteriores, que la jurisprudencia comunitaria obliga a los Estados miembros a gravar a los contribuyentes no residentes en función de sus rendimientos netos cuando los contribuyentes residentes que obtienen un rendimiento similar tributan sobre el rendimiento neto. En este sentido, debemos traer a colación nuevamente las sentencias dictadas por el Tribunal de Luxemburgo en los casos *Gerritse*, de 12 de junio de 2003, *Scorpio*, de 3 octubre de 2006 y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, de 15 de febrero de 2007.

En la primera de las sentencias citadas el Tribunal declaró que «una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria en principio a los artículos 59 y 60 del Tratado» (apartado 28). Este planteamiento se reitera por el Tribunal en las anteriormente citadas sentencias *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, que se remiten expresamente al caso *Gerritse*, por lo que podemos concluir que la obligación de hacer tributar a los contribuyentes no residentes por sus rendimientos netos constituye una sólida doctrina del Tribunal de Luxemburgo.

En el párrafo 23 de la sentencia dictada en el caso *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA* el Tribunal advirtió expresamente que «por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imponible, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia *Gerritse*, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes».

Ahora bien, interesa precisar que en la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Margareta Bouanich*, de 19 de enero de 2006 (C-265/04), el Tribunal parece llegar a una conclusión distinta a la apuntada en otros pronunciamientos, toda vez que, si hemos entendido bien, obliga a tomar en consideración el tipo de gravamen aplicable a los no residentes para valorar si las diferencias existentes en el mecanismo de determinación de la base imponible constituyen una discriminación injustificada de la libre circulación de capitales. Dicho en otros términos, en la referida sentencia el Tribunal parece admitir que la existencia de un tipo de gravamen aplicable a los no residentes menor que el resulta de aplicación a los residentes podría dar lugar, en determinados supuestos, a considerar subsanada la discriminación existente en la base imponible del tributo.

Ahora bien, dado que las sentencias *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, en las que se incide en la necesidad de que los contribuyentes no residentes tributen por sus rendimientos netos, cuando así se prevé en el ámbito interno, son posteriores a la sentencia *Bouanich*, cabe considerar que aquélla es la doctrina que se considera correcta, sin perjuicio de que debamos estar atentos a pronunciamientos posteriores.

A estos efectos, conviene tener presente que la obligación de que los contribuyentes no residentes tributen por los rendimientos netos obtenidos en nuestro país no responde, al menos de forma directa, a la aplicación del principio constitucional de capacidad económica por el Tribunal de Luxemburgo. Dicho principio, pese a estar reconocido en buena parte de las constituciones de los Estados miembros, no constituye un principio de rango comunitario y, en consecuencia, resulta inaplicable por el Tribunal.

A nuestro juicio, y pese a que algunos autores han considerado que el Tribunal ha aceptado implícitamente la vigencia del citado principio en la esfera comunitaria al reconocer el derecho de los no residentes a resultar gravados por los rendimientos netos (GARCÍA CARRETERO 2007), lo único que se limita a constatar el Tribunal de Justicia es la existencia de una discriminación que, al carecer de justificación, resulta contraria a las libertades comunitarias. De tal modo que si el Estado de la fuente gravase a sus residentes tomando como referencia los rendimientos netos, no plantearía problemas extender este tratamiento a los rendimientos obtenidos por no residentes.

En los casos expuestos, la libertad comunitaria invocada es la que afecta a la prestación de servicios y, dado que los rendimientos obtenidos por los residentes se integran en la base imponible tomando como referencia el rendimiento neto (lo que constituye una manifestación del principio de capacidad contributiva), se concluye que deberá actuarse del mismo modo al gravar los rendimientos análogos obtenidos por un sujeto no residente.

La contradicción del artículo 24.I del Texto Refundido de la Ley del IRNR con el ordenamiento comunitario permitirá a los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en territorio español invocar, a través de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IRNR ajustándose fielmente al mandato de la norma española (CAYÓN GALIARDO 2007), la aplicación directa y la primacía del Derecho comunitario originario al objeto de lograr que se declare su derecho a tributar por los rendimientos netos.

La otra alternativa con la que contarán los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros o en los restantes países que integran en el denominado Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega) con los que exista un efectivo intercambio de información, a los que también se extienden los efectos de las libertades fundamentales comunitarias, será confeccionar su declaración del IRNR tomando como base imponible los rendimientos netos del capital inmobiliario, circunstancia que dará lugar, muy probablemente, a una revisión y posterior liquidación administrativa. Dicha liquidación podrá ser impugnada por el contribuyente invocando, precisamente, que la normativa española que afecta a la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente contradice las libertades fundamentales comunitarias en los términos antes señalados.

A nuestro juicio, lo más aconsejable resultará optar por la primera opción, toda vez que, en el caso de que la Administración o los Tribunales otorguen la razón al contribuyente, éste obtendrá la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a lo que se sumarán los correspondientes intereses de demora.

Sin embargo, no debemos cerrar este apartado sin reflexionar sobre las incongruencias que, junto a las exteriormente señaladas, se evidencian en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha sido expuesta hasta el momento.

Según hemos advertido previamente, el Texto Refundido de la Ley del IRNR presenta problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario al determinarse la base imponible de los rendimientos obtenidos en España por no residentes sin establecimiento permanente en función de sus rendimientos íntegros. Esta contradicción con el Derecho comunitario está presente igualmente en la red de convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España que siguen el modelo de la OCDE, dado que el reparto de la potestad tributaria previsto entre los Estados contratantes en materia de dividendos e intereses permite al Estado de la fuente gravar un porcentaje del “importe bruto” de dichas fuentes de renta (cfr. arts. 10.2 y 11.2 del MCOCDE).

Asimismo, cabe cuestionar la adecuación al Derecho comunitario de la práctica seguida en buena parte de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país en materia de cánones, que, como es sabido, se aparta de las previsiones contenidas en el artículo 12 del MCOCDE, dando lugar a que el Estado de la fuente pueda gravar los cánones sin que la tributación interna supere una determinada alícuota del “importe bruto” de dichos rendimientos (v. gr.: art. 12.3 del CDI hispano-alemán).

No obstante, no debemos perder de vista que las conclusiones del Tribunal en los casos *Gerritse*, *Scorpio* y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA* toman como referencia únicamente la tributación aplicable en uno de los dos Estados miembros que podrán ejercitar su potestad tributaria al obtenerse rendimientos por el contribuyente fuera del país de residencia. Es cierto que, en el último de los dos casos citados, lo que se reclamaba por parte de la Hacienda alemana era el ingreso de una retención, lo que hace innecesario analizar la tributación aplicable en el Estado de residencia del perceptor de la renta, al encontrarnos ante una obligación tributaria definitiva para el retenedor, lo que impediría aplicar a este supuesto el *overall approach*.

Ahora bien, en el caso *Gerritse* el Tribunal no hizo uso del denominado *overall approach*, exigiendo únicamente que se verificase si la obtención de los rendimientos por el no residente determinaba la aplicación de un tipo de gravamen superior al que resultaba aplicable a los sujetos residentes en una situación similar (*per-country approach*). Quizás ello fue debido a que, en el supuesto planteado, la doble imposición se corregía en el país de residencia del contribuyente a través del método de exención con progresividad, lo que determinaría que la renta obtenida no fuese gravada, al menos de forma directa, en el país de la residencia, generando la diferencia de gravamen aplicable a los no residentes una auténtica restricción a las libertades fundamentales.

Con todo, no puede perderse de vista que en las tres sentencias de referencia el Tribunal declara contrario al Derecho comunitario originario la tributación de los no residentes determinada sobre la base de los rendimientos brutos, sin entrar a valorar, a diferencia de lo que sucede cuando analiza el tipo de gravamen, si en este caso la menor tributación que se determinará en el Estado de la fuente puede ser desvirtuada por el Estado de la residencia cuando aplique el mecanismo de imputación para la corrección de la doble imposición y la tributación exigida en este último Estado resulte superior a la aplicable en el Estado de la fuente.

Aquí reside, a nuestro juicio, la incongruencia de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que afecta, por un lado, a la determinación de la base imponible, y, por otro lado, al tipo de gravamen del tributo encargado de gravar los rendimientos obtenidos por no residentes. Ambos conceptos (base imponible y tipo de gravamen), como fácilmente puede comprenderse, son igualmente relevantes para la determinación de la deuda tributaria a la que deberá hacer frente el contribuyente no residente. Sin embargo, únicamente cuando el Tribunal analiza la adecuación a Derecho del tipo de gravamen aplicable a un no residente (como sucede en la sentencia *Denkavit*, de 14 de diciembre de 2006), se toma en consideración la tributación aplicable en el país de residencia del perceptor de la renta, lo que, a nuestro juicio, resulta del todo incongruente.

Por ello, debemos mostrarnos cautelosos a la hora de extraer conclusiones relacionadas con la declaración de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de los mecanismos de determinación de la base imponible respecto a aquellos contribuyentes que obtienen rentas en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente. A estos efectos, resultará preciso atender a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo para poder afirmar con rotundidad que los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por turistas residenciales no residentes fiscalmente en España deben resultar gravados tomando como base imponible el importe neto y no su importe bruto, según exige en la actualidad la Ley del IRPF.

En cualquier caso, parece indiscutible que, si el gravamen establecido por el Estado miembro de residencia fiscal del turista residencial para la renta inmobiliaria obtenida en España es inferior a la derivada de la aplicación del IRNR, tomar como base imponible del citado impuesto el rendimiento bruto, cuando los sujetos residentes tributan por el rendimiento neto, constituirá una discriminación contraria a las libertades fundamentales comunitarias.

2.1.4.2. *Supuestos en los que la mayoría de la renta obtenida por el contribuyente procede de la explotación de bienes inmuebles situados en España: incompatibilidad con el ordenamiento comunitario del artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR*

La necesidad de adecuar el ordenamiento tributario español al Derecho comunitario originario dio lugar a que se incorporase en el IRNR un régimen opcional para aquellos contribuyentes que, siendo residentes fiscales en otro Estado miembro de la Unión Europea, obtuviesen en nuestro país, en forma de rendimientos del trabajo y de rendimientos de actividades económicas más del 75 por ciento de la totalidad de su renta.

Aquellos sujetos que cumplan el citado requisito podrán optar por dejar de tributar en nuestro país por obligación real y pasar a tributar como si fuesen sujetos residentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (GARCÍA CARRETERO 2007). A estos efectos, el artículo 46.2 del Texto Refundido de Ley del IRNR dispone que la renta se computará por su importe neto, en los términos previstos por la Ley del IRPF, lo que supone una diferencia crucial, según señalábamos en páginas anteriores, respecto a la determinación de la base imponible prevista para los sujetos residentes, que se corresponde con los rendimientos íntegros.

Las diferencias también se presentan al calcular el tipo de gravamen aplicable, que nuevamente se corresponderá con el previsto por la Ley del IRPF, lo que implica la aplicación de un tipo progresivo de gravamen, frente al tipo proporcional que, como sabemos, resulta aplicable a los no residentes. De igual modo, el contribuyente no residente que opte por la aplicación del referido régimen especial podrá aplicar las correspondientes deducciones en la cuota del impuesto determinado de acuerdo con las reglas previamente expuestas.

Obviamente, al tratarse de un régimen opcional, únicamente se decidirán a determinar su obligación tributaria por esta vía aquellos contribuyentes a los que les favorezcan las dos diferencias fundamentales que plantea la Ley del IRPF frente a la Ley del IRNR: la determinación de la base imponible tomando como referencia los rendimientos netos y el tipo progresivo de gravamen que, en ocasiones, puede resultar más favorable el tipo proporcional previsto para la tributación de los no residentes.

La ventaja que ofrece esta alternativa al no residente, como señala MAROTO SÁEZ (2004), es la posibilidad de aplicar: gastos incurridos por la realización de ingresos, deducciones generales, deducciones familiares, normas especiales de imputación, etc., «lo que sin duda llevará a una minoración del coste fiscal de las rentas obtenidas en España por el contribuyente no residente, pues éste y no otro, es el objetivo de este régimen».

Como avanzábamos al inicio del presente apartado, el régimen opcional que nos ocupa es consecuencia de la adaptación del ordenamiento fiscal interno al Derecho comunitario. Así, en la Exposición de Motivos de la actualmente derogada Ley 41/1998, se advierte que la incorporación de este régimen en el IRNR responde a la recomendación de la Comisión de la Unión Europea, de 21 de diciembre de 1993, que establecía un régimen opcional para residentes en Estados miembros de la Unión Europea que obtengan rentas en territorio comunitario.

El planteamiento recogido en la citada recomendación fue asumido por el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (C-279/93), al señalar, en el apartado 38 de la misma, que «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta».

Dicho planteamiento se recoge de nuevo en la más reciente sentencia *Wallentin*, de 1 de julio de 2004 (C-196/03), si bien el Tribunal, en esta ocasión, toma en consideración que la exención por el mínimo vital no se tendría en cuenta nuevamente en el Estado de la residencia, lo que constituye una manifestación más del *overall approach* al que nos hemos venido refiriendo en anteriores apartados.

Ahora bien, el hecho de que en la sentencia *Schumacker* se hiciese referencia a un supuesto relacionado con la libre circulación de trabajadores, no debe llevarnos a la conclusión de que la doctrina sentada por el Tribunal es exclusivamente aplicable a los rendimientos del trabajo y, por añadido, a los derivados de la realización de actividades económicas.

A nuestro juicio, la aplicación de otras libertades comunitarias, como la libre circulación de capitales, da lugar a que, cuando el turista residencial obtenga la totalidad, o la mayor parte de sus rentas, en territorio español, entre las que, lógicamente, han de incluirse las inmobiliarias, debería estar en condiciones de optar por tributar en nuestro país bajo la aplicación de las reglas del impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

De este modo, cabe sostener que el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR resulta contrario a las previsiones del Derecho comunitario, al impedir que aquellos turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en nuestro país, que constituyan su principal fuente de renta, y que no obtengan rendimientos suficientes en su país para que se tomen en cuenta sus circunstancias personales y familiares, puedan tributar del mismo modo que las personas físicas residentes.

2.2 Tributación autonómica

2.2.1 Impuesto sobre el Patrimonio

2.2.1.1. Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre el Patrimonio se introdujo con carácter transitorio en el sistema fiscal español a través de la Ley 50/1977. No obstante, dada su eficacia como instrumento de control, ha terminado por adquirir carta de naturaleza, si bien, en la actualidad, se encuentra abierto un intenso debate político en torno a su permanencia, al considerarse un impuesto injusto, que puede ser fácilmente eludido por las grandes fortunas, y que, pese a crearse y gestionarse inicialmente por el legislador estatal, se encuentra plenamente cedido a las Comunidades Autónomas.

En el ámbito comunitario, únicamente España, Suecia (donde se está planteando su eliminación) y Francia cuentan con un Impuesto sobre el Patrimonio, lo que permite considerar que este tributo, que también afecta a los sujetos no residentes, constituye, en sí mismo, un obstáculo a la inversión internacional (DIARIO ABC 2007). En este sentido se ha pronunciado expresamente ENCISO DEYZAGUIRRE (2006), para quien «el Impuesto sobre

el Patrimonio constituye una evidente barrera al turismo residencial. Baste considerar que este tributo, dentro de los países de la Unión Europea que pueden resultar competidores ante las inversiones residenciales turísticas realizadas por no residentes, sólo existe en España y Francia»

Tal y como advierte GARCÍA MORENO (2006), las funciones que el tributo que nos ocupa pretende cumplir en nuestro país son las siguientes:

- Someter a tributación la titularidad del patrimonio de las personas físicas, que se grava con independencia de las rentas que éste genere.
- Permite elevar la tributación de las rentas del capital, respecto a las rentas del trabajo, si bien tras la aprobación de la Ley 35/2006 resulta indiscutible que las ahora denominadas rentas del ahorro disfrutan de una tributación privilegiada si las ponemos en relación con las restantes fuentes de renta. Este planteamiento no se ve alterado por el hecho de que nuestro sistema impositivo establezca una tributación adicional que afecta a la titularidad de los elementos susceptibles de generar los referidos rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario.
- Facilitar las funciones de control y de gestión en la imposición directa. A través de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, y de la figura de las ganancias no justificadas de patrimonio, se pretende evitar el fraude fiscal consistente en la adquisición de bienes y derechos con rendimientos que no han sido declarados previamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Actúa como referente de otros tributos de cara a cuantificar su base imponible cuando el legislador ha identificado dicha magnitud con el valor de determinados bienes y derechos.

El Impuesto sobre el Patrimonio somete a gravamen, en consecuencia, la titularidad de un patrimonio neto por parte de las personas físicas. Ahora bien, al objeto de valorar, en sus justos términos, el efecto que para los turistas residenciales se deriva del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país, debe tenerse presente que el impuesto español presenta importantes diferencias con el aplicable en Francia, que pueden llegar a constituir un obstáculo fiscal para el turista residencial que pretenda adquirir un inmueble en España.

En este sentido, el Impuesto sobre el Patrimonio español, al tener como objetivo un efecto general de redistribución y reasignación de la riqueza, cuenta con mínimos exentos muy bajos y la tarifa progresiva con los tipos marginales más elevados del primer mundo. Por el contrario, en Francia, uno de nuestros rivales directos en materia de turismo residencial, el Impuesto sobre Patrimonio, según ha señalado ENCISO DE YZAGUIRRE (2004), se plantea como un tributo de solidaridad para las grandes fortunas, y, en consecuencia, con un elevado mínimo exento y una tarifa moderada.

El planteamiento del legislador francés, como fácilmente puede observarse, contrasta vivamente con la regulación española, que, a través de las previsiones contenidas en el artículo 4.ocho de la Ley 19/1991, excluye de la aplicación de este impuesto a todas aquellas

personas físicas que configuren su patrimonio personal bajo la forma de una actividad económica, lo que, en la práctica, da lugar a que las grandes fortunas se encuentren excluidas de la aplicación de este tributo, recayendo principalmente la carga tributaria sobre las fortunas medias.

No obstante, lo más relevante para los objetivos perseguidos por el presente trabajo será que también resulta completamente diferente el tratamiento que se va a dar al inversor no residente en cada uno de los dos países:

- En España el inversor no residente no podrá disfrutar de ningún mínimo exento: La Ley del Impuesto sobre Patrimonio establece, en su artículo 28.4, que los 108.182,18 euros fijados como mínimo exento, que podrían ser modificados como consecuencia de la aprobación de una regulación autonómica específica, no resultarán de aplicación a los sujetos pasivos del impuesto que tenga la consideración de residentes en territorio español.
- En Francia, sin embargo, los no residentes sujetos a tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio gozan del mismo mínimo exento que los residentes, de manera que se beneficiarán de la aplicación de una exención que afecta a los primeros 720.000 euros de su patrimonio neto en ese país.

Desde esta perspectiva, como ha puesto acertadamente de manifiesto ENCISO DEYZA-GUIRRE (2006), el inversor fiscal no residente soportará un sobrecoste impositivo para las inversiones que realice en España, respecto a las realizadas por éste en Francia, Grecia, Italia o Portugal, nuestros principales competidores en este sector; y un tratamiento discriminatorio que perjudica al inversor no residente frente al inversor residente.

2.2.1.3. La determinación de la base imponible cuando el turista residencial cuenta con la mayoría de su patrimonio en territorio español y su inadecuación al Derecho comunitario

En apartados precedentes ya hemos hecho alusión a que el Derecho comunitario originario exige que se otorgue idéntico tratamiento fiscal a aquellos contribuyentes que se encuentren en situaciones comparables. El Tribunal de Luxemburgo se ha encargado de recordar, en múltiples ocasiones, que la posición de un residente y la de un no residente no necesariamente ha de resultar equivalente desde un punto de vista tributario, justificando, de este modo, una de las “reglas de oro” de la fiscalidad internacional, como es la de establecer una diferenciación entre los sujetos que tributan por obligación real y aquellos que lo hacen por obligación personal.

Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo, a través de la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (C-279/93), declaró que «cuando se trata de un no residente que obtiene en un Estado miembro distinto del de su residencia la mayor parte de sus ingresos, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo, con independencia de los diferentes tipos aplicables al impuesto especial sobre la renta y al impuesto general sobre la renta» (apartado 38).

En el supuesto planteado ante el Tribunal se enjuiciaba la situación de un contribuyente que soportaba una tributación real por la renta obtenida en el Estado miembro en el que desarrollaba su actividad laboral que no tomaba en cuenta sus circunstancias personales y familiares, lo que daba a lugar, a que, al obtener la mayor parte de su renta, en un Estado distinto al de residencia, resultase vulnerado el derecho a la libre circulación de trabajadores.

A nuestro modo de ver, el razonamiento del Tribunal en el caso *Schumacker*, que, según hemos señalado previamente, dio lugar a la incorporación de un régimen opcional en el IRNR que permite a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros que obtengan la mayoría de sus rentas del trabajo o de actividades económicas en España, resulta perfectamente extrapolable al ámbito del Impuesto sobre Patrimonio.

Este planteamiento tendrá una gran relevancia para el turista residencial, pues aquellos contribuyentes no residentes que tuviesen localizado en España la mayor parte de su patrimonio podrían invocar su derecho a tributar en los mismas condiciones que los contribuyentes residentes. Si llevamos el planteamiento del Tribunal en la sentencia *Schumacker* hasta sus últimas consecuencias, parece evidente que aquellos contribuyentes no residentes que se encuentran en una situación análoga a la de los residentes, por estar ubicados en España la mayor parte de sus bienes y derechos, resultarían discriminados de forma injustificada en el supuesto de que el legislador español les impidiese aplicar el mínimo exento al que hemos hecho referencia en el apartado anterior.

No obstante, la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia del Texto Refundido de la Ley del IRNR, no contempla un régimen opcional que permita, a aquellos contribuyentes no residentes que cuenten con la mayor parte de su patrimonio en territorio español, tributar por obligación personal, esto es, en los mismos términos que un sujeto con residencia fiscal en España. Esta circunstancia, a nuestro juicio, constituye una abierta vulneración de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio español de la libre circulación de capitales.

En este sentido, como advierte LÓPEZ ESPADAFOR (2006), el Tribunal de Luxemburgo ha admitido recientemente que el planteamiento realizado en torno al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes resulta plenamente extensible al Impuesto sobre el Patrimonio al objeto de determinar los efectos derivados de las libertades fundamentales comunitarias. Esto implica que si el contribuyente residente en otro Estado miembro cuenta con una parte minoritaria de su patrimonio en territorio español, no podrá reclamar el tratamiento fiscal aplicable a los residentes.

Así se manifiesta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 5 de julio de 2005, dictada en el caso *D* (C-376/03), al indicar que, «al igual que en el caso del impuesto sobre la renta, es necesario considerar por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que la situación del no residente es distinta de la del residente dado que no sólo la parte principal de los ingresos, sino también la mayor parte del patrimonio de éste se concentran habitualmente en su Estado de residencia. Por consiguiente, este Estado miembro es el más indicado para tener en cuenta la capacidad contributiva global del residente, aplicándole, en su caso, las reducciones previstas por su normativa.

En consecuencia, un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente no se encuentra, por regla general, en una situación comparable a la de los residentes en este otro Estado miembro y la negativa de las autoridades afectadas a concederle la cantidad exenta a la que éstos tienen derecho no constituye una discriminación contra él» (apartados 37 y 38).

En virtud de lo señalado por el Tribunal en los apartados reproducidos de la sentencia D es posible considerar que la normativa española incumple, en los términos anteriormente señalados, las libertades fundamentales comunitarias y, en concreto, la libre circulación de capitales prevista por los artículos 56 a 60 del Tratado de Roma, al no contemplar la posibilidad de que aquellos turistas residenciales establecidos en otros Estados comunitarios que cuenten con la mayor parte de su patrimonio en España tributen en nuestro país por obligación personal.

2.2.1.3. La determinación de la base imponible cuando el turista residencial no cuenta con la mayoría de sus bienes y derechos en territorio español y su incompatibilidad con el Derecho comunitario

En el presente apartado nos ocuparemos de una situación que se configura de forma complementaria al problema que hemos expuesto en el apartado precedente. Se trata de determinar si aquellos turistas residenciales que cuentan con un patrimonio inmobiliario situado en territorio español, que constituye una parte minoritaria de su patrimonio total, podrán invocar la aplicación del tratamiento fiscal previsto para los contribuyentes residentes.

Antes de entrar a analizar la cuestión desde la perspectiva del Derecho comunitario debemos recordar que, en la gran mayoría de los Estados miembros, no existe un Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la tributación soportada en nuestro país, que penaliza al no residente, constituye una discriminación que no puede ser corregida por la tributación aplicable en el Estado de la residencia del turista residencial.

En principio, tomando como referente la tantas veces citada sentencia *Gerritse*, en la que se declaró por el Tribunal de Justicia que el contribuyente no residente debía resultar gravado por sus rendimientos netos al igual que el contribuyente residente, podríamos considerar que el turista residencial tendría garantizada la posibilidad de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio aplicando la exención prevista para los residentes.

No obstante, cuando el Tribunal ha tenido ocasión de ocuparse directamente de esta cuestión, como sucedió en el previamente citado caso *D*, ha considerado que el «trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 por ciento del patrimonio del interesado y la falta de aplicación de una cantidad exenta se explican por el hecho de que el interesado tenga sólo una parte no fundamental de su patrimonio en este Estado y, por tanto, no se encuentre en una situa-

ción comparable a la de los residentes. La circunstancia de que el Estado de residencia del interesado haya suprimido el impuesto sobre el patrimonio carece de repercusión en esta situación de hecho. Si la parte principal del patrimonio del interesado está situada en el Estado en el que es residente, el Estado miembro en el que radica sólo una parte de su patrimonio no está obligado a concederle las ventajas que reconoce a sus propios residentes».

De este modo, como puede apreciarse, el Tribunal utiliza en este ámbito el previamente referido *per-country approach*. Resulta indiferente, a la hora de determinar si los rendimientos obtenidos por el contribuyente no residente pueden disfrutar de las exenciones aplicables con carácter general a los residentes, el hecho de que el tributo soportado por el residente tenga carácter final o, por el contrario, la diferencia existente para el contribuyente se diluya como consecuencia de la existencia de un tipo de gravamen más elevado en el país de la fuente.

El criterio sostenido por el Tribunal, que, en este supuesto, resulta contrario a los intereses del turista residencial, resulta un tanto sorprendente, dado que en la doctrina establecida en los casos *Scorpio* y *Gerritse*, en los que se reconocía sin ambages la obligación del Estado de la fuente de someter a tributación los rendimientos netos de los no residentes, cuando esa posibilidad estaba prevista para los residentes, el Tribunal de Justicia parece avanzar hacia una equiparación de la base imponible de los contribuyentes residentes y no residentes.

Este planteamiento ha sido reiterado en la reciente sentencia, de 15 de febrero de 2007, dictada en el caso *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, en el que el Tribunal de Luxemburgo declaró que «en el ejercicio de su competencia fiscal, el Estado en cuyo territorio la actividad haya generado rendimientos imponibles debe permitir que los gastos relacionados directamente con esta actividad se tengan en cuenta en el marco de la tributación del no residente. A este respecto debe precisarse, no obstante, que el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro vaya más lejos, permitiendo que se computen gastos que no guarden tal relación» (apartado 27).

El Tribunal de Luxemburgo basó su argumentación en el citado caso D para negar la aplicación de la exención establecida por el Estado de la fuente en que ésta —cuya finalidad es garantizar que al menos una parte del patrimonio global del sujeto pasivo de que se trate quede exenta del impuesto sobre el patrimonio— sólo cumple plenamente su función si la tributación afecta al patrimonio total del interesado (apartado 36).

Por lo tanto, como puede apreciarse, el Tribunal, en unos casos equipara la situación de los residentes y los no residentes a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, en otras ocasiones, como la que estamos analizando, considera que la situación de los citados contribuyentes no es equiparable, negando la aplicación de la exención incluso cuando en el país de residencia del titular del patrimonio no se grava la titularidad del mismo.

En todo caso, eso no significa, a nuestro juicio, que la normativa española del Impuesto sobre el Patrimonio resulte plenamente acorde con el Derecho comunitario cuando el patrimonio del contribuyente no residente ubicado constituye una parte reducida del mismo. En este sentido, debemos tener presente que el artículo 5 uno a) de la Ley 19/1991 establece que aquellos contribuyente residentes en España que pasen a tener su residencia en otro país, sin que necesariamente deba tratarse de un país comunitario, podrán seguir tributando en España por obligación personal si ejercitan dicha opción en el primer ejercicio en el que dejen de ser residentes.

A nuestro modo de ver, dicha posibilidad, que afecta únicamente a los sujetos que han sido previamente residentes en España, constituye una discriminación contraria al Ordenamiento comunitario, que no encuentra justificación y que, en consecuencia, debe dar lugar a que aquellos contribuyentes comunitarios que se encuentran en una situación análoga o equiparable a los sujetos no residentes en España a los que les resulte aplicable el artículo 5.Uno a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se beneficien de la aplicación del mínimo exento previsto por el artículo 28.2 de la citada Ley.

Obviamente, en este supuesto se englobarán no sólo aquellos contribuyentes no residentes en España que tengan ubicado la mayor parte de su patrimonio en nuestro país, sino también aquellos otros que, contando en nuestro país con una porción mínima del mismo, podría resultar discriminados frente a aquellos sujetos no residentes que disfrutan de la aplicación de la exención de 108.182,18 euros en la base imponible al haber residido previamente en España a efectos fiscales.

2.2.1.4. La inaplicación de los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas al turista residencial

Tal y como hemos avanzado en los apartados precedentes, el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. La cesión de este impuesto confiere, en la actualidad, a las Comunidades Autónomas competencias de naturaleza normativa, estableciéndose, en determinados supuestos, una elevación del mínimo exento que resulta aplicable a los contribuyentes residentes en su territorio.

En este sentido debe destacarse que, a diferencia de los contribuyentes residentes, que tributarán de acuerdo con las normas previstas por cada Comunidad Autónoma, los no residentes resultarán gravados en virtud de lo previsto en la Ley 19/1991. Es precisamente esta diferencia la que debe llevar a plantearnos si la diferente gravamen soportado por residentes y no residentes, cuando la tributación estatal es modificada por las leyes aprobadas por los parlamentos autonómicos es compatible con el ordenamiento comunitario.

Hasta donde conocemos, no existe jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo relacionada con esta cuestión. La Ley 21/2001, en la que se establecen los puntos de conexión que permiten atribuir competencias normativas y de gestión a las diferentes Comunidades Autónomas, utiliza como punto de referencia el de la residencia fiscal del contribuyente a efectos del IRPF, por lo que resulta difícil equipar la situación del residente fiscal en otro Estado miembro con la de un sujeto residente en una Comunidad Autónoma.

En esta situación, parece adecuado, en el caso de que se considere que el no residente debe tributar conforme a las reglas previstas para los contribuyentes residentes, aplicar la normativa contenida en la Ley 19/1991, siempre y cuando dicha normativa no contemple una fiscalidad mucho más desventajosa que la prevista por el conjunto de Comunidades Autónomas.

2.2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.2.2.1 Características esenciales del tributo

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo directo, plenamente cedido a las Comunidades Autónomas, que grava los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas físicas, residentes o no residentes, *mortis causa* o de forma lucrativa. En la normativa anterior a la aprobada en el año 1988 también resultaban gravadas por este impuesto las adquisiciones obtenidas de forma lucrativa por las personas jurídicas.

Este tributo es aplicado por otros países de nuestro entorno que compiten con España por la atracción de turistas residenciales, como Francia, Grecia y Portugal, si bien, como advierte ENCISO DE IZAGUIRRE (2006), el impuesto establecido por la Ley 29/1987, además de contar con tipos marginales superiores a la de los citados Estados, es el único que toma en consideración el patrimonio preexistente del beneficiario de la sucesión o de la donación para determinar el importe de la obligación tributaria.

Esta diferencia afectará de lleno al turista residencial, dado que, como veremos de inmediato, éste se verá obligado a tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin poder disfrutar de los beneficios y exenciones fiscales aprobados por las diferentes Comunidades Autónomas.

Desde una perspectiva comunitaria, debe destacarse que el Tribunal de Luxemburgo ha reconocido la aplicación de las libertades fundamentales comunitarias a cuestiones que afectaban a la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien los casos planteados (sentencias *Barbier*, de 11 de diciembre de 2003 y *van Hilten*, de 23 de febrero de 2006) difieren de los problemas que se suscitan en nuestro país en el ámbito del turismo residencial.

En todo caso, interesa destacar que, en los dos supuestos enjuiciados que han tenido por objeto la regulación del Impuesto sobre Sucesiones aprobada por los Estados miembros, el Tribunal consideró que la normativa interna contravenía la libre circulación de capitales (que protege las inversiones inmobiliarias), si bien de forma reciente, el Abogado General, en sus conclusiones de 15 de febrero de 2007, en el caso *Maria Geurts Dennis Vogten* (C-464/2005) ha considerado igualmente aplicable en este ámbito la libertad de establecimiento.

2.2.2.2. La inaplicación de los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas al sucesor o al beneficiario del turista residencial (remisión)

Al igual que acontece con el Impuesto sobre el Patrimonio, se plantean diferencias entre la tributación aplicable a los sujetos pasivos residentes y no residentes como consecuencia de que la normativa estatal excluye expresamente la aplicación de la normativa auto-

nómica para aquellos supuestos en el que el turista residencial fallecido tenga la condición de no residente en territorio español.

En concreto, procederá siempre aplicar la regulación estatal, en detrimento de la autonómica, en la determinación de los coeficientes multiplicadores aplicables a la base imponible, de las reducciones en la base imponible por adquisiciones *mortis causa* y del tipo de gravamen. De nuevo, como tuvimos ocasión de exponer al analizar el Impuesto sobre el Patrimonio, la diferencia entre la tributación aplicable al contribuyente residente y no residente viene de la mano de la cesión de competencia normativa a las Comunidades Autónomas, que en la mayor parte de los casos se han encargado de dulcificar los efectos derivados de este tributo.

Ante la similitud del problema planteado en este apartado con las cuestiones que han sido expuestas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio nos remitimos a las consideraciones allí realizadas, sin perjuicio de que debamos recordar que un asunto de esta naturaleza no ha sido previamente planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. Conclusiones

1.- Aunque no hay unanimidad a la hora de definir el fenómeno conocido como “turismo residencial”, a través de estos términos se pretende hacer referencia comúnmente a aquella situación en la que los particulares, tanto aquellos que residen habitualmente en España como los residentes en el extranjero, adquieren uno varios inmuebles en nuestro país que serán utilizados como vivienda vacacional, de tal manera que, desde una perspectiva económica, este sector se configura como una alternativa al hotelero.

A través del presente estudio se ha pretendido poner de manifiesto, desde una perspectiva estrictamente jurídica, los obstáculos fiscales que, en el ámbito de los tributos directos, se encuentran al invertir en España los turistas residenciales establecidos en el extranjero. Estos obstáculos, en ocasiones, resultarán contrarios a las previsiones del Derecho comunitario, por lo que los turistas residenciales establecidos en los restantes Estados miembros, así como aquellos que sean residentes fiscales en alguno de los países pertenecientes al Espacio Económico Europeo (Islandia, Lichtenstein y Noruega), podrán, siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria, o bien oponerse directamente a la aplicación de normativa española, o bien cumplir con su previsiones para luego solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas correspondientes a los tributos no prescritos a través de una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones.

2.- La reciente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el patrimonio, ha eliminado uno de los principales obstáculos que afectaban fiscalmente a los turistas que adquirían una vivienda vacacional en España. Esta modificación normativa, que es consecuencia del inicio, el 14 de julio de 2005, de un procedimiento de infracción frente a España por la Comisión Europea, equipara el tipo de gravamen aplicable a las plusvalías obtenidas por la venta de bienes

inmuebles situados en territorio español con independencia de que sean obtenidas por residentes o no residentes, fijándose, a partir del uno de enero de 2007, en un dieciocho por ciento.

No obstante, a pesar de que la norma no lo señale expresamente, los turistas residenciales establecidos en otros Estados comunitarios tendrán la opción de solicitar ante la Administración española la devolución de las cantidades ingresadas en los últimos cuatro años en contradicción con el ordenamiento comunitario. La modificación normativa acometida por el legislador español implica reconocer que el diferente tipo de gravamen aplicable a las plusvalías inmobiliarias que contaban con un periodo de generación superior a un año obtenidas por personas físicas residentes (quince por ciento) y el aplicable a los sujetos no residentes que obtenían un rendimiento similar (treinta y cinco por ciento) determinaba una vulneración del Derecho comunitario originario y, en concreto, de la libre circulación de capitales que no estaba justificada.

Este planteamiento resulta perfectamente extensible a aquellas situaciones en la que el turista residencial hubiese transmitido su vivienda vacacional a través de una sociedad patrimonial establecida en el extranjero. Dado que las sociedades patrimoniales establecidas en España podían disfrutar de la aplicación de un tipo de gravamen del quince por ciento, resultaba igualmente contrario al Derecho comunitario someter a tributación la plusvalía inmobiliaria obtenida por la sociedad patrimonial no residente aplicando un tipo de gravamen superior.

Sin perjuicio de lo anterior, el análisis de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Luxemburgo en materia de fiscalidad directa pone de manifiesto que nos movemos en un terreno excesivamente inestable de cara a formular conclusiones tajantes. En todo caso, deben albergarse dudas respecto a si el legislador español, al eliminar las diferencias existentes en la tributación aplicable a las plusvalías obtenidas por residentes y no residentes, ha acertado plenamente con las exigencias comunitarias al limitar su soberanía tributaria.

3.- El Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece la obligación de retener al turista residencial que transmite un inmueble situado en España un tres por ciento del precio de la operación. Esta retención, que podrá tomarse en consideración por el turista no residente a la hora de presentar su declaración por el citado impuesto, resulta contraria a la libertad comunitaria de circulación de capitales, en los términos señalados por la sentencia dictada por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Scorpio*, de 3 de octubre de 2006, en la que se declara, al analizar la normativa alemana, que el contribuyente no residente tiene derecho a que la retención se practique tomando como referencia el rendimiento neto percibido, y no el precio de venta.

En el sistema español se reconoce la posibilidad de que el turista residencial que transmite un inmueble situado en España tribute por el rendimiento neto obtenido, pero sólo una vez que ha soportado la retención por el importe bruto de la operación. El hecho de que se pueda tomar en consideración la retención practicada para determinar la tributación

finalmente aplicable no impide considerar que existe una restricción a la libre circulación de capitales que no está justificada desde la óptica del Derecho comunitario.

4.- En aquellos supuestos en los que el turista residencial no residente a efectos fiscales obtenga rendimientos del capital inmobiliario, al haber procedido a ceder el uso de su vivienda a un tercero a cambio de un precio (v. gr.: arrendamiento), resultará gravado por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, tomando como referencia sus rendimientos íntegros. Esto significa que el contribuyente no podrá aplicar las reducciones previstas en la Ley del IRPF para determinar el rendimiento neto (gastos financieros, servicios profesionales, etc.), lo que constituye una vulneración de la libre circulación de capitales en los términos señalados por el Tribunal de Luxemburgo en sus sentencias *Gerritse*, de 12 de junio de 2003, *Scorpio*, de 3 octubre de 2006 y *Centro Ecuestre de Lezíria Grande LDA*, de 15 de febrero de 2007.

La contradicción del artículo 24.I del Texto Refundido de la Ley del IRNR con el ordenamiento comunitario permitirá a los turistas residenciales establecidos en otros Estados miembros que obtengan rendimientos del capital inmobiliario en territorio español reclamar, a través de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes ajustándose al mandato de la norma española, la aplicación directa y la primacía del Derecho comunitario originario al objeto de lograr que se declare su derecho a determinar la base imponible del tributo tomando como referencia los rendimientos netos.

5.- La normativa española del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes excluye la posibilidad de tributar, como si fuesen contribuyentes, a aquellos turistas no residentes fiscalmente en España que obtiene la mayor parte de su renta en nuestro país, cuando los rendimientos percibidos proceden de bienes inmuebles que no se explotan a través de una actividad económica.

Esta restricción resulta claramente contraria a las previsiones del Derecho comunitario, en concreto a la libre circulación de capitales, pues resulta indiscutible que, desde una perspectiva comunitaria, la situación del contribuyente que obtiene la mayor parte de la rentas en nuestro país es la misma que la del sujeto residente con independencia de la naturaleza de la renta que obtenga. De este modo, no cabe excluir a los rendimientos del capital inmobiliario, que podrían percibirse por un turista residencial, del régimen opcional previsto por el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

7.- La normativa española plantea dos importantes contradicciones con el ordenamiento comunitario en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, al negar, por un lado, la aplicación del régimen fiscal previsto para los contribuyentes residentes, más favorable que el de los no residentes, a aquellos turistas residenciales, residentes a efectos fiscales en otros Estados miembros, que cuenten en territorio español con la mayor parte de su patrimonio. Este planteamiento ha sido avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 5 de julio de 2005, dictada en el caso D.

Ahora bien, en el caso español se plantea una diferencia fundamental respecto al supuesto enjuiciado por el Tribunal en el caso D, dado que la normativa española prevé que aquellos contribuyentes no residentes del Impuesto sobre el Patrimonio, que han residido previamente en España, podrán optar por la aplicación de la tributación más favorable prevista para los contribuyentes residentes. La citada posibilidad implica una evidente discriminación respecto a contribuyentes establecidos en otros Estados comunitarios, sin que el hecho de que el contribuyente no residente haya residido a efectos previamente en España constituya una justificación válida desde la perspectiva del Derecho comunitario.

4. Bibliografía

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: *El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros*, en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Dir.: Serrano Antón), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: *Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "La fiscalidad inmobiliaria del no residente", *Tribuna Fiscal*, núm. 41, 1994.

CAYÓN GALIARDO, A., "La rectificación de las autoliquidaciones", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76, 2007.

DIARIO ABC, "El elevado Impuesto sobre el Patrimonio ahuyenta el ahorro extranjero", 3 de mayo de 2007.

ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

- "Barreras fiscales al turismo residencial", *Crónica Tributaria*, núm. 118, 2006.

FALCON Y TELLA, R., "Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): otros problemas pendientes", núm. 19, 2006.

GARCÍA ANDREU, H.: "Un acercamiento al concepto de turismo residencial", en la obra colectiva *Turismo residencial y cambio social* (Mazón y Aledo, Eds.), Universidad de Alicante, Alicante, 2005.

GARCÍA CALVENTE, Y.: *Aspectos tributarios del turismo residencial*, Bosch, Barcelona, 2007.

GARCÍA CARRETERO, B.: *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

GARCÍA MORENO, A., "Impuesto sobre el Patrimonio", en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, (Dirs.: Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., "La confluencia entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la imposición estatal sobre el patrimonio", *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000.

- "Problemática del régimen de obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio", *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, núm. 130, 2006.

MAROTO SÁEZ, A., "La fiscalidad de los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas sin establecimiento permanente", en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Dir.: Cordón Ezquerro), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

JURDAO ARRONES, F.: *España en venta*, Ed. Ayuso, Madrid, 1979.

JURDAO ARRONES, F. y SÁNCHEZ ELENA, M.: *España: asilo de Europa*, Planeta, Barcelona, 1990.

MATEU LLADÓ, J.: "Turismo residencial y dispersión urbana en Mallorca. Un ensayo todo-lógico en el municipio de Pollença", *Estudios turísticos*, 155-156, 2003.

MAZÓN, T. y ALEDO, A.: "El turismo inmobiliario en la provincia de Alicante: análisis y propuestas", Diputación Provincial de Alicante, Alicante, 1996.

- "El dilema del turismo residencial: turismo o desarrollo inmobiliario", en la obra colectiva *Turismo residencial y cambio social* (Mazón y Aledo, Eds.), Universidad de Alicante, Alicante, 2005.

MILLARES PLATALAMOR, J., *Impactos socioculturales del turismo residencial en España*, Tesis doctoral inédita, Universidad de Alicante, Alicante, 2004.

MONREAL, J., *Un nuevo mercado turístico: jubilados europeos en la región de Murcia*, Universidad de Murcia, Murcia, 2001.

RUIBAL PEREIRA, L., "Las rentas derivadas de los bienes inmuebles en la tributación de no residentes", en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Dir.: Serrano Antón), Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.

VEGA BORREGO, F.A.: "Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios", en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, (Dirs.: Ruiz García y Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza e Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004.

WEBER, D., "In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC", *Intertax*, núm. 12, 2006.



ESTUDIOS

■ **El delito fiscal en los tributos autoliquidados**

■ **Luis Manuel Alonso González**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. La deficiente tipificación de la defraudación tributaria.
2. Del delito de resultado al delito de peligro causado por la infracción de un deber.
3. La comisión del delito fiscal en el marco del sistema de autoliquidación de los tributos.
 - 3.1. Autoliquidación y comprobación administrativa.
 - 3.2. La ignorancia relativa de la Hacienda Pública: el caso del Modelo 347.
4. El delito fiscal como norma penal en blanco.
 - 4.1. Consecuencias prácticas.
 - 4.2. La remisión de la ley penal a normas infralegales. El caso de las normas contables.
5. La apreciación de la infracción tributaria grave desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa.
6. Una referencia al error.
7. La diferenciación entre cuotas impagadas y cuotas defraudadas.
Necesidad de reforma del art. 305 CP.

1. La deficiente tipificación de la defraudación tributaria

En esencia, el tipo delictivo del art. 305 CP¹, comúnmente conocido como delito fiscal, consiste en la defraudación dolosa a la Hacienda acreedora mediante varias posibles conductas: a) la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; b) la obtención indebida de devoluciones; y, c) el disfrute indebido de beneficios fiscales. La cuantía defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente o disfrutados, debe exceder, en la actualidad de 120.000 euros².

El punto clave del tipo es la defraudación y el principal problema reside en la difícil delimitación del significado del término “defraudar”. No está claro el significado del término “defraudar”, lo cual es particularmente grave pues afecta al principio de legalidad

¹ Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude 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 beneficios fiscales de la misma forma, 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, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.*
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.*

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

- 2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*
- 3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.*
- 4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

² Cuantía establecida por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre. Con anterioridad, entre la Ley Orgánica 6/1995 y la 15/2003 la cuantía se situaba en 15 millones de pesetas y antes, y desde la Ley Orgánica 2/1985, en 5 millones de pesetas.

penal³ y a los de tipicidad y taxatividad, porque ¿cómo puede pretenderse que el contribuyente reconozca la sustancia punible de la evasión fiscal, si ni tan siquiera el legislador logra reconocerlo claramente como tal?⁴

En un principio, se pensó que con el mismo se estaba aludiendo a algún tipo de engaño de alcance suficiente como para ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. De acuerdo con GRACIA MARTÍN, para quienes militan en esta doctrina “el núcleo de la acción típica de defraudación tributaria estaría definido por el engaño, que habrá de ser, además cualificado, en el sentido de que el autor debe poner en marcha una serie de comportamientos capaces de representar “una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria”⁵. La ausencia de engaño debía implicar que la conducta no llegara a estimarse típica⁶ aunque el importe de la cuantía impagada fuera elevado⁷. Conforme a la SAP Valencia nº 113/1999 (sección 4ª), de 29 de marzo (ponente: Ilmo. Sr. D. José María Tomás Tío), “*en cuanto a la conducta esencial, no debe olvidarse que el art. 305*

³ Vid. por todos GRACIA MARTÍN, Luis: “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, Civitas. REDF nº 58. 1988. Pag. 267 y ss.

El TC ha establecido que el art. 25.1 CE cuando consagra el principio de legalidad penal lo hace mediante la asunción de una doble garantía: “*por una parte, de carácter formal, vinculada a la necesidad de una ley como presupuesto de la actuación punitiva del Estado en los bienes jurídicos de los ciudadanos, que exige el rango necesario para las normas tipificadoras de las conductas punibles y de previsión de las correspondientes sanciones, que en el ámbito penal estricto ... debe entenderse como de reserva absoluta de ley, e, incluso, respecto de las penas privativas de libertad, de ley orgánica; por otra, referida a la seguridad a la prohibición que comporta la necesidad de la predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción que incorpora. En definitiva ... el principio de legalidad penal implica, al menos, la existencia de una ley (“lex scripta”), que la ley sea anterior (“lex previa”) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (“lex certa”)*” (Sentencia de 5 de julio de 1990). En el mismo sentido la STC 218/2005, de 12 de septiembre en la que el Tribunal se extiende sobre el principio de taxatividad.

⁴ El interrogante proviene de la aportación de Jochen WEIDEN, representante de la Administración Tributaria alemana, al libro “Aspectos fundamentales de la problemática actual del Derecho Tributario”, Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios-Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1993. Pag. 439. Asimismo, efectúa la siguiente reflexión: “Es obvio que la simple falta de pago de los impuestos y la no entrega de las declaraciones juradas, no constituyen un acto criminal. Lo que no constituye un acto criminal entre personas privadas, difícilmente podrá considerarse punible sólo porque la imposición pertenece al derecho público. La actuación en contra de regulaciones en este caso vendría siendo una contravención administrativa. El caso es totalmente diferente para la evasión de impuestos. En este caso se incurre en daño hacia la comunidad con intención fraudulenta. Allí es evidente el paralelo con el hecho penal general del fraude. Se trata de una ilicitud criminal. Sería más que un simple defecto estético, reglamentar las meras contravenciones administrativas en un mismo capítulo con los ilícitos criminales. El legislador deberá hacer lo posible para separar clara e inequívocamente al delito ilícito criminal de las simples contravenciones administrativas”.

⁵ Op. Cit. Pag. 274.

⁶ Estamos siguiendo a SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, en “El elemento “fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en “¿Libertad económica o fraudes punibles?”, obra colectiva dirigida por el profesor Jesús María SILVA SÁNCHEZ y editado por Marcial Pons en 2003 (pag. 111 y ss.). El autor es muy elocuente cuando asevera: “sigue pendiente de identificación ese elemento defraudatorio del que tanto se hace depender” (pag. 113). También se hace eco de esta discusión Jesús SANTOS ALONSO en “El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil”, en la obra colectiva “El delito fiscal. Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal”. Gaceta Fiscal. 2000. Pag. 67 y ss.

⁷ Permanece abierto en sede penal el debate acerca de si la cuantía defraudada es una condición objetiva del tipo o una condición efectiva de punibilidad. Vid. un resumen de esta controversia en “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, Abogacía General del Estado. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Ministerio de Justicia. Madrid. 2004. Pag. 71 a 82. Aunque discrepemos abiertamente de muchos de los puntos de vista y opiniones vertidos en esta obra, dirigida por Arturo GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, no por ello hay que dejar de reconocer que constituye un trabajo de manejo inexcusable para cualquiera que desee aproximarse a la materia con ánimo de complitud y exhaustividad.

(...) contiene, como verbo sustentador de la conducta defraudatoria, el de “eludir”. Eludir reitera la idea de necesidad de la concurrencia de las características propias del engaño, pues su significación ordinaria, según el diccionario de la Real Academia, se equipara a “huir la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio, hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio”. La consecuencia es que si la propia conducta del contribuyente pone de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo será atípica” (FJ 3º).

La presencia de una determinada *mise en scène* o puesta en escena⁸, en consecuencia, permitiría ahuyentar cualquier tentación de resucitar la prisión por deudas, por más cuantiosas que estas fueran y aunque el acreedor fuera un ente público. En palabras de GRACIA MARTÍN, “el impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor conoce su existencia afecta negativamente, desde luego, a las previsiones de recaudación tributaria, pero esta lesión del bien jurídico no está comprendida en el resultado típico de elusión, pues en tal caso el objeto material del delito – la existencia subjetiva de la pretensión tributaria – no ha sufrido lesión alguna en el sentido anteriormente expuesto. En estos casos el deudor no podía eludir el pago de la deuda aun cuando quisiera. La Administración tributaria, como ha puesto de relieve PEREZ ROYO⁹, es un acreedor prepotente, pues goza del privilegio de autoejecución de sus propios créditos. Cuando la Administración tributaria conoce la existencia de su pretensión tributaria puede realizarla en la vía de apremio. Esto pone de relieve que la lesión del bien jurídico en tales casos no alcanza una gravedad que impida, como se ve, su reposición o restitución por un procedimiento adecuado, eficaz y proporcionado dispuesto por el ordenamiento jurídico – la vía de apremio – menos grave que la pena (principio de intervención mínima y carácter fragmentario del Derecho penal)”¹⁰.

Sin embargo, con los años, y probablemente como reacción ante el incremento de fraudes fiscales sustentados en la simple ausencia de declaración tributaria, ha ido ganando terreno en la jurisprudencia la tesis de que es innecesario artificio o engaño alguno para cumplimentar el tipo del art. 305 CP. Basta, entonces, con que el obligado tributario prescinda de cumplir con el deber de declarar, de retener, de ingresar las retenciones o pagos a cuenta, etc., para poder estimar la concurrencia de un delito fiscal. Por supuesto, siempre que se den los restantes elementos del tipo (cuantía de la defraudación, dolo, etc.). “La infracción de deberes formales es la portadora por sí misma del desvalor típico de la acción, sin que sea precisa ninguna comprobación adicional. Pero, de este modo, se abandona la tesis de la *mise en scène*”¹¹.

La defraudación aparece, entonces, como la mera omisión de ingreso, tanto si media engaño como si no, y surge a consecuencia del incumplimiento de algún deber tributario.

⁸ El debate en torno a la necesidad del ardid y la entidad que cabe exigir en éste para causar daño se encuentra presente también en otros ordenamientos. Vid. en la doctrina argentina el trabajo de Julio VIRGOLINI y Mariano SILVESTRONI “Delito e infracción tributaria”, en el libro colectivo “Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas”, Rubinzal-Culzoni Editores. Buenos Aires. 2005.

⁹ La alusión hace referencia al trabajo clásico de este autor, “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1986.

¹⁰ GRACIA MARTÍN, Op. Cit. Pags. 280-281.

¹¹ Ibidem. Pag. 277.

2. Del delito de resultado al delito de peligro causado por la infracción de un deber.

La doctrina penal estima que esta mutación en la contemplación del tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública a lo que de verdad conduce es a configurar este delito como un delito de peligro y no como un delito de resultado¹², como inicialmente se pensaba¹³.

Esta corriente toma fuerza cuando, se considera, además, que el bien jurídico protegido no es en sí el importe de las cuotas tributarias impagadas, esto es, los derechos económicos de la Hacienda Pública, sino algo más, algo distinto, más etéreo y, en la medida en que es más abstracto y conceptual, más discutible y sensible a maniobras demagógicas y manipuladoras. Así, se tiende a pensar que el bien jurídico a proteger con el art. 305 CP es el cumplimiento del deber de contribuir tal y como viene recogido en el art. 31 de la Constitución. De todo ello deriva lo que SILVA SÁNCHEZ ha calificado como una “hiperprotección del patrimonio público, que se pretende fundamentar en el carácter funcional-institucional de éste (su orientación al cumplimiento de fines económicos y sociales esenciales)”¹⁴.

Valga como muestra de esta tendencia la STS nº 44/2003, de 3 de abril (rec. nº 3068/2001; ponente: Excmo. Sr. D. Cándido Conde-Pumpido Tourón) en la que se afirma que *“el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la “elusión de tributos” que es esencialmente un comportamiento omisivo”. Y este comportamiento se realiza cuando se omiten u ocultan deliberadamente en la declaración datos relevantes, determinando con ello una cuota inferior en más de quince millones anuales a la que procedería con los datos correctos”* (FJ 17º)¹⁵.

¹² Vid. Pag. “Manual de delitos contra la Hacienda Pública”. Op. Cit. Pag. 76.

¹³ Según matiza Jesús SILVA SÁNCHEZ, “el delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa). Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda pública constituya en sí misma el tipo. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones” (“El nuevo escenario del delito fiscal en España”. Atelier: Barcelona. 2005. Pag. 71).

¹⁴ En “Simulación y deberes de veracidad. Derecho Civil y Derecho Penal: dos estudios de dogmática jurídica”, escrito con Pablo SALVADOR CODERCH (Cuadernos Civitas. Civitas. Madrid. 1999. Pag. 139).

¹⁵ Partiendo de la base de que se trata de un delito de infracción de deber, Enrique BACIGALUPO asevera: “en el caso del delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la “defraudación”, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público” (art. 31.3 CE), en particular con los tributos” (“Curso de Derecho Penal Económico”, Marcial Pons. Madrid. 1998. Pag. 216).

Semejante planteamiento corre el riesgo de caer en una mitificación de los deberes tributarios, glorificación que no podemos compartir. No se puede aceptar que el delito fiscal se cometa, sin más, por el simple incumplimiento de un deber tributario, evidentemente de contenido sustantivo y no meramente formal¹⁶. Aun así, en la Sentencia del Caso KUJAL se dispone que *"la jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal"*¹⁷.

El error reside en acercarse a la infracción del deber constitucionalmente establecido de contribuir a las cargas públicas (art. 31) olvidando que ese deber de contribuir que impone la Constitución tiene, obviamente, un contenido sustantivo, que es el que viene dado por la obligación de pago de la obligación tributaria principal, y que dicho deber debe cumplirse en el marco del ordenamiento tributario sobre cuya complejidad es innecesario insistir. La deuda resultante de una obligación tributaria es lo que cuenta, por más que pueda verse acompañada de otras obligaciones accesorias o formales, que siempre tendrán una relevancia secundaria. La LGT no deja dudas al respecto: la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 y arts. 56 y 58); puede verse acompañada de obligaciones tributarias accesorias, de naturaleza pecuniaria (art. 25), como son los intereses (art. 26) o recargos (arts. 27 y 28), o por obligaciones tributarias formales (art. 29). Estas últimas por sí solas jamás determinan la obligación de pago de una deuda. Lo que procede es determinar quién está obligado a pagar un tributo conforme a la ley y en qué suma consiste éste siempre de acuerdo con unas coordenadas jurídicas, nada simples, materiales y formales, que suministran las normas tributarias. Este es el contenido material y verdadero del art. 31 y su mera alegación, sin descender a la concreción que procede en cada caso concreto, no puede aceptarse para justificar la imposición de penas privativas de libertad¹⁸.

¹⁶ Existen múltiples deberes tributarios formales, la mayoría de ellos sin contenido sustancial. A nadie se le ocurriría sostener la comisión de un delito fiscal por el mero hecho de soslayar la presentación de una declaración censal, aunque sólo fuera porque sería imposible vincular a esta conducta el dejar de ingresar una deuda tributaria.

¹⁷ STS nº 13/2006, de 20 de enero (ponente: Excmo. Sr. D. Enrique Bacigalupo Zapater).

¹⁸ "La reacción penal es la última ratio del ordenamiento jurídico, y frente a ella deben tener prevalencia las normas de contenido reparador o las destinadas a brindar una adecuada solución del conflicto, especialmente cuando éstas pertenecen a un sistema normativo destinado a regular de manera autosuficiente toda la materia tributaria y que cuenta con una plena independencia dogmática. Ello impone llevar a cabo siempre una interpretación reductora de los tipos penales contenidos en las leyes penales especiales, priorizando la aplicación del derecho que permite otorgar un abordaje racional del caso, en lugar del que sólo reparte dolor" (VIRGOLINI y SILVESTRONI, Op. Cit. Pág. 131).

3. La comisión del delito fiscal en el marco del sistema de autoliquidación de los tributos.

3.1. Autoliquidación y comprobación administrativa.

Adquiere una relevancia especial en la correcta valoración de las conductas infractoras de los deberes tributarios el conocimiento y valoración del sistema de aplicación de los tributos. En muchas ocasiones, cuando el contribuyente no declara o lo hace de un modo incorrecto no está dejando de declarar un dato o una información clara, indubitada y fácil de precisar de la que no puede prescindir la Hacienda Pública¹⁹ y cuya ausencia no puede suplirse de modo alguno.

Aquí es donde radica el gran problema práctico y también teórico de esta materia. La defectuosa o insuficiente comprensión acerca de en qué consiste el sistema de autoliquidación y en qué contexto tiene lugar una conducta infractora, para, seguidamente, formular el juicio de valor que preexiste a toda imputación de un delito contra la Hacienda Pública.

El correcto funcionamiento del sistema de autoliquidación requiere de una ulterior comprobación administrativa de las autoliquidaciones cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes²⁰. Esta dualidad, autoliquidación-comprobación se encuentra en la esencia del sistema, lo cual no significa que siempre se produzca, ni mucho menos. Es cierto que para poder llegar a las liquidaciones definitivas se hace preciso pasar antes por dicha comprobación. Eso es lo que manda el art. 101.3 LGT, pero la realidad es otra: la mayoría de autoliquidaciones no alcanzarán la calidad de definitivas en los términos previstos en dicho precepto y devendrán en irrevisables por puro efecto del transcurso del plazo de prescripción tributaria sin haber sido comprobadas por la Administración Tributaria. En consecuencia, no es coherente que se alegue por parte de esta última, en tanto que sujeto pasivo del delito fiscal, como tantas veces se hace en los informes que se envían a los jueces penales, que sin la acción investigadora de la inspección no hubiera sido posible detectar la infracción. Semejante alegato no deja de ser una obviedad: la comprobación o investigación administrativa es inescindible del mismo sistema autoliquidatorio; no lo provoca la acción del delincuente sino que es una exigencia misma del sistema y esa misma actuación de comprobación o investigación se lleva a cabo en todos los casos en los que la Administración Tributaria actúa ante impuestos autoliquidados aunque, como es lógico, en la inmensa mayoría de los casos no se descubran delitos fiscales. En suma, la actuación administrativa de comprobación, genéricamente considerada, no viene provocada por una ocultación sino por la necesidad que tiene la Administración de salir de su ignorancia y verificar, aun selectivamente, el correcto funcionamiento del sistema. La necesidad de inves-

¹⁹ « Parece que en un sistema configurado sobre la base de deberes de aportar información, y sobre la veracidad de ésta, defraudación será dejar de aportarla o hacerlo de forma divergente a la realidad'' (SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pag. 114).

²⁰ En suma, parece que se trata de hacer salir a la Administración de un cierto estado de ignorancia relativa que va implícita en el propio sistema de autoliquidación de los tributos (Cfr. SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pags. 114 y 117).

tigar es la misma en todos los casos, lo que varía es el resultado al que aquella investigación lleva. Lo relevante no es, por tanto, haber desarrollado una actividad de comprobación o investigación acerca de lo autoliquidado. Lo que cuenta es que en el curso de la labor de investigación se detecte un particular ánimo de ocultar hechos o datos, desdibujarlos, camuflarlos o esconderlos, porque en tales casos se pone de relieve que no hubo una actuación mínimamente honesta por parte del contribuyente y que el resultado defraudatorio al que se ha llegado es la consecuencia de un plan delictivo previo.

Puede parecer que el deber del contribuyente consiste en sacar a la Administración Tributaria de su ignorancia²¹. De este modo se dotaría de contenido al término defraudar tomando uno de los significados que le adjudica la RALE: “frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo”²². Sin embargo, hay que rechazar este planteamiento. Como acabamos de exponer, el sistema de autoliquidación tributaria se basa en encomendar al contribuyente la labor de liquidar, primero, y en dejar para la Administración la labor de corrección y vigilancia, después. Por consiguiente, está en la esencia del sistema que los órganos administrativos competentes vigilen, controlen e investiguen, sin duda de un modo mucho más riguroso que en un sistema tradicional de declaración del contribuyente y liquidación administrativa. El contribuyente tiene el deber de sacar a la Administración de su ignorancia pero el deber de ella es comprobar que lo que le dicen es la verdad. El deber de la Administración no se activa a causa del incumplimiento del deber que pende sobre el obligado tributario sino porque a la Administración, concretamente a determinados órganos, les incumbe estar en situación de permanente alerta y su labor es investigar y comprobar que lo declarado es correcto. Alegar que sólo la acción de la Administración ha permitido poner al descubierto tal o cual fraude, como antes señalábamos, es un argumento hueco porque la acción administrativa siempre es esperable y sólo en un pequeño porcentaje de supuestos, que no tienen por qué coincidir con los más complicados de desentrañar, se llega a valorar la existencia de un delito fiscal.

En la doctrina argentina se ha escrito en relación con esta problemática que “las funciones asignadas por la ley tributaria a los particulares constituyen imposiciones extrañas a la actividad lícita desarrollada por ellos, y se concretan en una cantidad indeterminada de complejos deberes formales que representan un costo económico relevante, determinan la necesidad de dispensar un esfuerzo y una atención personal que no guardan relación con la atención requerida para vigilar o dirigir la marcha de los negocios, están carentes de toda retribución y se encuentran onerosamente sometidos a la amenaza de sanciones de inusual gravedad. Todo ello constituye una carga resultante de la delegación forzada que la administración pública hace en los particulares de funciones que le son propias, porque

²¹ SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pag. 121 y 123. En la misma línea, señala GRACIA MARTÍN que “únicamente el desconocimiento total o parcial de la existencia objetiva de la concreta obligación tributaria por el acreedor es lo que hace posible al deudor eludir su pago” (Op. Cit. Pag. 280).

²² Las otras acepciones del Diccionario de la Real Academia de la Lengua son estas: “privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”; “eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones”.

corresponden a los objetivos y las finalidades del Derecho Público en materia de recursos del Estado”. Y se llega a la consecuencia de que “ello impone la necesidad de una interpretación constitucionalmente restrictiva de las sanciones penales impuestas a los particulares por el incumplimiento de deberes administrativos que atienden, no a las necesidades propias de sus obligados, sino a la consecución de las finalidades propias del Estado”²³.

El delito fiscal no nace, sin más, de la falta de veracidad de una declaración. Se precisa algo más que permita identificar en la conducta del obligado un cierto grado de engaño, algún tipo de simulación o la previsión de una estratagema dirigida a ocultar ilícitamente los hechos con trascendencia tributaria y a entorpecer su detección.

En consecuencia, no se puede admitir en un sistema de autoliquidación generalizada a cargo del contribuyente la exaltación sin matices de los deberes tributarios entre los que cabe incluir el de cumplimentar correctamente los impresos autoliquidatorios porque eso equivale a consagrar en abstracto el deber de presentar una declaración correcta sin mayores matices. Sí sería comprensible conceder tal relevancia al deber de declarar si el régimen de gestión tributaria normal fuera el tradicional consistente en la declaración por parte del administrado y la liquidación administrativa ulterior²⁴. En tal caso, la acción de facilitar una información por parte del administrado a través de la declaración tributaria, o su omisión, constituiría una conducta derechamente dirigida a impedir que la Administración tuviera en su poder los datos precisos para proceder a la correcta liquidación del tributo hallando el importe de la cuota a pagar tras calificar jurídicamente los hechos y datos expuestos por el obligado tributario. En este contexto sí es exigible circunscribir la acción de defraudar al suministro de información incorrecta o a su omisión.

Las cosas no son ni tan sencillas ni tan claras en el seno de un sistema de autoliquidación. Este sistema de gestión tributaria se basa en dejar al contribuyente la totalidad de la labor de gestión reteniendo la Administración las funciones de control y corrección. No obstante, cuando la LGT regula la autoliquidación, implícitamente, reconoce que se va a producir posteriormente la intervención administrativa. Así, el art. 120.1 LGT define las autoliquidaciones como “*declaraciones*²⁵ en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los

²³ VIRGOLINI y SILVESTRONI, Op. Cit. Pags. 138 y 139. “Si la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no es objeto de discusión como fuente de un deber genérico de tributar; sí merece algunos reparos la tendencia casi indiscriminada de la legislación actual y de ciertas líneas jurisprudenciales que admiten que casi todos los deberes impuestos a los contribuyentes sean coercitivamente impuestos bajo amenaza de sanción penal. Esta tendencia olvida que los deberes impuestos a los contribuyentes por las leyes tributarias en sentido general constituyen y traducen el desplazamiento de las cargas, las funciones y las finalidades del Estado en cabeza de particulares que no las han pedido ni reclamado y a los que, sencillamente, les han sido autoritativamente asignadas por el sólo hecho de desenvolver una actividad lícita de contenido económico, necesaria para su subsistencia y para el crecimiento general de la economía. Este desplazamiento es altamente oneroso en tiempo, esfuerzos, dinero y, sustancialmente, por la amenaza de sanciones que son más propias de las que rodean la actuación de los agentes públicos que de las personas privadas”.

²⁴ Nos remitimos a la distinción trazada en cualquiera de las ediciones del “Curso de Derecho Financiero Español”, del profesor FERREIRO LAPATZA para una clara exposición sobre la diferencia entre el sistema tradicional de declaración y liquidación administrativa y el hoy predominante de autoliquidación tributaria.

²⁵ “Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos” (art. 119.1 LGT).

datos necesarios para la liquidación del tributo²⁶ y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar o ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar". Mientras que en su segundo párrafo, el art. 101 ya advierte de que *"la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento"*, previsión que conviene tener presente si se invoca la decidida capacidad de engaño que se acostumbra a atribuir a los sujetos pasivos de los tributos cuando presentan declaraciones o autoliquidaciones incorrectas.

En cualquier caso, nunca se insistirá bastante en que, desde un punto de vista sustancial, el núcleo del sistema de autoliquidación tributaria reside en la labor de calificación jurídica que corresponde realizar al sujeto pasivo en el seno de un ordenamiento altamente complejo, cambiante e inseguro como es el Derecho Tributario. Hay que desechar la idea de que autoliquidar un tributo es algo así como la simple, mecánica u formularia cumplimentación de un modelo aportando una información predeterminada y que no es susceptible de someterse a debate. Cuando un contribuyente rellena las casillas de un modelo tributario, más allá del hecho material de su cumplimentación, es porque ha realizado previamente una calificación²⁷, una determinación previa de la exacta naturaleza jurídica de los hechos, contratos o negocios jurídicos realizados cuyo resultado económico debe reflejar en dicho modelo para que se produzcan las consecuencias fiscales que en Derecho procedan.

Tanto en el ámbito del IVA como en el de los impuestos directos de una calificación incorrecta puede depender la comisión o no de un delito fiscal. Imaginemos, por ejemplo, que de acuerdo con la Ley 40/1998 del IRPF vigente hasta 2007, un contribuyente yerra al calificar un rendimiento como ganancia patrimonial y dicha ganancia, en función de diversos factores que ahora no vienen el caso, hubiera quedado libre de tributación. Ese contribuyente puede haber cometido un delito fiscal en función de la valoración que se haga de su actuación al autoliquidar incorrectamente. El mismo delito que se atribuye a quien, por ejemplo, omite total y absolutamente la declaración de todos sus ingresos en su impuesto sobre la renta.

En resumidas cuentas, cuando el contribuyente traslada la conclusión a la que ha llegado en su labor de calificación jurídica a la Administración Tributaria, que es quien pone en circulación los correspondientes modelos tributarios que debe rellenar al autoliquidar, tampoco la configuración de dichos modelos le permiten expresarse en las oportunas consideraciones ten-

²⁶ El art. 101.1 LGT dispone que la liquidación tributaria es *"el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria"*. En su segundo párrafo, el precepto ya advierte de que *"la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento"*, circunstancia que conviene tener presente si se invoca la capacidad de engaño que se acostumbra a atribuir a los sujetos pasivos de los tributos cuando presentan declaraciones o autoliquidaciones incorrectas.

²⁷ El art. 13 LGT se refiere a la calificación pero desde el punto de vista de la que corresponde realizar a la Administración Tributaria en su función revisora y de comprobación: *"las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"*.

dentes a justificar la calificación por él efectuada. Por lo general, sólo puede rellenar una determinada casilla con un dato, con una cifra, que aislada de todo contexto y aclaración es susceptible, muy posiblemente, de suscitar en el ente público acreedor la creencia de que tras el dato, cuando éste se estima incorrecto, subyace la intención de defraudar²⁸.

3.2. La ignorancia relativa de la Hacienda Pública: el caso del Modelo 347.

Merece la pena, llegados a este punto, detenerse un momento en tratar la relevancia que en relación con el descubrimiento de los delitos contra la Hacienda Pública cabe atribuir al hecho de que el defraudador haya cumplimentado de un modo correcto el Modelo 347, la declaración anual de operaciones con terceros. No es que la correcta presentación de este modelo suponga un retorno al sistema de declaración por parte del administrado y liquidación por parte de la Administración. Sin embargo, no se puede negar que el suministro periódico y reglado de un amplio caudal informativo por parte del administrado a la Administración Tributaria, que es lo que supone el Modelo 347 según vamos a ver seguidamente, alguna trascendencia ha de tener en orden a una correcta apreciación del dolo que se precisa para cometer un delito fiscal. En suma, si la ofensa reside en faltar al deber de veracidad en el sentido de no comunicar determinados datos trascendentales a la Administración Tributaria hay que preguntarse qué relevancia se ha de conceder a que dichos datos u otros de similar trascendencia tributaria lleguen a su destino por un cauce distinto de la autoliquidación.

La actual regulación de la declaración anual de operaciones con terceras personas corresponde al Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre. En los primeros párrafos de su Exposición de Motivos ya se reconoce abiertamente que “la obligación de suministrar información con carácter periódico a la Administración tributaria que incumbe a los empresarios o profesionales, contenida con carácter general en el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, fue concebida, fundamentalmente como un instrumento necesario para la realización de una gestión tributaria eficaz, con una incidencia especial en las actuaciones de comprobación e investigación que realiza la inspección de los tributos”. Se añade, además, que “respondió a la necesidad de afrontar una correcta gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido en los primeros momentos de su implantación, sin que ello supusiera un menoscabo de la concepción de la declaración anual que regula el Real Decreto como un instrumento de cierre en cuanto a proporcionar información a la Administración Tributaria para la gestión del sistema tributario en general”. Por consiguiente, la propia Administración está admitiendo que, si bien la información que se obtiene mediante el Modelo 347 es útil para la gestión de los tri-

²⁸ “El alcance de la información que brinda el contribuyente al declarar sus impuestos, se circunscribe a determinados datos numéricos asentados en casilleros y columnas prefijadas en un formulario que no permiten una explicación circunstanciada y detallada por parte de su presentante. Al respecto, la Sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico ha dicho que aun cuando la declaración jurada del imputado exponiendo como exenta una ganancia sea incorrecta, no puede ser considerada engañosa. Con ella queda de manifiesto el hecho generador de la tributación, y la circunstancia de que el contribuyente no goce de la invocada prerrogativa de eximirse del pago, no es óbice para que el organismo de recaudación haga valer sus derechos. Tampoco puede entenderse que fuera obstáculo para el ejercicio de esos derechos lo escueto de la manifestación que se limita a indicar la cifra del incremento sin otras aclaraciones. Esa manifestación es lo único que requiere el formulario preparado por el mismo organismo de recaudación” (Nicolás RAMAYÓN: “Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios”, en “Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”, Op. Cit. Pag. 318).

butos en general, de un modo muy particular beneficia la del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁹. Es obvio: es una obligación de información que recae sobre quienes desarrollan actividades empresariales o profesionales (art. 1), de modo que, si en el ámbito de los impuestos directos atañe a los declarantes de rentas provenientes de actividades económicas en IRPF e IS, esos mismos declarantes lo serán siempre del IVA. Y una simple lectura del reglamento regulador de la declaración de operaciones con terceros permite apreciar que se ha redactado desde el punto de vista del IVA: por ello, por ejemplo, se incide en la necesidad de declarar tanto las operaciones sujetas y no exentas al impuesto como las no sujetas o exentas (art. 3). No queremos extendernos más en el examen de esta norma pero sí ha de quedar claro que, dentro de los límites cuantitativos en los que se fija la obligación de declarar – 500.000 ptas. por operación –, el Modelo 347 arroja una auténtica radiografía de las relaciones económicas de cierto volumen que mantiene el sujeto obligado a cumplimentarlo con sus clientes y con sus proveedores. No es de recibo, por tanto, negar la evidente trascendencia que tiene para la Administración Tributaria hacerse con un Modelo 347 debidamente cumplimentado porque le sirve para contrastarlo, mediante su poderoso aparato informático, con los datos que autoliquidan los obligados tributarios. El sistema de gestión por autoliquidación, de esta manera, es objeto de verificación mediante la presentación de lo que constituyen completísimas declaraciones aunque de ellas no derive directamente una liquidación tributaria. Y cualquier incongruencia hace saltar las alarmas.

Pues bien, nos hemos detenido en el Modelo 347 y hemos querido subrayar su finalidad y trascendencia, por boca de la propia Administración Tributaria porque no es tan infrecuente que el delincuente fiscal, aquel sujeto que presenta mal o no presenta sus autoliquidaciones tributarias, sin embargo, sí presenta correctamente rellenado el Modelo 347. Esta contradicción, pensamos, tiene que tener alguna trascendencia a la hora de valorar tanto el elemento subjetivo del tipo, el ánimo de defraudar, como la eficacia y desvalor de la conducta punible, y, sin embargo, lo cierto es que los tribunales penales se muestran remisos a concedérsela³⁰.

²⁹ Más adelante se agrega como una de las razones fundamentales que justifican el afán integrador del RD 2027/1995 respecto de otras normas preexistentes pero dispersas consiste en la "aproximación de los criterios de información que contiene la declaración anual de operaciones con terceras personas a los principios impositivos que emanan de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, como presupuesto necesario para mejorar el control en la gestión de dicho impuesto, sin perjuicio de que la información suministrada sea de general aprovechamiento para la gestión del sistema tributario en su conjunto".

³⁰ El debate sobre este orden de cuestiones existe también en el seno de la doctrina argentina. En relación con el plus en la conducta de un sujeto que debe ser apreciado para poder afirmar su carácter delictivo, se ha escrito que, en cada caso concreto, deberán valorarse "las posibilidades ex ante que tienen los funcionarios de detectar la irregularidad y en especial, teniendo en consideración el deber de información y lealtad tributaria que se desprende del principio de confianza en que se basa el sistema autodeclarativo de tributos" (fallo "Eurnekian" de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico). Ahora bien, frente a posicionamientos proclives a estimar que la mera omisión de llevar asientos en los libros de comercio no equivale al ardid o engaño delictivo (CNPEcon. Sala A, 18-12-95, "Schvartzman, Hugo Jacobo; Schvartzman, Héctor Darío s/Régimen Penal Tributario", reg. 715/1995, incidente de apelación contra el auto de procesamiento) o que la sola omisión de presentación de la declaración jurada que exige la ley tributaria no alcanza a configurar el delito de evasión tributaria (CPEcon. Sala A, 27-12-2002, "Argentini SA/s Régimen Penal Tributario, incidente de apelación contra la resolución de rechazar el requerimiento fiscal"), existen otras resoluciones de sentido adverso (CPNEcon. Sala B, 6-7-2004, "D.G.I. s/ Solicitud orden de allanamiento", reg. 522/04; Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 2, 27-4-2004, causa 1432/03 (22)). (RAMAYÓN, Op. Cit. Pags. 286-289).

Veamos, a título ilustrativo, algunas sentencias.

En la SAP Zaragoza nº 215/1999, de 6 de mayo (sección 3ª; rec. nº 86/1999; ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Cucala Campillo), el Modelo 347 y la contabilidad de la empresa, incluso el libro de registro de IVA repercutido, reflejan fielmente el IVA devengado a raíz de la venta de unas naves industriales. En cambio, ese IVA no se declara en la autoliquidación trimestral ni en ninguna otra del ejercicio en cuestión. El tribunal examina la presencia del “*animo defraudationis*” sin desconocer esta circunstancia pero, a su juicio, otros hechos inducen a pensar que la ausencia de tal declaración fue querida. Ciertamente, es difícil de admitir un olvido cuando, como destaca la sentencia, en la contabilidad mercantil se anotó el IVA repercutido, o cuando la empresa contaba con todo un departamento de contabilidad y utilizaba programas informáticos para la llevanza contable. Por ello, estima “*no fue solo un hecho aislado el que motivó la conclusión del dolo en la comisión del hecho delictivo sino la apreciación de todos ellos. Toda ella se considera bastante para destruir el principio “in dubio pro reo”*” (FJ 4º)³¹. Hasta aquí todo es correcto. Pero, cuando vuelve a referirse al 347 cae en un simplismo inaceptable: “*la inclusión de la operación en los libros del IVA de la empresa y su declaración en el impuesto de sociedades y en el modelo 347 no supone una integración de lo no declarado en cuanto al IVA puesto que la única misión de este último impreso es la de facilitar datos a la administración tributaria al efecto de que la Inspección pueda realizar mejor su función*” (FJ 5º).

Menos asumible es todavía la postura de la SAP Ciudad Real nº 27/2006 (sección 2ª), de 16 de marzo (rec. nº 43/2006; ponente: Ilmo. Sr. D. Fulgencio Velásquez de Castro Puerta), se valora que el hecho de que el recurrente “*presentase la declaración anual de operaciones con terceras personas, lo que constituye el modelo 347, no significa ni aporta ningún dato indiciario acerca de la ausencia del referido elemento – se refiere el ánimo defraudatorio – . Una cosa es que se presente el referido modelo informativo y ello permita al confrontarse la información constatar la existencia de defraudación y otra bien distinta, al no estar en relación con tributos concretos y específicos, es que ello tenga trascendencia a los fines interesados*” (FJ 3º). La contradicción en la que incurre esta sentencia – negar relevancia en orden a la averiguación del ánimo defraudador al hecho de que se ponga en conocimiento de la Administración acreedora información indicativa de la existencia de la deuda - provoca un estupor únicamente superado por la siguiente afirmación, que extraemos de la SAP Zaragoza nº 384/2005 (sección 3ª), de 16 de septiembre (rec. nº 35/2005; ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Ángel López de Hierro): “*de la testifical practicada en el acto del juicio oral consistente en la declaración de dos inspectores de hacienda se desprende claramente que la presentación del modelo 347 no excluye en absoluto la de las liquidaciones trimestrales del IVA ya que, si éstas no se presentan, no se puede liquidar el impuesto correspondiente al IVA*” (FJ 2º).

³¹ “Dado que, en general, el formulario que presenta el sujeto ante la entidad fiscal carece de detalles y explicaciones, y en razón de que los procesos psicológicos sólo pueden probarse indirectamente, el juez deberá acudir a distintos indicios tendentes a demostrar la hipótesis de la acusación (vgr. que el contribuyente habiendo conocido sus deberes tributarios voluntariamente engaño a la administración) o la de descargo (vgr. que debido a un yerro omitió declarar una suma dineraria)” (Ibidem. Pag. 290).

Leyendo estas sentencias se acrecienta la sensación de que nuestros tribunales penales no conocen realmente el funcionamiento del sistema de autoliquidación tributaria ni las normas tributarias (vgr. la muy expresiva Exposición de Motivos del RD 2027/1995) ni tampoco la función de control que incumbe a la Administración Tributaria y la comodidad que supone para ella empezar una comprobación contando con la información contenida en el Modelo 347. Sólo así se explica, como se hace en la SAP León nº 18/2005, de 10 de marzo (sección 2ª; ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Muñoz Díez) que tras reconocerse su naturaleza de obligación formal, no se extraiga las consecuencias lógicas de que el ordenamiento tributario obligue a su presentación en el mes de marzo cuando el plazo de la declaración anual de IVA no puede rebasar el 30 de enero: precisamente la comprobación, mediante el cruzado de datos, de la veracidad de la primera se hace descansar en la segunda. De ahí, como en alguna ocasión se ha reconocido, cuando se ha presentado la declaración del modelo 347 la detección del fraude se puede efectuar sin necesidad de inspección (SAP Madrid nº 568/2003, de 19 de diciembre – sección 2ª; rec. nº 63/2003; ponente: Ilma. Sra. Dña. Mª del Carmen Compared Plo. FJ 1º).

Que la declaración de operaciones con terceras personas no equivale a las autoliquidaciones es obvio y nadie pretende negarlo. Pero tampoco es cuestionable que evidencia un mayor grado de peligrosidad – y ya sabemos que algunos estiman que estamos en un delito de peligro y no de resultado – quien, de forma cuidadosa, no deja pistas de su defraudación y procura evitar discordancias entre los modelos 300 y 349, por un lado, y el 347 por otro, que quien poniendo en poder de la Administración datos suficientes para poder liquidar la deuda está favoreciendo la eficaz neutralización del fraude presuntamente cometido, aunque, eso sí, se precise una mínima labor de comprobación e investigación por parte de los órganos especializados.

Ese es, en definitiva, el razonamiento que hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. nº 8234/2000; ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Bautista Quintas Rodríguez) cuando decide eliminar la sanción impuesta por la Administración por infracción tributaria grave al valorar del siguiente modo la presentación del Modelo 347 por parte del sujeto infractor:

“Por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible, pues no en vano los datos respecto de los que se le ha comunicado la existencia de discrepancias en cuanto a los rendimientos del capital inmobiliario constaban en las declaraciones trimestrales del IVA del contribuyente, así como en la declaración anual de operaciones con terceras personas perfectamente desglosados, no podía haber existido por parte de dicho recurrente una conducta de ocultación “cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos”, y siendo ello así tampoco podía existir la infracción tributaria grave por la que fue sancionado” (FJ 2º)

Sin embargo, muy lamentablemente, la posición predominante en la jurisdicción penal sigue siendo la que refleja la SAP Zaragoza nº 143/2005 (sección 3ª), de 28 de marzo (rec. nº 108/2004; ponente: Ilmo. Sr. D. Roberto García Martínez), por completo ajena a la solidez

y consistencia que debe revestir cualquier intento de engaño a la Hacienda Pública para poder revestir caracteres de delito. La Audiencia estima el recurso de apelación presentado por el Abogado del Estado y condena al acusado al estimar que la falsedad de los datos consignados en los modelos 300 correspondientes a las declaraciones trimestrales no se encuentra mitigada por el hecho de que el modelo 347 sí se ajustase a la realidad así como otras declaraciones tributarias:

“las otras vías de conocimiento que pudiera tener a su alcance la Administración tributaria en razón de la gestión de otros impuestos, como el directo que grava la renta de las sociedades, no es un argumento que ponga en entredicho la presencia del dolo en la infracción criminal declarada. En efecto, la mayor o menor dificultad que encuentre la Administración tributaria para determinar la realización de los hechos imposables y su correspondiente base, no es óbice para advertir en la conducta del acusado el ánimo de defraudar que se deduce sin dificultad por ser inherente al engaño que supone consignar datos falsos en las declaraciones a realizar por el obligado tributario” (FJ 1º)³²

Y tampoco se concede valor alguno a la circunstancia de que los libros contables reflejaran adecuadamente la realidad negocial, por más que los inspectores declararan la ausencia de “artificios contables”³³:

“el reflejo en la cuenta denominada Hacienda Pública acreedores por IVA de los datos reales correspondientes a los ejercicios de 1998 y 1999 que supone un reconocimiento de la deuda por impuestos tiene que ver con la simple mecánica del registro contable de facturas que recogen prestaciones de servicios gravadas por el impuesto sobre el valor añadido. Eso es lo que se puede deducir de las hojas del libro mayor aportadas como parte de la prueba documental. En el supuesto de que los documentos contables, que deben perseguir la denominada imagen fiel del patrimonio del sujeto contable, consignaran datos falsos estaríamos, tal vez, en presencia de otra figura delictiva. Por lo demás, si ese fuera el caso, es indudable que el sujeto contable llevaría una segunda contabilidad, esta representación fidedigna de la realidad, pues, como se sabe, la llevanza de los libros de contabilidad cumple una función técnica y organizativa al servicio del ordenado empresario, dado que nadie puede estar interesado en engañarse” (FJ 1º).

³² El engaño se consigue, pues, por el hecho aisladamente considerado de “la consignación de forma consciente y deliberada en las declaraciones de unas bases no coincidentes con la realidad, esto es, de unos datos falsos que eran un medio idóneo para integrar el engaño” y “eludir el pago del tributo”. “El engaño producido mediante estas declaraciones-liquidaciones correspondientes a la gestión del impuesto sobre el valor añadido se llevó a cabo reflejando unos datos no simplemente inexactos, sino claramente inveraces ocasionando, como resultado, un perjuicio patrimonial cierto para la Hacienda Pública al no declarar las bases imposables que se correspondían a su real tráfico mercantil” “Este reflejo consciente de datos falsos fue el medio idóneo para, mediante este engaño, defraudar las cantidades referidas en los hechos probados, eludiendo de esta forma el pago del tributo” (FJ 1º).

³³ Dice la sentencia al respecto: “el artificio contable es un concepto que refiere a una conducta, estrechamente unida al fraude contable, que consiste en alterar, por ocultación, la verdadera situación patrimonial. Pues bien, esta conducta contraria al objetivo de la imagen fiel, no se advierte, como dijeron los testigos, en la contabilidad mercantil de la sociedad LOFEGAL, lo que no impide, como ha ocurrido, el falseamiento consignando datos inveraces en las declaraciones trimestrales por IVA” (FJ 2º).

4. El delito fiscal como norma penal en blanco.

4.1. Consecuencias prácticas.

Hay que desterrar, de una vez por todas, la idea de que la remisión al ordenamiento tributario suponga algo así como el reenvío a una especie de tablas de cálculo en el sentido de que los preceptos fiscales no sean otra cosa que un cauce formulario que es obligado seguir para hallar el importe de la cuota defraudada³⁴. Muy al contrario, la remisión se hace una rama jurídica *in totum*, con sus principios propios y sus reglas internas, lo cual obliga al órgano juzgador a realizar una exégesis del supuesto de hecho desde el punto de vista tributario para concluir si hay hecho imponible, quién es responsable tributario, cuál es el importe impagado, si es que lo hay, y como se cuantifica, y si se ha llegado a esa situación de un modo explicable, mediante una interpretación razonable, aunque acaso errada, de las normas tributarias, o si ha habido claramente un dolo de intensidad suficiente (directo, eventual)³⁵ que erradique toda posibilidad de disculpar la conducta realizada.

Por tanto, al juez penal corresponde realizar la labor que cuando no se llega a delito fiscal realizan la administración especializada, la Agencia Tributaria, y los jueces especializados, los que se encuentran adscritos a la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, además, una vez delimitado el problema desde la perspectiva jurídico-tributaria, deberá proceder a analizar el supuesto desde la perspectiva del derecho penal, aplicando los preceptos del CP y los principios jurisprudenciales³⁶. Como puede verse, una labor nada sencilla³⁷ cuya dificultad

³⁴ Alguna jurisprudencia parece, sin embargo, abonada a consideraciones de esa índole: *"Tanto el artículo 349 como el actual 305 son leyes penales en blanco empero únicamente respecto de la relación tributaria y respecto de las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado. Yerra pues el apelante en su tesis, que vendría a sostener que todo el ordenamiento jurídico-tributario (en sus diversas perspectivas, inclusive las procedimentales) nutren el contenido del tipo"* (SAP Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, rec. n.º 75/2001, FJ 3º).

³⁵ *"La elusión del pago de impuestos puede cometerse tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concorra el elemento culpabilístico. El delito se configura como delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consciente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, siendo imprescindible para provocar la reacción penal, que el perjuicio alcance un determinado nivel, debiendo el dolo abarcar, además del ánimo de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y conciencia de la cuantía de esta última"* (FJ 1º SAP Barcelona de 20 de abril de 2002, sección 9ª, ponente: Ilmo. Sr. D. Jordi Palomer i Bou).

³⁶ Lo más corriente es que el Tribunal se irrogue la potestad de liquidar el tributo defraudado y se obvien otras consideraciones: *"en el delito contra la Hacienda Pública la determinación de la deuda tributaria será elemento integrante del tipo, de modo que el órgano jurisdiccional deberá determinar si la cuota defraudada alcanza el límite marcado por el C. Penal ya que en caso contrario no existiría delito y sí infracción administrativa, comportando ello que para la concreción de dicha cuota la jurisdicción penal no se valdrá de ninguna liquidación administrativa previa, entre otras cosas por cuanto la misma no podría legalmente existir dado que si bien la administración tributaria podría realizar un cálculo de las cuotas defraudadas, desde luego no vinculante para el tribunal penal, lo que nunca podría practicar es una liquidación ya que desde el momento en que resultaran indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública debería abstenerse de continuar con el procedimiento inspector por mor de la formativa de la Ley General Tributaria"* (SAP Barcelona, n.º 212/2006, de 2 de marzo, sección 2ª. Rec, n.º 36/2006. Ponente: Ilmo. Sr. D. José Carlos Iglesias Martín. FJ 2º).

³⁷ *"Si bien el principio de confianza que rige en el sistema autodeclarativo de tributos obliga al contribuyente a actuar de buena fe, lo cierto es que también debe ponderarse la particular naturaleza de las normas tributarias que por su complejidad imponen efectuar una operación de subsunción que aun para los expertos en la materia puede aparejar duda en algunos casos, máxime teniendo en cuenta que en varios supuestos la normativa no permite una interpretación única, controversia que se traslada incluso a los tribunales administrativos y judiciales especializados"* (RAMAYÓN, Op. Cit, Pag. 318).

no puede admitirse que se atenúe con el habitual concurso como peritos de los funcionarios de la Agencia Tributaria.

En equilibrada síntesis, la STS nº 925/2006, de 6 de octubre, afirma lo siguiente:

“La descripción típica del art. 349 del C. Penal de 1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 LECr.), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc. pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia” (FJ 3º)³⁸.

Veamos algunos casos extraídos de la jurisprudencia reciente que ilustrarán sobre la complejidad práctica que reviste esta situación para los jueces penales. Nos referiremos a la SAP Madrid nº 228/2006 (sección 6ª), de 19 de mayo; recurso nº 85/2006; ponente: Ilmo. Sr. D. Julián Abad Crespo) en la que el tribunal penal debe cerciorarse de la existencia del hecho imponible tributario; a la SAP La Coruña nº 100/2006 (sección 6ª), de 5 de mayo (recurso nº 18/2006; ponente: Ilmo. Sr. José Ramón Sánchez Herrero) en la que la indagación se proyecta sobre el importe de la base imponible tributaria; a la SAP Zaragoza nº 309/2005 (sección 1ª), de 10 de octubre (ponente: Ilma. Sra. Dña. Sara Arriero Espes) y a la SAP Sevilla nº 184/2003 (sección 1ª), de 14 de enero (ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Carmona Ruano), en las que se clarifica el momento del devengo; y a la STS nº 1336/2002, de 15 de julio, Caso KEPRO (Ponente: Ilmo. Sr. D. Perfecto Andrés Ibáñez), en la que el tribunal rechaza la existencia de un hecho imponible, por un lado, y de una exención, por otro, junto con la SAP Burgos de 4 de febrero de 1998 (Ponente: Ilmo. Sr. D. Roger Redondo Argüelles) en la que sí se aprecia exención.

En el caso de la SAP Madrid se enjuicia un supuesto bastante habitual, facturas falsas en IVA, pero se hace desde la perspectiva de la entidad que emite la factura, que es la imputada y acusada de devengar un IVA sin haberlo ingresado. Ahora bien, tal y como insiste la Sentencia, hay que verificar si existe el hecho imponible del impuesto, en este caso entrega de bienes: si ésta se ha producido para poder existir un IVA devengado. Entiende la Audiencia de Madrid que no se ha probado la realización del hecho imponible sino justamente lo contrario. Distingue entre la perfección de los contratos de compraventa desde el punto de vista civil y la entrega de la cosa objeto del contrato de compraventa. El hecho

³⁸ Lástima que no se conceda alguna trascendencia a las irregularidades cometidas en los procedimientos administrativos que preceden a la vía penal por la posibilidad de dar lugar a vicios sustantivos. Los tribunales penales, por lo general, consideran que tales “irregularidades son inanes respecto al procedimiento penal donde con plenas garantías se han practicado todas las pruebas propuestas por las partes y entre ellas como documental el expediente administrativo ratificado en el plenario por su autora” (SAP Madrid nº 315/2000, de 24 de octubre – sección 3ª; rec. nº 197/2000; ponente: Ilmo Sr. Marcos Guevara. FJ 3º)

imponible del IVA consiste en esta entrega y no en un contrato que puede perfeccionarse, de acuerdo con las normas de Derecho Privado, aun sin entrega de la cosa. En definitiva, lo que se viene a decir es que la calificación jurídica de la operación debe hacerse desde la perspectiva del Derecho Tributario y no atendiendo a normas de distinta naturaleza.

En la SAP La Coruña se parte de un supuesto delito fiscal por dejar de ingresar el IVA correspondiente a una permuta inmobiliaria que termina con sentencia absolutoria gracias a la indagación que el tribunal proyecta sobre la base imponible de la operación. La Audiencia de La Coruña llega a la conclusión de que existen datos suficientes que permiten rebajar el importe de la base imponible de modo que la cuota correspondiente a la operación no alcanza los 120.000 €. Basa sus apreciaciones en que la propia Agencia Tributaria aceptó valores más bajos en las declaraciones complementarias presentadas por la otra parte contratante en la permuta, en que las diversas valoraciones inmobiliarias manejadas en el pleito penal eran todas ellas coincidentes en que el importe de lo permutado no alcanzaba los 120.000 € y en que las partes habían sostenido un litigio civil del que se desprendía que el imputado no había percibido la totalidad de inmuebles inicialmente pactados. De este modo, y pese a que el momento del devengo del impuesto no podía ser discutido, sin embargo, en aplicación del principio *in dubio pro reo*, y dada la controversia suscitada en torno a la desigualdad de los valores permutados, dicta un fallo absolutorio.

La SAP Zaragoza contempla un supuesto en el que pese a haberse entregado un inmueble, y devengado el correspondiente IVA, la parte vendedora dice no haber percibido el importe de IVA repercutido de modo que no lo ingresa en Hacienda amparándose en unas cláusulas pactadas con la parte compradora en el contrato. La AP no vacila en afirmar que *“el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengó con la entrega del inmueble, en el momento de su puesta a disposición del adquirente, momento en el cual surge la obligación del sujeto pasivo de repercutir e ingresar en las arcas del Erario Público el importe del IVA devengado, sin que por otra parte, se pueda oponer a la Hacienda Pública o Agencia Tributaria, un hipotético o eventual impago como aquí acontece, en contra de lo establecido en la escritura pública, lo que en su caso daría lugar a una acción entre las partes contratantes mas no obsta a la existencia de la obligación tributaria, que se generó y no fue hecha efectiva, por lo que concurre el elemento objetivo de la conducta típica descrita en el artículo 305 del Código Penal”* (FJ 7º)³⁹. Por su parte la SAP Sevilla de 14 de enero de 2003, manejando normativa interna y europea y abundante jurisprudencia tributaria, realiza un concienzudo examen acerca de cuándo corresponde considerar legalmente devengado el IVA cuando se trata de

³⁹ En la misma línea, aunque con menor precisión en la exposición de la situación desde un punto de vista tributario, la SAP Castellón nº 251/2003 (sección 2ª), de 8 de octubre (recurso nº 180/2003; ponente: Ilmo. Sr. D. Carlos Domínguez Domínguez). En materia de devengo también destaca la SAP Cáceres nº 63/2004, de 25 de mayo (sección 2ª), en la que el tribunal tiene que dirimir el momento del devengo del IVA en el caso de certificaciones de obra y, además, teniendo presente el posible efecto del cambio normativo que situaba el devengo no ya en el momento de la expedición de las mismas sino en el de la recepción de las obras. Vid. igualmente la SAP Sevilla nº 18/2003 (sección 1ª), de 14 de enero (rec. nº 7239/2002; ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Carmona Ruano).

entregas de certificaciones de obras. Las entregas eran facturadas pero los sujetos pasivos ni declaraban ni ingresaban el impuesto repercutido. Sin embargo, el tribunal de instancia los absuelve estimando la imposibilidad de conocer el importe exacto defraudado al darse el caso de que determinadas facturas no se cobraban en el momento de su emisión sino aplazadamente. El tribunal de apelación rechaza esta conclusión a partir de la fijación exacta del momento del devengo debiendo distinguirse, no obstante, si en la obra había o no aportación de materiales y en qué medida a efectos de clarificar si, conforme a la Ley del IVA, se trataba de entrega de bienes (art. 8.2.1º: cuando se aporte una parte de los materiales utilizados que supere el 20 % de la base imponible) o de prestación de servicios (en caso contrario). Aun estableciendo un momento distinto para el devengo de cada tipo de operación de acuerdo con el art. 75 de la Ley (en la prestación de servicios, el de su ejecución; en la entrega de bienes, en el momento en que se ponen a disposición del dueño – en este caso el contratista principal al tratarse de una subcontratación -) no deja de apreciarse la defraudación tributaria aunque los acusados intenten postergar el momento del devengo al de entrega definitiva de la obra al dueño, momento ajeno por completo a los subcontratistas, o trayendo a colación la distinta regulación de los devengos cuando hay pagos anticipados.

Por último, en la STS de 15 de julio de 2002, se rechaza que de una operación ficticia, simulada, pueda derivar el IVA repercutido que cabría esperar si esa operación hubiera acontecido realmente. Ergo, no existe hecho imponible que pueda generar la cuota tributaria cuyo importe identifican los acusados como IVA repercutido aunque no ingresado en uno de los múltiples flujos monetarios que propiciaron las alambicadas operaciones desarrolladas en el supuesto enjuiciado. En otro momento, en la misma sentencia se estima improcedente calificar una determinada entrega de inmuebles como exenta, de modo que de la misma nunca hubiera debido derivar cuota alguna eliminando cualquier posible defraudación. Concretamente, los recurrentes quieren presentar como operación exenta en virtud del art. 8.1.20 de la Ley 30/1985 del IVA (exención de la entrega de solares no edificables) una entrega de fincas calificadas en la documentación obrante en autos como fincas urbanas con edificación permitida. En cambio, en la SAP Burgos de 4 de febrero de 1998, se estima el recurso de apelación al verificar el tribunal que, efectivamente, tal y como planteaban los recurrentes, no existía obligación de pago del tributo porque los hechos acaecidos merecían la calificación de transmisión del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continuó la actividad empresarial del transmitente (art. 5 de la Ley 30/1985) (FJ 2º).

Que jueces y magistrados de lo penal se vean obligados a entrar en el complicado mundo de la fiscalidad es consecuencia obligada de la configuración del tipo penal vigente como un tipo penal en blanco. Se han definido las leyes penales en blanco como “preceptos penales principales que, excepcionalmente, no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros

⁴⁰ MIR PUIG, Santiago: “Derecho penal. Parte general”. 5ª edición. 1998. Pag. 33.

preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquellos elementos”⁴⁰. Sin embargo, no es infrecuente hallar en el CP tipos cuajados de elementos normativos ajenos al Derecho Penal o incluso al ámbito jurídico (vgr. el genotipo, en el delito de manipulación genética del art. 159). El origen de estos tipos reside, generalmente, en que siendo conductas ya sancionadas en otros órdenes (administrativo, laboral, civil, mercantil) para su mejor protección el legislador decide convertirlos en conductas punibles utilizando, para la redacción penal, una remisión a la conducta tal y como se encuentra tipificada en la esfera extrapenal⁴¹. La técnica del reenvío, así pues, hace ineludible un análisis del tipo delictivo contando con normas de naturaleza no penal cuyo manejo y conocimiento deviene decisivo para una adecuada punición de la conducta infractora⁴².

4.2. La remisión de la ley penal a normas infralegales. El caso de las normas contables.

El TC ha admitido abiertamente la naturaleza de ley penal en blanco que se atribuye al delito fiscal. En su Sentencia de 1 de mayo de 2001 (Caso Juan Guerra) ha manifestado que *“una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada (...) de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos, del delito, de manera que, dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria (por todas STC 120/1998, de 15 de junio Fj 4b), el control de la garantía de la legalidad penal se dirige también a éstos”* (FJ 8º)⁴³.

El respeto al principio de legalidad penal se exige, por tanto, en un doble plano, el del tipo penal y el de la norma extrapenal objeto de reenvío, máxime cuando el propio TC ya había erigido límites a la falta de plenitud de las normas penales en blanco: *“el principio de legalidad penal, contenido en el art. 25.1 de la Constitución, exige que la tipificación del delito y la fijación de la pena se hagan por norma legal”* (Sentencia de 30 de marzo de 1981). El problema se plantea en toda su crudeza cuando la remisión se hace a normas reglamentarias. En estos casos, de conformidad con el TC, si bien *“no existe una reserva de ley orgánica para el complemento de las leyes penales en blanco”*, y *“la reserva de ley que rige para las disposiciones penales no excluye la posibilidad de que éstas contengan remisiones a los reglamentos administrativos, (...) sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbi-*

⁴¹ IRIBARREN OSCÁRIZ, Juan: “Los tipos penales en blanco”, Boletín Aranzadi Penal nº 47/2003.

⁴² “Sea cual fuere la hipótesis, elementos normativos o elementos en blanco de la ley penal, la solución de los problemas de error dependerá de una decisión valorativa que a su vez se hará depender de la normativas de remisión y no de soluciones apriorísticas” (Ibidem.)

⁴³ Cuestión distinta es que la aprehensión de la naturaleza, significado y alcance de las normas e instituciones y figuras tributarias en juego se efectúe correctamente. Desde luego, la STC de referencia, en sus consideraciones acerca de los incrementos no justificados de patrimonio no constituye un ejemplo a seguir (Vid. nuestro comentario en “La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Técnica Tributaria nº 56. 2002).

tos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes" (Sentencia 120/1998, de 15 de junio). Pero es que, además, según señala en otra Sentencia posterior, "el principio de tipicidad exige no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén suficientemente predeterminados, sino que impone la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma. Esta última obligación encuentra como excepción aquellos casos en los que, a pesar de no identificarse de manera expresa el fundamento legal de la sanción, el mismo resulta identificado de forma implícita e incontrovertida. En este orden de ideas, hemos subrayado recientemente en la STC 161/2003, de 15 de septiembre, que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora debe ser "la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su motivación – la impuesta por los arts. 54.1.a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común – identifique expresamente o, al menos implícita el fundamento legal de la sanción. Sólo así puede conocer el ciudadano en virtud de qué concretas normas con rango legal se le sanciona, sin que esté excluido, como acaba de exponerse, que una norma de rango reglamentario desarrolle o concrete el precepto o los preceptos legales a cuya identificación directa o razonablemente sencilla el sancionado tiene un derecho que se deriva del art. 25 CE" (STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3º).

Esta llamada de atención tiene una enorme trascendencia práctica en aquellos casos en los que la cuantificación del tributo cuya defraudación se estima delictiva es resultado directo de la remisión que las normas fiscales hacen a la normativa contable, como sucede en el campo del Impuesto sobre Sociedades. "Las normas jurídico-contables, - el Derecho contable – obedecen o se inspiran en principios especiales o "propios" – claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad – que se "realizan" o hacen efectivos a través de "los principios de contabilidad generalmente aceptados": prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa"" recuerda FERREIRO⁴⁴. "Y conforme a los principios en que se inspiran y a las reglas generales en que se apoyan, las normas contables ofrecen también una textura propia o especial en relación con las normas que se integran en otros grupos o ramas del ordenamiento: son, en general, normas más flexibles o abiertas – en mayor o menor medida – a usos, criterios e interpretaciones distintas según el peso que en ellas se de a las reglas y principios generales y a la forma en que unas y otras sean entendidos y aplicados". De tal manera, sigue diciendo FERREIRO, "la sustitución pura y simple de las normas fiscales por las normas contables supone un ataque directo a la racionalidad del

⁴⁴ "Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad", Quincena Fiscal nº 15-16. Septiembre 2006. Pags. 18 y 19. De forma que "el ejemplo paradigmático de tan irracional proceder, contrario a los principios y conocimientos que la Ciencia del Derecho ha acumulado durante siglos como ciencia y como técnica de organización social; el ejemplo paradigmático de lo que – a mi juicio – no se debe hacer lo podemos encontrar en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades en la que se identifica la base, así, sin más, con "el resultado contable" de acuerdo con las leyes mercantiles y las demás normas que regulan las obligaciones contables de los empresarios" (pag. 18).

sistema – del ordenamiento jurídico en su conjunto – en cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferente de aquella para la que fueron pensadas”. “Las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas – los principios generalmente aceptados – a un mismo hecho registrable. En cambio, las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa. La ley tributaria delimita una forma de riqueza que el legislador quiere gravar. Tipifica como hecho imponible un signo de capacidad económica que el legislador toma en cuenta para repartir la carga tributaria entre los ciudadanos. Las normas y usos registrales, contables, tienen su propio fin y su propia evolución y unas y otras no pueden ni deben confundirse”.

En suma, si el recurso al Derecho Contable para determinar la deuda tributaria ya resulta altamente criticable, dejando a salvo las oportunas matizaciones, la situación se torna todavía más alarmante cuando nos planteamos la posibilidad de que, fruto de un doble reenvío, se estime cometido un delito fiscal porque la cuantificación de un tributo se ha realizado con infracción de normas contables de rango infralegal⁴⁵. Tal y como señala FERREIRO, “el reenvío directo al resultado contable puede suponer – y, desde luego supone en el ejemplo español que ahora estamos siguiendo – la determinación de la base por las normas – muy parcas y generales – contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.); y por, y fundamentalmente, las normas reglamentarias (el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto del ejecutivo) e interpretativas emanadas del Ministerio de Hacienda y por las Resoluciones del ICAC. Supone dejar la base imponible en manos del ejecutivo, del Instituto contable y, dentro de la flexibilidad que el propio Plan General de Contabilidad pregona, en manos de los propios contribuyente o de sus expertos contables”. Por ello, se puede afirmar, como hace este autor, que “son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tiene que ver en la regla smithiana – no sólo jurídica – de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos”.

En resumen, la inseguridad que encierra la remisión por la norma fiscal a la norma contable se amplifica y reduplica cuando la norma penal remite a esa norma fiscal remisorra con el efecto último de que la calificación de una infracción como delito puede terminar derivando de la violación de una norma reglamentaria o de un mero criterio aplicativo emanado del organismo administrativo con potestad interpretadora en materia contable.

⁴⁵ De hecho ya existen condenas en las que ha influido de modo determinante el concepto de devengo que deriva de las normas contables. Vid. sobre la incidencia del mismo en el Caso KUJAL el comentario de Guillermo RUIZ ZAPATERO “Fraude y delito fiscal: SSTS de 19-05-2005 (PINYER) y 20-01-2006 (KUJAL)”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 5/2006.

5. La apreciación de la infracción tributaria grave desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Hemos afirmado que es básico juzgar la actuación del sujeto pasivo tributario en el contexto de un determinado sistema de gestión tributaria, el de las autoliquidaciones, y que dicho tamiz no puede soslayarse a la hora de valorar las conductas supuestamente delictivas. Se ha puesto también de manifiesto que, a consecuencia de ser un tipo penal en blanco, el art. 305 CP requiere integrarse con el Derecho Tributario y que los jueces penales no pueden prescindir de valorar el hecho, en primer lugar, desde la exclusiva perspectiva de esa rama jurídica. Pues bien, consecuencia obligada de ambas premisas será que los tribunales penales no han de desoír la doctrina de los tribunales de lo contencioso-administrativo, en virtud de la cual el ejercicio de la potestad punitiva tiene presente entre las circunstancias en las que se ha producido la infracción muy destacadamente si el sistema de gestión tributaria es el de autoliquidación.

Esa es la perspectiva que sostienen los tribunales contencioso-administrativos al juzgar las infracciones administrativas tributarias sin que exista razón alguna para que no resulte extensible a los tribunales penales cuando entienden de las infracciones penales de normas tributarias. Se trata de sostener una posición uniforme en la aplicación de principios penales básicos⁴⁶, como son los de culpabilidad, tipicidad y antijuridicidad, con independencia de si la comisión de la infracción acarrea una sanción administrativa o una pena, sin importar si la jurisdicción es la penal o la contencioso-administrativa o, aun más, sin que el enjuiciamiento que se hace por un tribunal penal pueda ser, en relación con el hecho tributario de origen y la infracción de la normativa tributaria, menos favorable que si dicho enjuiciamiento lo hiciera un tribunal contencioso.

El propio Tribunal Supremo, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, en diversas sentencias emitidas en los últimos años ha venido a introducir matices que no pueden ser ignorados: no todo incumplimiento puede ser considerado infracción tributaria grave en el ámbito del sistema de autoliquidaciones tributarias generalizadas, y ello por exigencias del prin-

⁴⁶ "El ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, sea cual sea el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho" (STS de 10 de febrero de 1986).

La negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena se sostiene en la STS de 9 de enero de 1991 en cuyo FJ 3º se reconoce la influencia que tiene en esta concepción unitaria del fenómeno sancionador la STS (Sala Tercera) de 9 de enero de 1972.

⁴⁷ Uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presume que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable (STS de 17 de octubre de 1989, Sala Especial de Revisión).

cipio de tipicidad y también del de culpabilidad⁴⁷. Según recoge la SAN de 30 de junio de 2005⁴⁸, “en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria”⁴⁹. Y es que “los procedimientos de gestión tributaria, basados en obligar a los sujetos pasivos a liquidar los impuestos, implica que ellos deban interpretar y aplicar, según su sano criterio, las cada vez más complejas normas tributarias, lo cual lleva consigo el que puedan discrepar razonablemente de la interpretación que mantiene la Administración Tributaria, como lo demuestran las controversias que se plantean en las reclamaciones económico-administrativas y en los recursos contencioso-administrativos”⁵⁰. Por ello, se proponen expedientes de rectificación sin sanción, concepto elaborado por los Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales Contencioso-Administrativos “para definir aquellos casos en que la declaración tributaria ha sido veraz, pero el contribuyente ha practicado liquidaciones o autoliquidaciones, según su propia interpretación de las normas tributarias, de modo razonable, pero contrario al sustentado por la Administración Tributaria, opinión esta última aceptada por dichos Tribunales en cuanto a la cuota impositiva, pero no en cuanto a la existencia de infracción tributaria y consecuente sanción, de ahí que los Tribunales acepten la rectificación de la liquidación o autoliquidación, pero eliminen la sanción”.

Y continúa diciendo: “La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 29 de febrero de 1988, que hemos calificado como muy ponderada y razonable, sí contempla los expedientes de “rectificación, sin sanción”, que son la consecuencia de haber convertido a los contribuyentes en liquidadores, reconociéndoles algo tan fundamental como es la libertad de pensamiento y de interpretación en un Ordenamiento Jurídico cada vez más complejo y cambiante, que si es ejercida razonablemente, le permite defender sus intereses y los de sus clientes, empleados, etc., sin que su opinión discrepante respecto de la mantenida por los Órganos de la Administración Tributaria, deba ser considerada, sin más, como infracción grave” (vid. También la Sentencia de 16 de julio de 2002).

Pero para exponer la doctrina del Tribunal Supremo en relación con el auténtico significado de los tipos infractores recogidos en la LGT, resultan indispensables los pronunciamientos de 9 de diciembre de 1997 y 27 de septiembre de 1999.

⁴⁸ Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 1ª. Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís. FJ 2º.

⁴⁹ Conviene subrayar que toda la frase entrecomillada es transcripción literal del párrafo tercero de la Circular de 29 de febrero de 1988 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, relativa al cumplimiento de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77 de la Ley General Tributaria.

⁵⁰ FJ 3º de la STS de 16 de noviembre de 2001.

En la Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (FJ 5º) se señala que

“el tipo sancionador de referencia, en los casos de autoliquidación obligada, ha de referirse a la omisión del deber de ingreso de la deuda tributaria concreta resultante de la misma autoliquidación, no a la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse aquélla - autoliquidación, se entiende - y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta⁵¹ (...) En otras palabras: para que la Administración tributaria pueda sancionar por el tipo definido en el artículo 79 de la Ley General Tributaria en los casos de obligada autoliquidación, en la versión de dicho precepto introducida por la Ley 10/1985, y aun la derivada de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, y, en general, por los tipos que hacen hoy referencia a declaraciones inexactas o incorrectas - siempre, e importa resaltarlo, en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo - es lógico exigir que la declaración-liquidación sean tan manifiesta e injustificadamente errónea para calificarla de inexistente. Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación” (Vid. también de la Audiencia Nacional las Sentencias de 1 de marzo y 21 de julio de 2000 y 26 de febrero de 2004)

Por su parte, en la Sentencia de 27 de septiembre de 1999, refiriéndose en concreto a la letra a) del art. 79 LGT de 1963⁵², añade unas consideraciones de enorme interés:

“Esta Sala tiene declarado - Sentencia de 9 de diciembre de 1997, Fundamento Jurídico 5º -, a propósito, precisamente, de estas dificultades de incardinación de conductas en el tipo definido en el apartado a) del artículo 79 de la LGT, que el problema debe abordarse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad. Es decir, no sólo desde el análisis de cada conducta en particular para excluir la culpabilidad allí donde pueda afirmarse que el sujeto pasivo, habiendo recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, ha realizado su declaración-liquidación con una interpretación “razonable” de la norma tributaria - tal y

⁵¹ Podría decirse, como hace la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 31 de enero de 2001, que en caso de que una autoliquidación sea revisada por la Administración con el resultado de tener que hacer un ingreso adicional, de esa cantidad no podrá decirse que se hubiera omitido su ingreso a efectos de apreciar la concurrencia de una infracción grave, “puesto que no figuraba como cantidad a ingresar en su autoliquidación, no pudiéndose en definitiva considerar infracción grave “la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse la autoliquidación y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta” (FJ 5º).

⁵² La infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

como, por otra parte, habían preconizado la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 y la Circular 8/1988, de 22 de julio, de la Secretaría General de Hacienda, así como la STC 76/1990, de 26 de abril -, sino desde la consideración también de que un tipo tan desprovisto de matices y tan aparentemente omnicomprendivo como el de “dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria”, no puede comprender “cualquier” dejación de ingreso y “cualquiera” que pudiera ser su causa, y menos aún cuando merecen el concepto de infracciones simples - art. 78.1.a) LGT, después de la reforma de 20 de julio de 1995 - “la falta de presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas”. El tipo de infracción grave del apartado a) del artículo 79, antes y después de la precitada reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en un régimen de autoliquidación preceptiva, requería y requiere que se haya producido una falta de ingreso derivada de una declaración-liquidación manifiestamente errónea y hasta cabría decir que temerariamente producida. No se trata sólo de “exculpar” a quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios o a quien “haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma” - art. 77.4.a) LGT, modificado por la Ley 25/1995 -, sino de no considerar, en una inadmisibile interpretación extensiva de una norma sancionadora, que cualquier falta de ingreso de una deuda tributaria, sin más especificaciones, haya de valorarse como infracción grave. El tipo del tan repetido apartado a) del artículo 79 de la LGT se refiere, antes y después de la reforma operada por la Ley 25/1995, a una efectiva e injustificada falta de ingreso de la totalidad o parte de las deudas tributarias y no a faltas de ingreso amparadas por la presentación, dentro de plazo, de una declaración-liquidación que, aunque pueda resultar incorrecta desde el punto de vista fiscal, sea completa, en el sentido de que refleje todos los datos requeridos fiscalmente tal y como aparezcan en una contabilidad transparente y regularmente llevada. La infracción grave no puede estar, pues, solamente constituida por la falta de ingreso, sino por la falta de ingreso que resulte de la no presentación, de la presentación fuera de plazo y de las previsiones de regularización que estén permitidas legalmente o de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas. No tendrían sentido, si no fuera así, las salvedades que hoy, tras la Ley 25/1995, el precepto contiene respecto de la regularización del ingreso conforme al artículo 61, o del pago de la deuda tributaria antes de la notificación al deudor de la providencia de apremio con arreglo al artículo 127. Estas mismas referencias están significando que lo que contempla el precepto es, sin más y en principio, no otra cosa que situaciones de transcurso del plazo de ingreso sin que éste último se haya producido y sin que el obligado tributario haya presentado, completas, las declaraciones o autoliquidaciones procedentes. Y debe hacerse constar, asimismo, que esta, a juicio de la Sala, correcta interpretación del tipo de cuestión no sólo no facilita la defraudación fis-

cal, sino que responde a un estricto entendimiento de elementales principios del Derecho sancionador a los que no puede sustraerse el ámbito tributario”⁵³ (FJ 5).

Traemos a colación, por último, la opinión del Tribunal Constitucional. En su Sentencia 164/2005, de 20 de junio, entiende vulnerada la presunción de inocencia por parte de la Administración Tributaria cuando *“impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse”...* *“En efecto – y así concluye el FJ 6º –, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere”⁵⁴.*

La apreciación de conductas incardinables en el art. 305 CP no puede hacerse de espaldas a la doctrina jurisprudencial asentada en la jurisdicción contencioso-administrativa (y por el propio TC) en relación con las infracciones tributarias graves. Si el delito fiscal es una norma penal en blanco, al remitirse el juzgador penal a la rama jurídica que complementa el tipo penal debe tener en cuenta si la conducta, en el marco jurídico en la que tiene su origen, el administrativo tributario, hubiera sido o no considerada merecedora de sanción por los tribunales de la jurisdicción competente, la contencioso-administrativa. En caso contrario, se puede ocasionar una reacción desmesurada toda vez que el juez penal apreciará delito donde ni tan siquiera se hubiera detectado infracción administrativa por un tribunal contencioso.

6. Una referencia al error

“El principio de autoimposición refuerza la obligación por parte de los representantes del pueblo y de la administración a cumplir con el principio de advertencia suficiente que implica poner en manos de los responsables tributarios medios de información razonables, y de contar con normas estables y claras que permitan adecuar su comportamiento conforme a las normas tributarias. En este sentido, cuando no se cumpla con este postulado, entendemos que no cabría interpretar ampliamente el concepto de posibilidad de conocer dichos preceptos, ni imponer exigencias irrazonables. En esta materia, en caso de oscuridad, confusión o insuficiencia de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, no se debería perjudicar la situación del obligado”. Esta opinión⁵⁵ nos permite abrir un breve comentario sobre el error en materia de Derecho Penal Tributario.

⁵³ Vid. también las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 25 de febrero de 1999, nº 490/2005 de 12 de abril, nº 875/2005 de 31 de mayo y nº 1509/2005 de 7 de octubre. La lista de referencias puede todavía ensancharse: SSTSJ Cataluña nº 1324/2004, de 17 de diciembre, 862/2005, de 18 de julio y 888/2005, de 21 de julio, todas ellas de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo y siendo ponentes los Ilmos. Sres. Dmitry T. Berberoff Ayuda y Juan Bertrán Castells.

⁵⁴ En definitiva, tal y como se ha manifestado en otra Sentencia del Tribunal Constitucional, *“el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración”* (STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 4º).

⁵⁵ RAMAYÓN, Op. Cit. Pag. 319.

La dificultad de acertar plenamente en la interpretación y calificación de la norma tributaria por parte del sujeto pasivo se reconoce, en Derecho Tributario español, como causa de exclusión de responsabilidad sancionadora si se identifica con haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Luego, la ley admite, en ese caso, que el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Según ha señalado PEREZ ROYO, el art. 179.2.d, LGT constituye la recepción del error de tipo en la LGT⁵⁶.

Así, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2000 se recuerda que *“el TS ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 Feb. 1996 y 16 Jul. 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable⁵⁷”*, mientras que la de 30 de junio de 2005 subraya cómo *“la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997, entre otras)”* (FJ 3º).

En Derecho Penal obrar en la creencia de que no se lesiona norma tributaria alguna puede ser subsumible en el error⁵⁸ y el error permite dejar impune un hipotético delito fiscal. Así

⁵⁶ “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Thomson.Civitas. 14ª edición. Madrid. 2004. Pag. 332. Variante del error que implica ausencia de culpabilidad (FUSTER ASENSIO: “El procedimiento sancionador tributario”, Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 90). En el mismo sentido vid. la STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, nº 965/2005, de 9 de septiembre, ponente: Ilma. Sra. Dña. Pilar Galindo Morell.

En relación a la aplicación del art. 77.4 LGT hay que recoger aquí la relación de elementos que para el Tribunal Supremo deben reunirse (Sentencia de 16 de noviembre de 2001): 1º- Presentación de declaraciones veraces y completas. 2º- Presentación de las correspondientes autoliquidaciones. 3º- Constatar la existencia de una interpretación razonable que ampare las autoliquidaciones.

⁵⁷ Igualmente, en la de 20 de septiembre de 2001, ante un *“asunto en materia fiscal de solución no unívoca”* comparte la opinión de que el sujeto pasivo *“obra dentro del marco de la ley, por un disculpable error en la comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes, por lo que tal conducta no puede ser calificada de voluntaria y culpable, de acuerdo con la precitada construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad, y por tanto no puede ser apreciada la infracción, de donde deviene improcedente la imposición de sanción”* (FJ 5º). En definitiva, como dice TSJ de Madrid en la Sentencia nº 701/2005, de 15 de junio (sección 5º), *“el requisito que condiciona en el ámbito tributario la aplicación del error como causa excluyente de culpabilidad es la completa y veraz declaración por el sujeto pasivo de la totalidad de circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, para permitir a la Administración conocer la base con el fin de poder determinar la verdadera deuda tributaria”* (Ponente: Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo) (FJ 2º).

⁵⁸ “El dolo está concebido, desde la perspectiva del saber, como conocimiento del sentido social, no de la prohibición jurídica. En los casos en los que, para comprender el sentido social de la conducta, se ha de haber efectuado la valoración jurídica, tal valoración pertenece también al dolo aun cuando sea prácticamente idéntica al juicio de antijuridicidad. Así el error sobre la existencia de una deuda tributaria excluye el dolo del delito de fraude fiscal. Pues el dolo de quien cree no deber tributo alguno no abarca siquiera al modo del profano aquel perjuicio al Fisco” (RAMAYÓN, Op. Cit. Pag. 325).

lo han considerado algunas sentencias. Vamos a referirnos, en primer lugar, a estas dos: la SAP Valencia nº 113/1999, de 29 de marzo de 1999 (sección 4ª; ponente: Ilmo. Sr. D. José María Tomás Tío) y la SAP Madrid nº 61/2002, de 11 de febrero (sección 15ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. María Luisa Silva Castaño; rec. nº 24/2002).

Para el tribunal valenciano, la discusión que se plantea entre las partes acerca de si el IVA correspondiente a una dación en pago sometida a condición suspensiva era o no exigible, y sobre cuál era el momento del devengo del tributo, es determinante para, atendiendo a la inexistencia de maniobra fraudulenta alguna, considerar que existía un error vencible por parte del imputado. Como para estos casos el CP (art. 14) prevé la reconducción de la infracción hacia la falta de punibilidad o hacia la figura imprudente, siendo esta última inadmisibles en el ámbito del delito fiscal por tratarse de un delito doloso⁵⁹, se acoge a la primera opción, la falta de punibilidad de la conducta:

“La mera omisión de la declaración en un período de tiempo, en el que pudiera hipotéticamente haberse generado la obligación de pago, no es suficiente para descubrir aquel elemento intencional. Como sostiene la defensa de uno de los recurrentes, la culpabilidad está vinculada a aquella actuación no amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias o, lo que es lo mismo, no puede apreciarse un dolo directo ni eventual, como elemento determinante de la conducta penal, cuando los presuntos autores pueden tener la conciencia de estar obrando correctamente, lo que pudiera derivarse de la existencia de unas condiciones suspensivas recogidas en la escritura de venta que retrasaban la obligación de pago, como expresamente aparece en la redacción de la condición sexta, pues si no se cumplirse la condición suspensiva “procedería la devolución de la cantidad pagada por IVA”. Pero es que también expresamente se recoge en la condición novena que el adelanto de una determinada suma de dinero lo es con cargo al importe del IVA, que “cumplida la condición suspensiva, la parte adquiriente hará efectiva a la transmitente el citado impuesto por importe equivalente al 16 por 100 del de los bienes transmitidos”, esto es, que la cantidad recibida con cargo al pago de aquel impuesto no significa literalmente que el impuesto se hubiere devengado en ese momento, sino cuando se cumpla la condición, en cuyo momento procederá ser exigible la conducta con relación a la Hacienda Pública. La inexistencia del elemento subjetivo se descubre también de que los propios intervinientes ponen en conocimiento de la Inspección de Hacienda los elementos necesarios para hacer la investigación que precedió; de que expertos profesionales relacionadas con la Inspección de Hacienda son capaces de presentar razonablemente informes contradictorios sobre la interpretación de las normas tributarias; de que en la escritu-

⁵⁹ BACIGALUPO, en “Curso de Derecho Penal Económico”, Op. Cit. Pag. 224. Para Juan M. ROSSY, “el dolo, en el delito de defraudación tributaria, requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración integra la acción típica del delito. Así pues, el incorrecto conocimiento de estos extremos afecta a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al faltar el dolo” (“El delito fiscal”. Ed. Bosch. Barcelona. 1989. Pag. 111).

ra pública autorizada por un cualificado notario de la ciudad se recogen las condiciones que estaban determinando el comienzo de los actos de transmisión y obligaciones derivadas; de que resulta absolutamente coherente la convicción de que existía entre transmitente y adquirente un pacto de aplazamiento hasta cumplirse aquéllas, cualquiera que fuese su naturaleza. Todo ello permite pensar, incluso en beneficio de los acusados, que no podían tener el denunciado ánimo defraudatorio como elemento integrador del delito por el que se les acusa, ni siquiera a título de dolo eventual. Únicamente pudiera pensarse, en último término, que concurre un supuesto de error vencible sobre las circunstancias del hecho o sobre el hecho constitutivo de la infracción penal, de los denominados errores de tipo. El artículo 14 del Código Penal resuelve la situación, reconduciendo la naturaleza de la infracción a su falta de punibilidad o a figura imprudente. No siendo punible la comisión culpable de este delito, la conducta sería impune, pues en el nuevo Código no se recoge una figura genérica de imprudencia proyectada sobre todas las figuras típicas calificadas como delictivas, al modo como se hacía en el art. 565 del Código Penal derogado, sino que exige la expresa declaración de acción u omisión imprudente para que pueda ser calificada como delictiva, según el art. 12 del nuevo Código Penal, cuya figura imprudente no existe respecto de la recogida en el art. 305 del Código Penal" (FJ 4º).

En la Sentencia de la Audiencia de Madrid no se atienden los recursos de apelación presentados por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado en virtud de los siguientes razonamientos:

"Es evidente que la declaración de D. ... fue, para el juez de instancia, determinante en torno a la credibilidad del error de tipo alegado que destruye el dolo y produce el efecto de la exención de responsabilidad penal (dado que aún en el supuesto en el cual el error hubiera sido vencible, la comisión imprudente resultaría atípica), cuando el imputado manifestó que nombró a un gestor para que se encargara de todos los temas tributarios, porque "tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla.

Entiende este Tribunal que en el presente caso debe desestimarse el dolo eventual, ya que en la Sentencia de Instancia al considerar el Juez que el autor "si bien era conocedor" in genere" de sus obligaciones fiscales, desconocía lo más elemental no solo del impuesto del IVA, sino de cualquier otro impuesto... , así como de que su gestor hubiera o no dado cumplimiento a la obligación tributaria, siendo que "Pedro manifestó que siempre dio órdenes a aquel a pagar sin pretexto a los trabajadores e impuesto", parece desprenderse que el autor en ningún momento se representó, ni siquiera eventualmente, que se pudiera estar quebrantando la obligación de tributar, siendo que el Juez entendió que no quedó acreditado que existiera una indiferencia del autor frente a la posible infracción de la norma, dado el bien jurídico en cuestión y las medidas de control que para respetarlo parece acreditado que empleó"

De tal modo,

“Los planteamientos de los apelantes sobre la intencionalidad de la conducta del acusado, sin la práctica de nuevas pruebas, como habría sido aportar datos para restar credibilidad a la existencia del gestor, titular de la posición de garante en la empresa, resultan insuficientes en esta fase procesal, por lo que no alcanzan para desvirtuar las del imputado, cuyo derecho a la presunción de inocencia no ha quedado suficientemente infringido, lo que en consecuencia impone la absolución contenida en la Sentencia de Instancia y que este tribunal no puede sino confirmar” (FJ2º).

Otros ejemplos los brindan sendas sentencias de las Audiencias Provinciales de Valladolid, Barcelona y Teruel.

En la SAP Valladolid nº 290/2006 (sección 4ª), de 26 de julio (ponente: Ilmo. Sr. D. Angel Santiago Martínez García) se parte de la base de que en los delitos fiscales *“lo que se castiga no es la dejación en el pago de los tributos, sino el fraude en el incumplimiento de contribuir a las cargas públicas (art. 31 de la CE y 3 de la LGT), puesto que lo decisivo no es la falta de pago, sino el no presentarse ante la correspondiente Tesorería Pública en absoluto (la omisión de tributar), o presentarse ante ella alterando sustancialmente los datos patrimoniales que distorsionan la imagen real del sujeto, ocultando parcialmente la estructura patrimonial del sujeto pasivo de los impuestos”*. A partir de aquí, el tribunal se muestra harto comprensivo hacia los imputados justificando el actuar incorrecto en *“cierta confusión y cometerse un error sobre el pago del IVA”* aunque excluyendo que se actuara de mala fe. *“En ningún momento se ha tratado de una operación oculta, a la que se haya intentado dar un tratamiento opaco para así defraudar a la Hacienda Pública, sino que la citada operación ha sido siempre admitida y reconocida en la contabilidad y en la documentación de ambas empresas (la vendedora y la compradora, que como antes se dijo, están “en las mismas manos”), y cuando surgieron los requerimientos de la Hacienda Pública para que se pagara el correspondiente IVA, lo que se hizo fue, a través de su asesor fiscal, exponer lo que había sucedido, exponer las dudas sobre la forma correcta de actuación, dudas que fueron tenidas en cuenta por la propia Inspección Tributaria, y en el momento en que tales dudas se despejaron y se les indicó que el citado IVA de la operación que nos ocupa tenía que ser abonado, lo abonaron el mismo día en el que se tuvo conocimiento”*. Todo ello le lleva a concluir que *“puede indicarse que no existen datos en la causa que apunten a la existencia de una voluntad defraudatoria por parte de los acusados, antes bien se trata de una confusión inicial, derivada del entramado de empresas que componen el grupo DIURSA, y de unas dudas posteriores sobre la forma correcta de actuación, que una vez despejada ha provocado que por el deudor tributario se haya abonado la cantidad correspondiente de IVA, sin que haya existido ningún entramado engañoso, ni ninguna “puesta en escena” para engañar a la Hacienda Pública, comprobándose que cuando fueron puestos los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal y cuando éste interpuso la correspondiente denuncia para su persecución, ya había sido liquidada la deuda tributaria por el deudor fiscal” (FJ 2º).*

En cuanto a la SAP Barcelona nº 138/2006 (sección 8ª), de 7 de febrero (recurso nº 202/2005; ponente: Ilmo. Sr. D. Josep Lluís Albiñana Olmos) evidencia también como, en ocasiones, los tribunales son sensibles a la buena fe del acusado. En el caso que se ven-

tila en la misma se deja de ingresar IVA debido a que el sujeto pasivo estima no hallarse obligado a su repercusión porque considera que concurre una exención en la prestación de determinados servicios al Festival de Santander de finalidad no lucrativa. La sentencia de instancia dictó su absolución al modificar el importe de la cuota de IVA no ingresada restando la parte correspondiente *“al importe del IVA no repercutido al Festival de Santander, porque la suma resultante no alcanza el requisito de punibilidad exigido por el tipo del artículo 305 del Código Penal”*. A mayor abundamiento, se estima un dato a favor del acusado: ni facturó ni repercutió el IVA ni tampoco lo hizo suyo como un beneficio más de su actividad. En suma, se excluye el dolo *“para este singular capítulo de las relaciones contractuales producidas entre la sociedad del acusado y el Festival de Santander”* (FJ 2º).

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Teruel, nº 27/2003 de 15 de septiembre (recurso nº 15/2003; ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Ochoa Fernández) también contempla un error en la actuación de un acusado que permite apreciar la no concurrencia del dolo inexcusable para poder tener por existente el delito. Al parecer se produjeron una serie de entregas de bienes mediante subasta sin que se aplicara el correspondiente IVA. Ahora bien, para el Tribunal la intervención de un órgano jurisdiccional encargado de la ocupación de los bienes pudo hacer pensar al acusado – *“y esta duda nos basta en el ámbito penal”* – que todo lo relacionado con dichas entregas o transmisiones de bienes correría de su cargo, incluido lo relativo a las obligaciones fiscales, *“confianza racional y no carente de lógica y fundamento, lo que hace que estimemos que, cuando menos en este supuesto, el recurrente no pensó estar obligado, lo mismo que en los supuestos de entrega de bienes voluntarios, a cuidar de retener a los adjudicatarios de los bienes, el impuesto correspondiente para luego ingresarlo a la Hacienda; así como tampoco entendemos que su conducta no investigando o consultando a los servicios del Estado, cuál debía ser su actuación, puede integrar la modalidad de un dolo eventual, a la vista de que, como ya hemos razonado, el Tribunal Supremo, en una ocasión, y la propia juzgadora de instancia, han estimado que tales operaciones no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”* (FJ 4º).

A nadie se le escapa que, en buena medida, esta aceptación del error en las conductas comisivas de delitos contra la Hacienda Pública⁶⁰ tiene como presupuesto una postura por parte del órgano juzgador mucho más flexible que la que se despliega, por lo general, en el ámbito fiscal. Sin ir más lejos, la última sentencia analizada presenta un caso paradigmático: la AP Teruel calibra la deducibilidad del IVA soportado con parámetros mucho más laxos de lo que es frecuente en la vía administrativa, económico-administrativa e, incluso, contencioso-administrativa. Tras aseverar que es indiscutible que, *“a efectos fiscales, no hay*

⁶⁰ “La necesidad del conocimiento de la antijuricidad impone, lógicamente, el principio de que las conductas ordenadas o prohibidas pueden ser fácilmente conocidas por los súbditos de la ley. Esa exigencia se torna sumamente dificultosa cuando la conducta prohibida se encuentra en disposiciones de rango, por ejemplo, administrativo, y sólo por la variedad de éstas, sino, porque aun existiendo un conocimiento de las mismas por parte de su infractor, sería preciso que el agente tuviese conciencia de que la transgresión de aquella disposición rebasaba la esfera del ilícito administrativo y adquiría carácter de delito” (QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín; y PRATS CANUT, Miguel: “Curso de Derecho Penal. Parte General”, Cedecs. Barcelona. 1996. Pag. 23).

duda alguna que las deducciones por IVA sólo pueden ser solicitadas y realizadas por la entidad que formalmente haya emitido las facturas correspondientes” advierte lo siguiente: “si ello es indiscutible en el ámbito fiscal, y sin perjuicio de que la Hacienda pueda reclamar la suma indebidamente deducida, en el campo penal (...) el dolo queda volatilizado desde el momento en que, fundadamente, el acusado pudo pensar, como los hechos acaecidos así demuestran e, incluso, la propia juzgadora ha entendido, que tal deducción era procedente y perfectamente regular, por lo que no sirviendo para integrar la infracción delictiva cuyo estudio nos ocupa (...) no cabe su inclusión para conformar la cantidad total de la que debe responder el acusado en este proceso, sin perjuicio, como decimos de que la Hacienda ejercite en vía extrajudicial el derecho que le asista” (FJ 4º).

Por consiguiente, la ley fiscal puede ser contemplada con un punto de vista propio por parte del tribunal penal.

Pero hay más casos, todos ellos de la Audiencia Provincial de Madrid. Por ejemplo, la Sentencia nº 110/2006 (sección 16ª), de 20 de febrero (rec. nº 146/2005; ponente: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Barreiro Avellaneda), aun en el plano de la hipótesis, admite que la prueba de los impagos del IVA repercutido por parte del destinatario de las operaciones gravadas podría caminar en la dirección de “refutar el ánimo defraudatorio que planea sobre la omisión absoluta del cumplimiento de sus obligaciones tributarias como administrador de la sociedad Faco SA, destruyendo el presupuesto normativo del tipo consistente en la preexistencia de cualesquiera obligaciones tributarias, en este caso derivadas de la recaudación por impuesto del valor añadido” (FJ 1º), si bien posiblemente el tribunal se está refiriendo a la posibilidad legal de disminuir la base imponible en caso de créditos incobrables⁶¹.

Más contundentes son las Sentencias de 24 de mayo de 2001 (sección 4ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Oliván Lacosta) y de 4 de mayo de 2005 (nº 281/2005; sección 23ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. Belén Sánchez Hernández). La primera de ellas tiene como supuesto de hecho el impago de IVA a causa de que parte de la facturación del imputado tenía diferida el cobro para más adelante⁶². Este hecho que, sin duda alguna en el Derecho Tributario es fácilmente subsumible en una infracción grave atendiendo a que la obligación de pago surge del devengo del tributo y se desliga del momento del cobro de la factura, recibe aquí un enfoque completamente distinto. En el ámbito exclusivamente penal, como bien subraya la sentencia, para determinar la base imponible sólo deben tenerse en cuenta las facturas cobradas efectivamente, no el total de las emitidas: “y ello es así porque colige muy mal la existencia del ánimo de defraudar, elemento esencial del delito contra la Hacienda Pública, con el hecho de no ingresar las cuotas correspondientes al Impuesto que no han sido realmente percibidas. No en vano el sujeto pasivo del Impuesto actúa como simple intermediario entre el que realiza el pago y la Hacienda Pública”. Si en esta sentencia se intu-

⁶¹ O bien emitir una factura rectificativa, que es la solución que sugiere la SAP Sevilla nº 18/2000, de 17 de enero (rec. nº 5418/1999; ponente: Ilmo. Sr. D. Angel Márquez Romero).

⁶² No ocupamos de esta sentencia en “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, Quincena Fiscal nº 5/2003.

ye la concesión de una especial relevancia al elemento subjetivo del tipo, en la otra sentencia citada el elemento clave es la falta de prueba del total adeudado a la entidad infractora en el sentido de que si no se conoce con exactitud qué facturas fueron efectivamente abonadas y cuales no, no puede determinarse el importe realmente dejado de abonar a la Hacienda Pública, razonamiento que, de nuevo, desdice el mandato de la ley tributaria, ceñido en exclusiva al importe devengado con indiferencia del porcentaje que del mismo llegue a ser efectivamente cobrado en el momento de computar el importe de la deuda tributaria por IVA.

Tienen en común estas últimas sentencias hacer prevalecer por encima del frío mecanismo de la norma fiscal una valoración de los hechos en la que se prima particularmente la intencionalidad de las conductas cometidas atendiendo, muy en concreto, a si fructificaron en un lucro perceptible en el agente. Se trata de una perspectiva distinta a la que predomina en Derecho Tributario, más pegada al cumplimiento estricto de la norma en aras de la máxima protección de la integridad del crédito tributario. Ahora bien, esa protección, parece deducirse de las sentencias del tribunal madrileño, para ser dispensada por los jueces penales debe superar un examen de los hechos desde un prisma distinto. No es que se desestime la comisión de una conducta contraria a la norma pero, desde esta perspectiva penal, parece considerarse que la lesión causada no merece sancionarse con una pena delictiva.

Sin embargo, aunque parece adecuado y conveniente pasar por el tamiz de los principios rectores del Derecho Penal el enjuiciamiento y la valoración de las conductas infractoras que desde el Derecho Tributario se estiman constitutivas de delito, esta autonomía de que hacen gala los tribunales penales tiene también su riesgo. Nos referimos a aquellos casos en los que el juez penal se erige en intérprete único de la ley fiscal prescindiendo de los más elementales asideros que unen el hecho enjuiciado a un sector del ordenamiento muy concreto y particular⁶³. Recientemente hemos conocido el más inquietante exponente de esta tendencia cuando el Tribunal Supremo ha ignorado lisa y llanamente la existencia de sendas actas de comprobado y conforme para condenar por delito contra la Hacienda Pública a los obligados tributarios destinatarios de las mismas. Y ello al abrigo de esta argumentación: *“La jurisdicción penal no está limitada por un presupuesto procesal consistente en la desaprobación administrativa de la liquidación practicada por el contribuyente acusado de delito fiscal. Es de una evidencia incontrovertible que si el principio ne bis in idem no impide que la jurisdicción penal pueda sancionar un hecho que ha sido ya objeto de sanción administrativa, tampoco puede impedir que corrija el juicio de antijuricidad de la administración tributaria respecto de un mismo*

⁶³ Causa perplejidad la interpretación que, en contadas ocasiones, se hace por parte del juez penal de determinados institutos tributarios que no están hoy en día en discusión. Así, en la STS nº 83/2005 (Sala de lo Penal), de 2 de marzo (rec. nº 2153/2002; ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Martín Pallín), se desliza la consideración de sustituto del contribuyente en relación con el sujeto “activo” del IVA (FJ 4º) al considerar que está obligado a detraer (sic), “con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de hacer su ingreso en el Tesoro”. Por su parte, la SAP Sevilla (sección 4ª) de 27 de julio de 2000 (rec. nº 4172/2000; ponente: Ilmo. Sr. D. José Luis Núñez Vide), sitúa, sin rubor alguno, el momento del devengo del IVA en el del pago: “y si no consta cuando se efectuó el pago, mal se puede fechar éste, a efectos de establecimiento del período impositivo” (sic).

hecho, cuando éste es subsumible bajo el tipo penal del delito fiscal”⁶⁴. La consolidación de esta doctrina puede suponer el mayor desafío a la seguridad jurídica y al correcto entendimiento del reenvío al Derecho Tributario por la norma penal que acontecen en el ámbito del delito fiscal planteando el siguiente interrogante: ¿puede el juez penal desconocer el acto administrativo declarativo de un determinado status del contribuyente (que ha tributado con arreglo a la legalidad tributaria) y exigir penalmente el crédito tributario que la Administración Fiscal ha considerado inexistente sin que dicho acto administrativo firme se revise conforme a los procedimientos marcados por el ordenamiento jurídico (en este caso, los procedimientos especiales de revisión)?⁶⁵

7. La diferenciación entre cuotas impagadas y cuotas defraudadas. Necesidad de reforma del art. 305 CP.

Una perspectiva del delito fiscal anclada en la persecución de las conductas identificables en meras infracciones de deberes tributarios⁶⁶, que prescindan de la concurrencia de engaño o de algún otro índice revelador de una especial peligrosidad⁶⁷, termina convirtiendo en auténticas piezas clave para completar el tipo del art. 305 CP la cuantía de la defraudación y el dolo del autor; dado que el núcleo del elemento objetivo, la defraudación, se podrá entender realizado con una facilidad pasmosa, inaceptable cuando se trata de delimitar conductas consideradas delictivas.

Es inexcusable indagar acerca del carácter delictivo de cada una de las conductas con trascendencia tributaria que tienen consecuencias materiales en la determinación de una deuda tributaria, máxime cuando se trata de tributos en las que para su cálculo se tienen en cuenta varias, cuando no muchas, operaciones, actos o negocios con resultado económico y material, como sucede en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA. No es admisible englobar en el ámbito general del delito todas las operaciones cuyo resulta-

⁶⁴ STS nº 13/2006, de 20 de enero. Caso KUJAL.

⁶⁵ Este y otros interesantes interrogantes los plantea RUIZ ZAPATERO en el trabajo citado de Jurisprudencia Tributaria nº 5/2006 concluyendo que el principio constitucional de legalidad tributaria se extiende a todos, incluyendo al juez penal. Vid. también el comentario de Ramón FALCÓN TELLÁ “La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS 20 enero 2006”, Quincena Fiscal nº 14. Julio 2006.

⁶⁶ “La sola infracción del deber de declarar supone rebasar el umbral del riesgo permitido administrativo, pero todavía no el del riesgo permitido penal. A éste se llega, según alcanzo, si la Administración se ve, tras la omisión de declaración, sin posibilidad de acceder por otras vías al conocimiento de los datos tributarios relevantes” (SANCHEZ-OSTIZ, Op. Cit. Pag. 119). Luego, ¿surge la defraudación sólo cuando la Administración no dispone de otros medios para conocer los elementos tributarios determinantes de la deuda no ingresada?

⁶⁷ En la STS nº 1244/2003 (Sala de lo Penal), de 3 de octubre (rec. nº 409/2002; ponente: Excmo. Sr. D. José Jiménez Villarejo) se ventila un supuesto que, en principio, nadie puede dejar de calificar como fraudulento y delictivo. En síntesis, el administrador único de una sociedad se hace con el importe depositado en una cuenta para satisfacer el IVA correspondiente a la empresa y dispone para sí de tales sumas provocando el impago del impuesto debido. Sin embargo, a la hora de señalar la acción auténticamente antijurídica el Tribunal se pronuncia del siguiente modo: “Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el art. 349 CP habiendo precedido a su omisión de declarar, la acción claramente fraudulenta de disponer, no importa en provecho de quien, de la suma que había sido puesta a su disposición para el pago del impuesto” (FJ 4º).

do económico deriva en una porción de la cuota a pagar en ese tipo de tributos si no existe una verificación, operación por operación y negocio por negocio, de que todas y todos constituyen realmente defraudaciones delictivas. Cuando no es así, cuando se entremezclan actos delictivos con meras infracciones administrativas, es preciso espigar debidamente el conjunto de actos, operaciones y negocios para determinar separadamente el importe de la cuota defraudada a título de delito de aquella otra que carece de dicha naturaleza.

Compartimos, así pues, la perspectiva que adopta la STS nº 737/2006 (Sala de lo Penal, sección 1ª), de 20 de junio (rec. nº 473/2005; ponente: Excmo. Sr. D. Carlos Granados Pérez) cuando, en su FJ 11º, se manifiesta como sigue:

“Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una manobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta “defraudatoria””⁶⁸.

Esta Sentencia pone negro sobre blanco una diferenciación esencial. Si tiene todavía algún peso el plus de peligrosidad que se desprende del verbo defraudar, está claro que hay que distinguir antes que una cuota defraudada única, los actos ejecutados por el contribuyente que puedan ser individualizables para discernir cuáles de ellos son propiamente defraudatorios de aquellos otros que no lo son.

En la misma línea cabe situar la SAP Albacete nº 9/2003 (sección 2ª), de 15 de enero (rec. nº 1164/2002; ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Nebot de la Concha). En esta sentencia se opta, de modo escueto y resolutivo, por revocar la sentencia de instancia y absolver al condenado porque, se estima, de los 15.163.487 ptas. de IVA que dejó de ingresar únicamen-

⁶⁸ En efecto, el TS rechaza el carácter deducible de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades pero niega relevancia penal a este hecho de modo que lo tiene presente a la hora de calcular la cuota defraudada: “aunque sea correcto el criterio del Informe de la Unidad Inspectora en cuanto a la procedencia de aplicar el art. 16 del Impuesto sobre Sociedades y reducir en esa medida el importe del gasto deducible, ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal. Como señala el Ministerio Fiscal, se puede hablar de cuotas impagadas pero no de cuotas defraudadas y deben ajustarse las cuantías defraudadas a las cifras, lo que en ninguno de los ejercicios ... supone que la cuota defraudada descienda por debajo de los 120.000 €. Subsisten, pues los tres delitos contra la Hacienda Pública, pero han de reducirse las multas que se fijan proporcionalmente en atención a la cuantía defraudada y no a la cuantía impagada y la responsabilidad civil nacida del delito, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos”. En el ámbito contencioso-administrativo, la antes citada SAN de 30 de junio de 2005, en materia también de gastos, distingue entre ausencia de justificación y justificación insuficiente de aquellos, en la medida en que no se discute la existencia del gasto – en caso contrario, pensamos, entraríamos en la órbita de las facturas falsas – sino su necesidad, lo que excluye el elemento subjetivo del ilícito tributario si, además, se ha formulado una declaración puntual e íntegra de todas las operaciones controvertidas (FJ 4º).

te se ha probado dolo en relación con los 15 millones correspondientes al IVA de un sobreprecio de 100 millones de pesetas por una venta de un solar sin que se haya procedido a averiguar si el ánimo doloso concurre “en esos otros IVAs adeudados”. “Al menos – señala – *no hay actividad probatoria que permita, cuanto menos, eludir el principio in dubio pro reo, pues podemos estar ante una mera irregularidad contable*” (FJ 4º). De modo que llega a la conclusión de que “*el dolo comisivo se extiende en exclusiva al importe de la ocultación parcial de la venta de calle ..., ocultación de esos cien millones de pesetas aludidos que comportan un IVA de quince millones de pesetas, cantidad que excluye el tipo penal*” (FJ 5º).

En consecuencia, a la hora de efectuar el cálculo de la cuota tributaria⁶⁹, no precisamente sencillo en muchas ocasiones, se deberán diferenciar aquellas partidas incorrectas pero derivadas de una interpretación equivocada aunque no delictiva de aquellas otras que son fruto del plan criminal.

En caso contrario, como señalábamos, el importe de la defraudación aparece como el elemento clave para determinar la comisión de un delito fiscal.

En lo tocante al importe de la defraudación, lo cierto es que hacer depender la calificación delictiva de un céntimo de euro, suficiente como para deslindar lo que es infracción administrativa de delito penal, nos parece un criterio débil por más que en la técnica legislativa sea frecuente situar barreras de naturaleza dineraria para distinguir tratamientos normativos o regímenes jurídicos. Y, sin embargo, esta es la versión que se sostiene por algunos tribunales: si se define el tipo penal como el conjunto de elementos que determina la infracción de la norma por quien es destinatario de la misma, “*no cabe duda de que el tipo del delito y de la infracción administrativa coinciden y la única diferencia entre uno y otro se refiere a la punibilidad, es decir a un aspecto cual es que la cantidad dejada de ingresar por el impuesto sobre el valor añadido durante cada ejercicio supere los 15.000.000 de ptas.*”⁷⁰. Con mayor rotundidad todavía, el TS afirma: “*el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales, no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción*” (Sentencia nº 13/2006, de 20 de enero, caso KUJAL; ponente: Excmo. Sr. D. Enrique Bacigalupo Zapater).

Y por lo que se refiere al dolo hay que decir que si las infracciones administrativas tributarias se pueden cometer de forma dolosa o culposa⁷¹ y las penales también, de nuevo nos encontramos con que el elemento clave para deslindar conductas delictivas de las que no lo son puede llegar a ser el importe de la defraudación. Salvo que, como sostenemos, para determinar la presencia de un dolo suficientemente intenso en el autor del delito se tenga

⁶⁹ Aun para descartar que quepa el delito continuado en los delitos contra la Hacienda Pública, el TS, en la Sentencia nº 952/2006 (sección 1ª), de 6 de octubre (rec. nº 702/2005; ponente: Excmo. Sr. D. José Ramón Soriano Soriano, FFJJ 4º y 5º), excluye toda posibilidad de mezclar defraudaciones inferiores a 120.000 € con las superiores a esta cifra pues unas constituyen infracción administrativa y las otras delito.

⁷⁰ El entrecomillado procede de la SAP Córdoba de 23 de julio de 2002 (FJ 1º) (en QF Enero 2003-I, pag. 17 y ss.) y, evidentemente, se refiere a cuantías previas a las hoy vigentes.

⁷¹ Art. 183.1 LGT.

muy presente, por tratarse el art. 305 CP de una norma penal en blanco⁷², el total sector del ordenamiento en el que se enmarca la conducta perseguida.

En estos momentos, la regulación vigente hace que la comprobación del importe hipotético de la posible defraudación así como la verificación de una conducta dolosa queden, de hecho, en manos de la Administración Tributaria, dado que, porcentualmente el mayor número de delitos fiscales se detectan en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus órganos. Si los órganos encargados de filtrar qué casos merecen ser enjuiciados en vía penal como posibles delitos fiscales no aplican algún criterio distinto a la verificación de los tres aspectos mencionados (infracción de un deber tributario, presencia de dolo e importe mínimo de la defraudación⁷³) se puede desembocar en una situación en la que la gran mayoría de supuestas defraudaciones tributarias por importe superior a 120.000 €, que no son pocas, terminen ventilándose en los juzgados de lo penal. A esta situación puede coadyuvar la supresión del trámite procesal previsto en el art. 180.1 de la LGT vigente. El trámite de audiencia previo a la remisión al Fiscal de los expedientes por delito fiscal detectados en actuaciones inspectoras privará a los sospechosos de delinquir de una oportunidad de defensa que daba sus frutos en la medida en que ayudaba al órgano administrativo competente a seleccionar del conjunto de expedientes que le remitía la inspección aquellos que mayor apariencia delictiva revestían. Culminada esta modificación por la Ley 36/2006 se favorecerá una situación anómala e incompatible con un recto entendimiento del principio de intervención mínima del Derecho Penal⁷⁴.

Se puede anticipar, en fin, un panorama en el que, sin distinción previa, se entremezclarán sumarios penales por delitos fiscales derivados de hipótesis en los que la ofensa a la Hacienda Pública será muy flagrante (ausencia de declaración, ocultación del hecho imponible) con otros que reclaman un tratamiento distinto (declaraciones debidamente cumplimentadas pero consecuencia de determinadas estrategias o planificaciones fiscales), posi-

⁷² “El delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 305 del Código Penal contiene un presupuesto de hecho perteneciente a la tipicidad cual es el de la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el ente impositor y el sujeto activo del delito que incluye el pago de los tributos como obligación principal. Por otra parte, sólo este presupuesto es el que puede explicar satisfactoriamente la naturaleza de norma penal en blanco del artículo 305 del Código Penal. Asentándose el tipo de injusto sobre el mismo se comprende que buena parte de sus elementos alcancen su pleno y auténtico significado a través de la aplicación de normas jurídico-tributarias. Siendo por tanto el delito previsto en el artículo 305, una ley penal en blanco o un tipo abierto, el elemento referido es de los que necesitan ser completados por una ley extrapenal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida es un elemento implícito del tipo y si consideramos que esa relación viene definida con arreglo a categorías, principios y normas ajenas al derecho penal, se puede concluir que se trata de un elemento formativo implícito” (SAP Córdoba de 23 de julio de 2002, FJ 1º).

⁷³ Si bien estos elementos (el importe de la defraudación, el dolo) parece que serían factores menos relevantes de lo que parece en la configuración del tipo desde las perspectivas objetiva y subjetiva a la luz de la regulación que el art. 305 CP hace de la regularización tributaria. En efecto, ésta, tal y como la contempla el art. 305 CP, resulta admisible siempre y cuando el sujeto activo, la Hacienda Pública, no haya advertido la existencia de la defraudación. Esto puede interpretarse como un factor de apoyo a la tesis que sustenta la necesidad del engaño – la regularización vendría a neutralizar el engaño u ocultación inicial –.

⁷⁴ O, con el Tribunal Constitucional, podría hablarse de una “pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal” (Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, FJ 6º).

blemente sin abandonar el ordenamiento tributario (fraude de ley tributaria, conflicto en la aplicación de la norma tributaria).

En definitiva, y para terminar este breve apunte acerca de la situación actual del delito fiscal, todo indica que es necesario y conveniente reconstruir el tipo del art. 305 CP sobre algo más que la mera infracción de un deber tributario ligado a una determinada consecuencia equivalente a un concreto desvalor económico. El engaño puede ser ese elemento de cierre del tipo o, mejor dicho, su misma base o fundamento. Aunque puede haber otras fórmulas que contribuyan tanto a clarificar la situación como a situar el delito fiscal en su papel de última *ratio* que le queda a un ordenamiento jurídico como forma de contrarrestar las conductas más peligrosas y atentatorias contra el bienestar general. Una de esas fórmulas puede ser la inclusión en el tipo de la ocultación como eje de la conducta delictiva⁷⁵, tanto activa como omisiva. Puede servir como elemento de reflexión la incorporación a la LGT de la ocultación en materia de infracciones y sanciones en el sentido de apuntar a la “ocultación de datos” como un elemento clave⁷⁶ para valorar la gravedad de una conducta infractora⁷⁷. A este respecto, el preámbulo de la Ley 58/2003, General Tributaria, proclama que “la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción”⁷⁸. En ausencia de ocultación, la infracción se catalogará como simple, valoración que hace el legislador fiscal pero que carece de equivalencia en el ámbito penal. ■

⁷⁵ Históricamente esta fue la postura que sostuvo el Código Penal de 1870 en su art. 331, según rememora la SAP Guipúzcoa, sec. 2ª, de 30 de marzo de 2000 (rec. N° 2016/1999, ponente: Mª del Coro CILLAN GARCÍA DE YTU-RRÓSPE). Vid. por todos, “La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos”, investigador principal, J.J. FERREIRO LAPATZA. Grupo investigador “Derecho Tributario y Política Fiscal” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 2005. Pag. 271.

⁷⁶ Otro sería la utilización de medios fraudulentos, que en el art. 305 se vería recogido como manifestación de una de las modalidades agravadas del tipo y que en la LGT da lugar a las infracciones muy graves.

⁷⁷ Art. 184.I LGT, donde se define la “ocultación de datos” como la no presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones “en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omiten total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”.

⁷⁸ Apartado V, párrafo cuarto.



ESTUDIOS

■ **Los recargos por declaración extemporánea en la nueva Ley General Tributaria**

■ **María José Fernández Pavés**

Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada
Miembro de la AEDAF

Antonia Jabalera Rodríguez

Dpto. de Derecho Financiero y Tributario. Mención de Doctorado Europeo
Universidad de Granada

■ **SUMARIO:**

1. Delimitación de la figura
2. Evolución en su configuración legal
 - 2.1. El recargo por aplazamiento o prórroga
 - 2.2. El interés de demora como recargo de prórroga
 - 2.3. Los recargos únicos
 - 2.4 Los recargos del art. 61-3º LGT de 1963
3. Los recargos por declaración extemporánea en la actual ley general tributaria
 - 3.1. Supuesto de hecho de aplicación del precepto
 - 3.1.1. Declaración simple o autoliquidada correcta y con resultado a ingresar
 - 3.1.2. Declaración o autoliquidación extemporánea
 - 3.1.3. Presentada sin que haya mediado un requerimiento administrativo previo
 - 3.1.4. Identificación y limitación de datos al período impositivo autoliquidado
 - 3.2. Consecuencia jurídica de su realización
 - 3.2.1. Aplicación de un recargo por declaración extemporánea y espontánea
 - 3.2.2. Exigencia del interés de demora, en su caso
 - 3.2.3. Posible compatibilidad con los recargos del período ejecutivo

I. Delimitación de la figura

La figura a la que nos vamos a referir en este trabajo, y que actualmente se denomina de forma conjunta en sus distintas variantes como recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, según reza el art. 27 LGT, es una de las prestaciones que se engloban dentro de las obligaciones tributarias accesorias, junto con el interés de demora tributario y los recargos del período ejecutivo; y por tanto, como obligaciones tributarias materiales que derivan para el obligado tributario, en su caso, de la relación jurídico-tributaria, son además uno de los posibles componentes de la deuda tributaria, en este caso en su contenido no esencial o necesario. Efectivamente, entre el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos, se pueden derivar obligaciones materiales y formales para el obligado tributario (como después se denominan), además de para la Administración, junto a la imposición de sanciones; formando a la primera categoría citada la obligación tributaria principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y éstas, las obligaciones accesorias.

Aunque se comprende fácilmente que lo anterior puede parecer un trabalenguas, o resultar un galimatías para los que no son muy entendidos en la materia, y aún incluso para éstos, sin necesidad de ruborizarse por ello dado que es perfectamente entendible; consideramos necesario hacer esta referencia al entronque que efectúa la actual Ley General Tributaria al respecto, puesto que de la ubicación de las distintas prestaciones tributarias, materiales y formales, en una u otra modalidad o concepto, derivan claramente efectos y consecuencias jurídicas relevantes en cuanto a su regulación y régimen aplicable. Concretamente, las obligaciones tributarias accesorias se definen en el art. 25-1º LGT aunque de forma bastante poco sustancial, como aquellas obligaciones distintas de las demás comprendidas en esta Sección (lo cual dice poco de entrada, por no decir nada), que consisten en prestaciones pecuniarias (es decir, son obligaciones materiales de ingreso, no deberes formales) que se deben satisfacer a la Administración tributaria (a cargo de los sujetos obligados, por tanto) y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria (o lo que es lo mismo, son accesorias, como su propio nombre indica, y no principales). Por tanto, son obligaciones tributarias accesorias las obligaciones tributarias que adeuda el obligado tributario a la Administración, de carácter accesorio o dependientes de otras (resulta una perogrullada, pero es así).

Dentro de las mismas, podemos encontrar tres modalidades en la actualidad, frente a las cuatro que tradicionalmente se consideraban así, aunque no por expresa calificación legal, en el texto de la anterior Ley¹, coincidentes en esencia con tres de ellas: el interés de demora (ahora bastante más diversificado), los recargos por declaración extemporánea sin

¹ Nos referimos a los recargos legales, los previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la anterior LGT, el interés de demora y el recargo de apremio; dado que las sanciones pecuniarias, a pesar de incluirse a continuación como un apartado más del art. 58-2º LGT anterior; no eran ya consideradas mayoritariamente con toda razón ni por la jurisprudencia ni por la doctrina, como obligaciones accesorias de la principal.

requerimiento previo (antes referidos simplemente por el precepto donde se regulaban, art. 61-3º LGT anterior) y los recargos del período ejecutivo (en este caso, rebautizados y ampliados; quizá por ello ahora se refieran en plural frente al singular tradicional); quedando por lo tanto ya, claramente fuera de dicha categoría, los conocidos como recargos legales, es decir «los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos» (art. 58-2º,d) LGT).

2. Evolución en su configuración legal

Esta figura tributaria, que ha pasado por distintas vicisitudes desde que empezó su metamorfosis a partir de lo que durante mucho tiempo había sido el recargo por aplazamiento o prórroga, unas veces con un nombre propio más o menos acertado, otras sin denominación salvo por referencia a su ubicación legal, como ocurría en el texto inmediatamente anterior en vigencia con la anterior Ley; ha ido paulatinamente aumentando su campo de aplicación y su compatibilidad con el resto de prestaciones accesorias que pueden acompañarla, paralelamente a ir disminuyendo su significación cuantitativa, siempre fijada en términos porcentuales; lo que demuestra la complejidad que reporta su estudio y análisis pormenorizado, dada la cantidad, variedad y relevancia práctica de los sucesivos y frecuentes cambios habidos en su concepto y régimen jurídico. No obstante lo cual, parece que siempre ha tenido en cierta forma un hilo conductor común, más o menos evidente según el momento de su regulación al que nos refiramos, que nos permite enlazar todas sus versiones, precisamente como consecuencia de la evolución producida en una misma figura o institución tributaria.

Sin afán de exhaustividad ni de profundización excesiva en el tema², dado la limitación de espacio que podemos dedicar a ello por el carácter eminentemente práctico que pretendemos marcar a este trabajo, sí nos parece oportuno hacer unas referencias necesariamente rápidas y breves a los momentos más recientes de esa evolución mencionada; puesto que en este caso en concreto, como en muchos otros, resulta muy ilustrativo tenerla presente para comprender mejor su concepto, e interpretar en definitiva más adecuadamente su regulación actual y régimen jurídico aplicable recogidos en la actual Ley General Tributaria.

2.1. El recargo por aplazamiento o prórroga

El punto de partida que vamos a tomar para repasar esta evolución normativa respecto de los recargos que nos ocupan, es la aparición de la anterior Ley General Tributaria de 1963, cuyo art. 58-2º,c) inicial establecía la aplicación de un recargo por aplazamiento o prórroga cuando se ingresara la deuda tributaria en las prórrogas de los plazos para el ingreso voluntario reguladas en el entonces vigente Reglamento General de Recaudación³, que lo establecía

² En este sentido, si resulta de interés, puede consultarse M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS: *La Autoliquidación Tributaria*; IEF-Marcial Pons, Madrid. 1995 (pgs. 215 y ss.), donde se hace un repaso más minucioso y detallado a esta evolución normativa.

³ Tal como derivaba de los arts. 91 y 92 del Real Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

en el 5%; evitando con ello el apremio que supondría, entre otras cosas, el recargo del mismo nombre del 20% en este caso, dado que el interés de demora (entonces al tipo del interés legal del dinero) se reservaba para los casos de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

El Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, por el que se instrumentaron medidas coyunturales de la política económica, dio nueva redacción a la letra b) del precepto antes mencionado, referente al interés de demora tributario en este caso; estableciéndolo desde su entrada en vigor en el tipo básico del Banco de España, además vigente al tiempo de practicarse la liquidación (lo cual fue muy criticado en aquellos momentos, por dejar en manos de la Administración en cierta forma, la aplicación de uno u otro tipo en su caso). Por su parte, la aparición de la Ley General Presupuestaria de 1977, supuso el establecimiento de una regulación general respecto de cualquier cantidad adeudada a la Hacienda pública, en el sentido de devengar interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, a igual tipo básico del Banco de España, pero según el que estuviera vigente el día de vencimiento del plazo de ingreso; lo cual abrió una gran polémica sobre si esto suponía compatibilizar el recargo de prórroga con el pago del interés de demora, aunque con la regulación específica aportada por el Decreto-Ley mencionado, o si por el contrario, el criterio de prevalencia de ley especial seguía excluyendo en estos casos el pago de éste último, en cualquiera de sus modalidades, debiendo ingresarse por tanto tan solo dicho porcentaje del 5%.

El primer cambio relevante sobre lo que acabamos de ver, vino de la mano del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictaron normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable, al modificar varios preceptos del Reglamento General de Recaudación, entre otros los relativos a este tema, elevando el porcentaje del recargo de prórroga hasta el doble, es decir el 10%, y reduciendo sustancialmente los supuestos en que resultaba de aplicación; además, se incluyó un pronunciamiento expreso sobre su incompatibilidad con el recargo de apremio, pero sin embargo no se hizo lo propio respecto del pago de intereses de demora. No obstante, dicha incertidumbre normativa duró poco tiempo, escasamente un mes, ya que la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, alteró sustancialmente esta materia.

2.2. El interés de demora como recargo de prórroga

Como decimos, en concreto, la Ley 10/1985 redactó de nuevo el art. 58-2º,b) así como el art. 61-2º LGT anterior; lo que implicaba en la práctica la efectiva desaparición de los supuestos en que resultaba aplicable el recargo de prórroga, para verse sustituido por la exigencia del interés de demora; corroborado por el Reglamento General de Recaudación que se promulgó unos años después⁴, del cual desaparecía cualquier referencia al recargo de prórroga y al período extraordinario de pago voluntario que justificaba su exigencia,

⁴ Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, y que lógicamente vino a derogar al anterior.

aunque no hubiera sucedido lo mismo con el texto legal, que tuvo que esperar todavía bastantes años para ver desaparecer esa referencia al recargo por aplazamiento o prórroga de su art. 58-2º,c).

En efecto, atendiendo al segundo de aquellos preceptos citados, los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, comportarán el abono del interés de demora; el cual, por el primero de ellos en este caso, ahora se fijaba en el interés legal del dinero vigente el día en que comience su devengo, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado estableciera otro diferente; sin perjuicio todo ello de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. La Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para el año siguiente, vino de nuevo a modificar lo anterior, dando a través de su Disposición Adicional 31ª una redacción distinta de nuevo al art. 61-2º LGT; señalando que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarían el pago del interés de demora, ahora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las sanciones cometidas, pero cuyo resultado de la aplicación de dicho interés, no podría ser inferior al 10% de la deuda tributaria no ingresada. Por lo tanto, se estaba transformando al interés de demora en un recargo del 10%⁵, hasta el momento en que el retraso en el ingreso supusiera sobrepasar dicho porcentaje, calculado en el tipo señalado, recuperando con ello su carácter estricto de interés moratorio.

2.3. Los recargos únicos

Fue posteriormente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF curiosamente, la que otra vez más a través de una Disposición Adicional, la 14ª punto Dos en este caso, establecía con efectos desde el comienzo del año siguiente, una nueva redacción más para el art. 61-2º LGT, sin duda alguna la más polémica de todas ellas, y no sin razón⁶; según la cual, ahora los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, se aclaraba, sufrirían (muy bien utilizado el término) un recargo único del 50%⁷ (igual al importe de la sanción mínima por infracción grave), con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles, lógicamente, no faltaba más; aunque reduciéndolo al coincidente 10%, si el ingreso se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación

⁵ Dicho recargo fue declarado constitucional, en las Sentencias de nuestro Tribunal Constitucional 164 y 198 de 1995 (13-noviembre y 21-diciembre, respectivamente) y 44/1996, 14-marzo.

⁶ En M.J. FERNÁNDEZ PAVÉS: *La Autoliquidación Tributaria*, cit. (pgs. 227 y ss.) se estudia con bastante detenimiento esta nueva y polémica redacción del precepto de referencia; del mismo modo, puede consultarse de la misma autora "Inconstitucionalidad por incumplimiento en ciertos recargos tributarios de garantías constitucionales", *Los Derechos Humanos. Libro Homenaje al Excmo. Sr. D. Luis Portero García*; Universidad de Granada, Granada. 2001 (pgs. 191 a 209), donde se analizan los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto.

⁷ El Tribunal Constitucional admitió a trámite por diversas providencias, varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, planteadas por la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; declarando inconstitucional y nulo el inciso primero del apartado inicial del párrafo 2º del art. 61 LGT anterior; en esta redacción, es decir, el establecimiento de ese recargo único del 50%, mediante su Sentencia TC 276/2000, 16-noviembre.

e ingreso. Sin embargo, cuando los obligados tributarios no efectuaran el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, y además sin haber solicitado expresamente el aplazamiento o fraccionamiento del pago; se les exigiría en vía de apremio, transformándose además el porcentaje de este recargo único, como estamos viendo pasaban a denominarse, nada menos que en el del 100%⁸, es decir, duplicando la cantidad a ingresar.

Esta modificación del precepto mencionado no conllevó sin embargo, tampoco la adecuación en este caso del texto del art. 58-2º,c) LGT anterior al contenido de este art. 61-2º de la misma, que continuaba haciendo referencia al recargo por aplazamiento o prórroga como posible prestación accesoria incluíble, en su caso, en el contenido no necesario o eventual de la deuda tributaria; a pesar de que hacía ya algunos años, como hemos visto, que realmente había desaparecido como tal, un recargo de prórroga de nuestro sistema tributario. Hubo de esperarse algo más, a la nueva y última redacción que tuvo dicho precepto legal, eso sí, ahora ya como párrafo tercero del art. 61 LGT anterior; para que se modificara igualmente la mención contenida en el art. 58-2º LGT anterior; del mismo modo cambiando de párrafo, en este caso a la letra b) del mismo, pasando a denominarse precisamente por referencia al precepto donde se contenía su regulación legal, como recargos del art. 61-3º LGT; ambos cambios operados, en este caso, por la Ley 25/1995, segunda gran norma que operó una importante modificación parcial de la Ley General Tributaria

2.4. Los recargos del art. 61-3º LGT de 1963

Desde esta nueva redacción, los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, así como, las liquidaciones administrativas derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo; sufrirían un recargo del 20%, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, si el retraso en su pago o presentación superaba un año desde la fecha de finalización del plazo previsto para ello. No obstante, si el ingreso o la presentación se efectuaba dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes a dicho término del plazo voluntario de presentación e ingreso; se aplicaría un recargo único del 5%, 10% o 15% respectivamente, en este caso con exclusión, tanto del interés de demora como de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Y además, dichos recargos eran compatibles con el recargo de apremio, en cualquiera de sus dos variantes, cuando los obligados tributarios no efectuaran el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea. Esta redacción del precepto, cuya entrada en vigor se produjo el 23 de julio de 1995, tuvo efectos retroactivos inicialmente desde

⁸ Del mismo modo, el Tribunal Constitucional, en relación con el segundo apartado de este art. 61-2º que establecía un recargo del 100%, pero ahora estimando un Recurso de Amparo; reconoció que vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión en el procedimiento administrativo sancionador; planteándose el propio Tribunal una Cuestión de Inconstitucionalidad sobre el mismo (curioso) en su Sentencia TC 291/2000, 30-noviembre.

el 1 de febrero del mismo año⁹; si bien, con la aparición de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se aplicó retroactivamente ya sin límite temporal, por la previsión contenida en el art. 4-3^o¹⁰ de dicho Estatuto del Contribuyente.

Correlativamente, la misma Ley 25/1995, redactó de nuevo el art. 58 LGT anterior; destacando, además de la importante ampliación que operó sobre el concepto tradicional y clásico de la deuda tributaria en su párrafo primero, al incluir como nuevas modalidades de su contenido esencial o necesario a los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, además de la habitual cuota tributaria; los diversos cambios operados sobre las letras que se referían a las otras prestaciones que también podían formar parte, en su caso, de la deuda tributaria, contenidas ahora en su párrafo segundo, como son la correspondiente al interés de demora, que ya se identificaba, aunque con igual tipo, con el vigente a lo largo del período en el que se devengase, en lugar de ser el vigente el día de comienzo de su devengo, y la relativa a los recargos a los que nos referimos, que pasaban a denominarse como recargos previstos en el apartado 3 del art. 61 LGT visto; además de invertir su referencia, puesto que estos últimos pasaban a la letra b), y el interés de demora a la letra c) de dicho art. 58-2^o LGT anterior.

3. Los recargos por declaración extemporánea en la actual ley general tributaria

Como decíamos al principio de este trabajo, actualmente es el art. 27 LGT el precepto que contiene fundamentalmente el concepto y regulación esencial de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, como se denomina el propio artículo, cuyo régimen jurídico se complementa con algunas otras referencias legales; y como vamos a ver enseguida, realmente no hay diferencias sustanciales en cuanto al régimen inmediatamente anterior a éste, derivado de la última versión al respecto contenida en la anterior Ley General Tributaria, sino que las diferencias son más bien por ciertas precisiones efectuadas para aclarar determinadas circunstancias, y en algunas matizaciones que se efectúan sobre aspectos no esenciales de dichos recargos.

3.1. Supuesto de hecho de aplicación del precepto

De entrada, entroncando con lo que recogíamos al iniciar este estudio, comienza diciéndonos el párrafo primero de dicho precepto legal, que los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias, que deben satisfacer los obligados tributarios

⁹ Por la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 25/1995, según la cual, el régimen de los recargos previstos en la misma, sería de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resultara más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de su presentación.

¹⁰ «Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias así como el de los recargos tendrá efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado».

como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Vemos por tanto que el supuesto de hecho que implica la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, parte de una situación coincidente con la regulación anterior; es decir, el punto de partida es la presentación extemporánea, o fuera del plazo establecido para ello en la normativa, de una declaración tributaria digamos simple o de una autoliquidación tributaria, con o sin el ingreso que debía acompañarla, esto es indiferente como veremos más adelante; y sin que además haya mediado requerimiento administrativo alguno, es decir, de forma espontánea, como suele denominarse a tal situación de corrección de una conducta inicialmente irregular o incorrecta, por propia iniciativa del sujeto en principio desviado en su actuación frente a la Administración tributaria, pero antes de que ésta en su caso, haya podido detectarlo y por tanto requerirlo formalmente para que lo subsane.

Luego son tres los elementos que conforman la situación fáctica o supuesto de hecho de la norma, para aplicar la consecuencia jurídica de la misma, que estudiaremos a continuación con mayor detenimiento en cuanto a su verdadera significación e implicaciones jurídicas:

- presentación de una declaración o de una autoliquidación, independientemente de que se efectúe o no el ingreso respectivo en este segundo caso.
- efectuada fuera del plazo previsto para ello en la normativa correspondiente, es decir, extemporáneamente.
- y sin que haya mediado previamente ningún requerimiento administrativo para ello, por lo tanto, espontáneamente.

3.1.1. Declaración simple o autoliquidada correcta y con resultado a ingresar

3.1.1.1. Declaración o autoliquidación con resultado positivo

En relación con la primera condición, efectivamente la ley habla de declaraciones y de autoliquidaciones solamente, y además respecto de esta segunda figura, independientemente del ingreso que pueda acompañarla, dado que lo que parece importar a estos efectos, es la parte que tiene esta última de declaración, y no las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria que la acompañan; obviando con ello los supuestos en que podría determinarse en la autoliquidación una cantidad que resulte a devolver o compensar, así como en general, no considerando a las comunicaciones de datos en este caso. Luego lo que sí conllevarán tanto una como otra, en su caso, es un pago, un ingreso derivado de su contenido, nunca un resultado negativo¹¹; pero además, ese posible ingreso o, mejor dicho, el retardo en efec-

¹¹ En el mismo sentido se pronuncia J.M. HERRERO DE EGAYA ESPINOSA DE LOS MONTEROS cuando comenta este precepto en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (R. HUESCA BOADILLA Coordinador); Thomson-Aranzadi, Navarra.2004 (pg.219).

tuarlo, no es lo determinante, lo que importa al legislador para imponer estos recargos, sino antes al contrario, el retraso en conocer y disponer de los datos informativos necesarios sobre la existencia misma de la obligación tributaria así como sobre su importe, los habitualmente conocidos como “datos idóneos” para liquidar, que serán los que precisa tener la Administración para poder hacerlo.

Ello es así por varias razones, unas contenidas en el mismo art. 27 LGT, y otras al ponerlo en relación con las propias definiciones de estas tres figuras tributarias, contenidas básicamente en los arts. 119 a 121 LGT. Efectivamente, por una parte, el precepto de referencia establece la exigencia de una serie de recargos, con o sin acompañar del interés de demora como vamos a ver, que no son más que un tanto por ciento o porcentaje matemáticamente hablando, que por ello en todo caso, se deben girar sobre cantidades positivas a ingresar, sobre cuantías a pagar a la Hacienda, dado que sobre un importe negativo no cabría hablar; desde luego, de la exigencia del pago de un recargo en pura lógica conceptual; además de que la propia redacción del artículo lo precisa, sin duda alguna, cuando nos especifica sobre qué magnitud se calcularán dichos porcentajes o recargos, «sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas».

Completado, como decimos, con los conceptos mismos de declaración y autoliquidación, frente a la comunicación, puesto que si la primera se configura como «*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*», no implicando la aceptación o reconocimiento por el sujeto declarante de la procedencia de la obligación tributaria; al contrastarlo con el concepto de comunicación, vemos que ésta se refiere concretamente a «*la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver*»; luego la ley habla de declaración cuando el resultado de la aplicación de la información que contiene es positivo, es decir, a ingresar; mientras que la perfila como comunicación de datos cuando el resultado de la aplicación de su información es negativo, a devolver en este caso. Por tanto, ese importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, como dice el precepto, es siempre positivo.

Frente a esta disyuntiva, la figura de la autoliquidación, en principio, engloba ambas posibilidades por su resultado cuantitativo, ya que la ley la define como «*declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*»; luego la diferencia con las otras dos instituciones, es que la autoliquidación añade un plus de actuación debida por el sujeto, no sólo informa o declara / comunica a la Administración, sino que además calcula o cuantifica el ingreso / la devolución o compensación que deriva de esa información que contiene. Pero en este caso, el art. 27-2º LGT visto, habla tan sólo del importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones para calcular los recargos;

por tanto, resulta evidente que estamos ante declaraciones o autoliquidaciones, con resultado de ingreso en todo caso¹².

Aunque, como señalábamos, a pesar de esto último, en estos momentos lo que importa al legislador no es propiamente el retraso en el ingreso correspondiente que deriva de esas declaraciones o autoliquidaciones, sino la tardanza en su misma presentación; puesto que, en todo caso, para la exigencia de toda esta serie de recargos modulados en cierta forma, según la menor o mayor distancia entre la finalización del plazo establecido para ello, y el momento de la presentación de esas declaraciones o autoliquidaciones; lo verdaderamente determinante, es que la Administración tributaria no haya recibido la información necesaria que precisa conocer, sobre los elementos constitutivos de la obligación tributaria, incluidos los que determinan su importe o cuantía, en el plazo previsto en la normativa para ello, a efectos de poder liquidar en su caso la deuda tributaria correspondiente.

Dado que, de una parte, estos recargos se aplican no sólo a autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas, que sí conllevan de entrada un pago junto a su presentación, sino también a declaraciones tributarias simples con iguales características, que habrán de esperar necesariamente a que la Administración las liquide para exigirse su ingreso; dichos recargos se aplicarán precisamente, sobre el importe de la liquidación administrativa que resulte de la declaración presentada fuera de plazo, incluso si ésta se ingresa en el plazo que prevea de pago voluntario en función de la fecha de su notificación; o bien sobre el importe de la autoliquidación, se haya procedido o no a su presentación junto con el ingreso de la misma, da igual. Y además, porque dichos recargos son perfectamente compatibles con los recargos del período ejecutivo que pudieran corresponder¹³, si no se efectúa el ingreso respectivo al tiempo de la presentación de la autoliquidación fuera de plazo, así como, aunque no se diga expresamente, si no se paga la liquidación derivada de la declaración extemporánea en su plazo voluntario de ingreso. Luego, evidentemente, estos recargos, como su propio nombre indica, se pagan por presentar declaraciones tributarias, simples o autoliquidadas, fuera de plazo sin requerimiento previo; con independencia del momento en el que se efectúa finalmente el ingreso correspondiente que deriva de cada una de ellas.

3.1.1.2. Realizada además correctamente

Y decimos, por presentar las declaraciones o autoliquidaciones con resultado a ingresar extemporánea y espontáneamente, además habiéndolas realizado de forma correcta, en

¹² Como vamos a tener ocasión de ver más adelante, resulta igualmente ilustrativo a estos efectos que, a la hora de definir las infracciones tributarias, el art. 198 LGT referido, entre otras, a la infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, curiosamente no remita como causa de exclusión de su aplicación por regularización de la situación tributaria del sujeto a este art. 27 LGT; cuando sí ocurre así en los arts. 191-1º y 192-1º LGT.

¹³ Recargos que se devengan con el inicio del período ejecutivo, y que revisten tres modalidades: recargo ejecutivo del 5% si se paga toda la deuda no ingresada en voluntaria antes de la notificación de la providencia de apremio, recargo de apremio reducido del 10% si se paga toda la deuda no ingresada en voluntaria y el propio recargo antes de finalizar los plazos dados en la providencia de apremio notificada, y recargo de apremio ordinario del 20% en los demás casos.

cuanto a la información y datos que deben contener en ambos casos sobre el hecho imponible realizado, el sujeto pasivo obligado tributario, y los demás elementos determinantes de la cuantía de la obligación tributaria; dado que en caso contrario, si se ocultan, falsean o ignoran datos relevantes a estos efectos, formulando por tanto una declaración incompleta, incorrecta o inexacta, ya sea ésta simple o debiendo autoliquidarse (no olvidemos que, a estos efectos, lo determinante es el retraso en la información y no en el ingreso); entonces habrá de excluirse la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento, para acudir al régimen infractor que corresponda según los casos.

Y es que, efectivamente, si analizamos la definición de las conductas infractoras contenidas respectivamente en el art. 191-1º LGT respecto de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, y en el art. 192-1º LGT relativo a la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; observamos cómo en el primero de ambos artículos, se dice que constituye dicha infracción dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que “debiera resultar de la correcta autoliquidación” del tributo, con la salvedad de que se regularice de acuerdo al art. 27 LGT, o que proceda la aplicación del art. 161-1º,b) LGT, es decir, que se inicie el período ejecutivo de recaudación por haberla presentado pero sin realizar el ingreso correspondiente, con lo cual, procede la apertura del procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado tributario, como completa ahora el párrafo tercero de ese mismo precepto, caso que ahora no nos interesa desarrollar dada la temática de este trabajo¹⁴; y de la misma manera, en el segundo precepto citado, se recoge el incumplimiento con la obligación de “presentar de forma completa y correcta las declaraciones” o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación adecuada, de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, con la misma exclusión, salvo que se regularice con arreglo al art. 127 LGT que venimos estudiando.

¹⁴ Aunque en la actual Ley General Tributaria se redacta con menor acierto la remisión normativa en esta cuestión, por intentar hacerla con mayor precisión, en relación con la anterior (antes remitía en su conjunto al art. 127 LGT anterior, que regulaba tanto el inicio del período ejecutivo, con el devengo de los recargos de apremio correspondientes, como el procedimiento de apremio abierto con la providencia respectiva, en sus distintos párrafos); dado que realmente es a esto segundo a lo que se quiere referir, para excluir la aplicación del régimen infractor, y no al simple inicio del período ejecutivo. En este sentido, la verdadera esencia de la conducta infractora es, más que la falta de ingreso en sí, la ausencia de aporte de información en plazo por parte del sujeto a la Administración, sobre esos datos idóneos para liquidar; como ya ocurría con el art. 79,a) LGT anterior, y al igual que sucede respecto del incumplimiento con los tributos que no se rigen por el sistema de autoliquidación, a los que se refiere el precepto siguiente (art. 192 LGT y art. 79,b) LGT anterior). Puesto que si la autoliquidación se ha presentado correctamente formulada, no lo olvidemos, tanto dentro como fuera de plazo (a ambas posibilidades se refiere el art. 161-1º,b) LGT); lo que procede por parte de la Administración es la apertura del procedimiento de apremio (art. 161-3º LGT), dado que posee la información que precisa para verificar el resultado de la autoliquidación y liquidar su importe, requiriendo su pago o cumplimiento a través de ese procedimiento ejecutivo, en lugar de abrir un expediente sancionador al respecto.

Luego evidentemente, en ambos casos, la conducta infractora implica el no haber presentado en el plazo correspondiente, bien sea la declaración simple o bien sea autoliquidada, correcta y completamente realizada. Por lo que, la razón de discernimiento entre la aplicación del régimen de los recargos por declaración extemporánea o, por el contrario, de este régimen sancionador en la modalidad que proceda, es que se haya regularizado espontáneamente o no conforme al art. 27 LGT, la falta inicial de presentación de la declaración o autoliquidación correctamente formulada, o lo que es lo mismo, sin que haya mediado ningún requerimiento por parte de la Administración tributaria para la subsanación de la conducta inicialmente ilícita; la cual se entiende “convalidada” con esa espontaneidad en su regularización, para evitar el inicio del procedimiento sancionador correspondiente, a cambio del pago del recargo que proceda. Razón por la cual, el contenido del art. 27 LGT excluye expresamente en todos los supuestos de aplicación que regula, las sanciones que hubieran podido exigirse, en otro caso, para ser congruente con ello.

Cosa que no ocurre, sin embargo, respecto de otra de las conductas infractoras descritas por la Ley y relacionada en parte con las anteriores, concretamente recogida en el art. 198 LGT entre otras, como infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que proceda perjuicio económico, ha de entenderse en principio correctamente realizadas; en cuyo caso, no hay exclusión de su aplicación por la regularización correspondiente, dado que como hemos visto, el art. 27 LGT se refiere tan sólo a dichas figuras con resultado positivo, es decir, a declaraciones o autoliquidaciones correctas, extemporáneas y espontáneas, de las que derive un ingreso; excluyéndose, por tanto, los supuestos de su falta de presentación luego subsanada, de los que no deriva un perjuicio económico, como vemos, en los que en todo caso, cabría en principio iniciar expediente sancionador por dicha conducta infractora, eso sí, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, como aclara el precepto.

Y por si hubiera alguna duda, continuando con su redacción, en el párrafo segundo del mismo se abunda en esta idea, al establecer que, no obstante lo anterior, si las declaraciones o autoliquidaciones se presentaran fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, supuesto de aplicación inicial del art. 27 LGT como sabemos; lo que ocurre es que se opera una reducción a la mitad de la sanción correspondiente¹⁵, pero sin excluirse en absoluto el procedimiento sancionador y la imposición, en su caso, de la misma aunque rebajada, a cambio de recargo alguno. Continuando además, en relación con el otro sentido ahora, que si se hubieran presentado en plazo las declaraciones o autoliquidaciones que no deben perjudicar económicamente a la Hacienda, no lo olvidemos, pero de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, y posteriormente se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, otras complementarias o sustitutivas de las anteriores, se debe entender aunque no se diga, corrigiendo dichas situaciones pero sin pro-

¹⁵ Así como la reducción también a la mitad, de los límites mínimo y máximo de la sanción, cuando se trata concretamente de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento del deber de suministro de información recogido en los arts. 93 y 94 LGT, caso que no nos interesa.

ducir a pesar de ello dicho perjuicio económico; no se producirán las infracciones de los arts. 194¹⁶ o 199¹⁷ LGT en relación con las primeras presentadas en plazo pero incorrectamente, imponiendo tan sólo la sanción que resulte de este otro precepto respecto de lo declarado fuera de plazo, en aplicación de la no exclusión de responsabilidad que recoge en general el art. 179-3º LGT en su segundo apartado¹⁸, más que como excepción al principio de concurrencia de sanciones tributarias, contenido en el art. 180-3º LGT¹⁹.

2.1.2. Declaración o autoliquidación extemporánea

El segundo elemento necesario para que se dé el presupuesto de hecho de aplicación de los recargos contenidos en el art. 27 LGT, consiste en que la declaración tributaria o la autoliquidación correspondiente, se haya presentado fuera del plazo establecido para ello en la normativa, es decir, de forma extemporánea como normalmente se denomina; por tanto, supone que la irregularidad o incorrección cometida por el obligado tributario con su conducta, la cual da origen a la exigencia del recargo por declaración extemporánea que proceda, como prestación tributaria accesoria que se sumará al contenido esencial de su deuda tributaria, es precisamente el no haberla realizado dentro de los plazos que prevé la normativa para la presentación de una declaración simple o de una autoliquidación, y por tanto, haberlo hecho una vez que ha concluido dicho período para realizarla.

Esto implica varias cuestiones que conviene precisar, para aclarar definitivamente el supuesto de hecho regulado que conlleva la aplicación de estos recargos; primero, que ha de ser la primera declaración o autoliquidación que se entrega a la Administración, la conocida como inicial para entendernos, y no una autoliquidación complementaria de otra anterior; ni una declaración de las mismas características o sustitutiva de ella, como permite el art. 122 LGT en sus distintos párrafos, para completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad,

¹⁶ Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones sin que éstas se hayan obtenido, o beneficios o incentivos fiscales, siempre que no proceda una falta de ingreso por la autoliquidación, o la ausencia de presentación de la declaración, correctamente realizadas ambas, o una determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en declaraciones futuras, o en general de cantidades a incluir sin que se produzca falta de ingreso ni devolución indebida.

¹⁷ Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

¹⁸ «Lo dispuesto en el párrafo anterior (los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones o autoliquidaciones, entre otras, presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con su presentación) se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley (dado que se refiere a otro supuesto, presentación correcta aunque fuera de plazo) y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes». Luego cabe deducir, a *sensu contrario* que, la regularización excluida de responsabilidad en su primer apartado, debe haberse producido estando todavía en plazo de presentación para dichas declaraciones o autoliquidaciones en general, y además formulándolas correctamente; puesto que el art. 122-1º LGT califica como declaraciones complementarias o sustitutivas y como autoliquidaciones complementarias, tanto las presentadas dentro del plazo establecido para ello, como las efectuadas con posterioridad; de ahí sacar de dicha exclusión de responsabilidad en el segundo apartado, las regularizaciones voluntarias tardías e incorrectas.

¹⁹ «La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. Entre otros supuestos,... la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley».

o para completar o reemplazar las declaraciones previas siempre que se haga constar expresamente de cuál de ambas se trata, respectivamente; y en segundo lugar, que además se haya realizado, como ya hemos visto, de forma completa, correcta y exacta en su contenido, pero, y ahí es donde decimos está la irregularidad, no tempestiva sino extemporáneamente, dado que será el retraso en su realización respecto del plazo previsto en la normativa para presentar una u otra, lo que determine el considerar esta conducta del sujeto no totalmente acorde a Derecho y, por ende, merecedora de la exigencia de un recargo por declaración extemporánea, a sumar en el importe final de su deuda tributaria.

Y precisamente por ello, en tercer lugar, será la extensión o prolongación de dicho retraso, es decir, el que haya transcurrido un menor o un mayor tiempo desde que finalizó el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, hasta que finalmente se realizó ya fuera de dicho período; lo que determine la graduación respectiva del tipo de recargo que deba aplicarse a cada caso concreto, incidiendo igualmente sobre su compatibilidad o no con la exigencia del interés de demora. Puesto que, como sabemos, en función de que se haya retrasado desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, hasta los tres meses contados a partir de ahí, o bien desde los tres meses y un día hasta los seis meses posteriores, o desde el día siguiente a esos seis meses hasta los doce meses, o bien finalmente desde un año y un día en adelante²⁰, cabe entender hasta el plazo de prescripción lógicamente²¹; el recargo se aplicará en un porcentaje respectivamente del 5%, del 10%, del 15% o del 20%, además, sin intereses de demora en los tres primeros casos, o con los intereses de demora devengados a partir de finalizar esos primeros doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para su presentación hasta que ésta se haya efectuado, en principio, tanto si es una declaración como si es una autoliquidación con ingreso.

El punto inicial de cómputo del plazo demorado en cuanto a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas, es decir, la fecha para empezar a contar los tres meses de retraso como primera opción; será el día siguiente al momento de finalización del plazo establecido en la normativa aplicable correspondiente, para presentar una declaración tributaria o una autoliquidación. Por lo tanto, tenemos que acudir a esa normativa, para determinar el inicio y la terminación de dicho plazo de presentación, y por consiguiente, el comienzo del retraso o extemporaneidad en la misma, fijado en el día siguiente a su conclusión, que como vamos a ver, la hallaremos por una remisión en ambos casos de la Ley General Tributaria.

²⁰ Cabe deducir que los plazos acaban en el límite de tiempo señalado, a los 3, 6 o 12 meses exactamente, y que, por tanto, el siguiente tramo temporal comienza el día siguiente a haberse concluido cada uno de ellos; puesto que, de una parte, se dice literalmente que las declaraciones o autoliquidaciones han de presentarse “dentro” de ellos (luego tres meses y un día queda ya fuera, y así sucesivamente), y de otro lado, aunque no se excluya de cada plazo sucesivo el período comprendido en el tramo anterior; resulta evidente que ésa ha de ser su interpretación, desde nuestro punto de vista, puesto que de lo contrario, se llegaría al sin sentido que las presentadas transcurrido más de un año, tendrían que pagar los cuatro recargos juntos, sin considerar ahora el interés de demora, puesto que tanto los 3, como los 6 como los 12 meses están comprendidos dentro de más de un año.

²¹ Como corrobora por otra parte el art. 122-1º LGT, cuando señala que los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para ello o con posterioridad, «*siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria*».

En este sentido, respecto del plazo para declarar en primer lugar, nos indica tan sólo el art. 119-3º LGT *in fine* que se determinará reglamentariamente, en cuanto que alude a que se pueda presentar concretamente una posible rectificación de las opciones que deban ejercitarse, solicitarse o renunciarse con su presentación, sólo “en el período reglamentario de declaración” y no con posterioridad a él; puesto que el resto del precepto, en sus dos apartados anteriores, no hace ninguna referencia a este plazo para realizar y presentar una declaración tributaria, y el art. 122-1º LGT por su parte, habla de un “plazo establecido para su presentación” pero sin identificar dónde ha de fijarse. Por su parte, el art. 120 LGT ni siquiera califica al plazo para presentar una autoliquidación, en función de la norma que haya de establecerlo; dado que el apartado segundo de su párrafo tercero sólo habla de “plazo para la presentación de la autoliquidación”, como en términos ya más generales hace también el art. 122-1º LGT ya referido, aunque si lo adjetive en cambio el art. 67-1º LGT como tal, junto al anterior, al establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la potestad liquidadora de la Administración, en el día siguiente al que finaliza el plazo reglamentario para declarar o autoliquidar. Luego habremos de acudir en ambos casos a otras disposiciones distintas de la propia Ley General Tributaria para completar este dato, concretamente, a la normativa propia de cada uno de los tributos vigentes, para saber cuál es su plazo de declaración o, en su caso, para autoliquidarlo; en este sentido, y respecto de la autoliquidación tributaria concretamente, sabemos que dicho plazo establecido para su presentación, se considera además simultáneamente plazo de pago voluntario de la misma, dado su concepto y contenido según hemos visto²².

3.1.3. Presentada sin que haya mediado un requerimiento administrativo previo

La tercera condición general que ha de cumplir el supuesto de hecho de aplicación de esta norma, coincidente del mismo modo con la regulación inmediata anterior del texto de la Ley precedente, es que la presentación de esa declaración o autoliquidación fuera de plazo se haya realizado además, sin que haya mediado ningún requerimiento previo por parte de la Administración tributaria; es decir, el sujeto obligado tributario no la presentó en el plazo correspondiente que tenía para ello, y a pesar de eso, sin haber sido notificado al respecto por el órgano administrativo al que corresponda, en su caso, velar por el cumplimiento tempestivo de dicho deber de conducta, requiriéndole la subsanación de ese incumplimiento; ha decidido espontáneamente él mismo corregir la desviación de su conducta, por el motivo que sea, no hace al caso, antes de que la Administración pueda detectarlo y girarle, entonces ya sí, el acto administrativo correspondiente, requiriéndole la presentación de la declaración o autoliquidación respectiva aunque sea ya fuera de plazo.

Y esto es así dado que, no lo olvidemos, entre la relación ejemplificativa que se contiene en el art. 29-2º LGT de lo que la misma Ley llama obligaciones tributarias formales, es decir, deberes de conducta o de comportamiento, en tanto que, sin tener carácter pecuniario, son impuestos por la normativa a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, estando rela-

²² Ahora el art. 62-1º LGT nos dice, precisamente al respecto, que «las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo».

cionado su cumplimiento con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios; su letra c) recoge la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, además de comunicaciones, sin hacer mención alguna al momento respectivo para ello. Lógicamente, el deber u obligación formal debe cumplirse en el plazo establecido para hacerlo en la normativa reguladora del caso; pero si no fuera así, la Administración goza de la potestad correspondiente para poder requerir al obligado tributario la subsanación de ese incumplimiento inicial, presentando al menos fuera de plazo, esa declaración o esa autoliquidación no realizada cuando debía, en ejercicio de la función administrativa dirigida a la realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y otras obligaciones formales, dentro de la gestión de los tributos (art. 117-1º,e) LGT).

El mismo art. 27 LGT aclara a continuación, en el segundo apartado de su párrafo primero, qué se considerará como requerimiento previo de la Administración tributaria²³, para evitar cualquier confusión al respecto que pudiera surgir, como desafortunadamente se había planteado con la normativa anterior coincidente²⁴; señalando que puede consistir en cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario (por lo tanto, debidamente notificada), conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Luego, consistirá en un acto administrativo en sentido estricto, aunque se utilice la palabra actuación, que ha de dictarse y notificarse correctamente²⁵ al sujeto pasivo u obligado tributario que resulte ser su destinatario como vamos a ver; y cuya finalidad y contenido versa sobre la pretensión administrativa de lograr el cumplimiento con la normativa tributaria, en tanto que debe tender o conducir a reconocer la existencia de una deuda tributaria, regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, comprobar o inspeccionar en su caso la conducta del obligado tributario en relación con el cumplimiento de sus deberes y obligaciones con la Hacienda, asegurar en la medida de lo posible que así sea, o cuantificar ya el importe de dicha deuda tributaria en su caso, y hasta aquí las posibles pretensiones administrativas del requerimiento.

Sin embargo, entre esas finalidades posibles pretendidas con este requerimiento, vemos que nada se dice de conducir al pago o recaudación de la deuda, dado que como vimos, lo que importaba es el retraso en el aporte de la información a la Administración para la exigencia de estos recargos y no la mora en el pago, para lo cual están previstas otras medidas de reacción por parte de la Ley General Tributaria; de ahí que la enumeración contenida en el precepto de referencia, coincida plenamente con las actuaciones administrativas que pueden inte-

²³ En este sentido, hay quién ha considerado su definición legal excesivamente amplia y ambigua, planteando como alternativa el concepto de requerimiento previo circunscrito solamente a las actuaciones de la Administración tributaria, notificadas al obligado tributario, con el fin de que presente la correspondiente autoliquidación o declaración (M. VEGA HERRERO y J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO: "Tributos y obligaciones tributarias", *La nueva Ley General Tributaria*; Thomson-Civitas, Navarra. 2004; pgs. 117 y 118).

²⁴ En este sentido, parece haberse atendido a la recomendación de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT de marzo de 2001, que señaló la conveniencia de «definirse, de modo expreso y en el precepto de la LGT dedicado a estas prestaciones, el concepto de requerimiento previo».

²⁵ En este sentido pude consultarse A. JABALERA RODRÍGUEZ: "La notificación en la nueva LGT"; *Civitas, R.E.D.F.*, nº 128. 2005.

rumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria), iniciado el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (arts. 66,a), 67-1º segundo apartado y 68-1º a) LGT); frente a la misma posibilidad en relación con la prescripción de su derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, cuyo cómputo se inicia el día siguiente a aquél en que finalice el plazo de pago en período voluntario, que puede interrumpirse por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria (arts. 66,b), 67-1º apartado tres y 68-2º,a) LGT en este otro caso).

Vemos por tanto también, en segundo lugar, que ese posible acto administrativo de requerimiento que impediría, de producirse, la aplicación de este precepto, por carecer entonces de esa condición necesaria en la presentación extemporánea de la declaración simple o autoliquidada (su espontaneidad); lo que no ha debido es de ser notificado, no hablamos en cambio de producirse. A esto en concreto es a lo que se refiere la Ley, cuando dice que no se haya llevado a cabo ningún requerimiento administrativo previo al sujeto “con su conocimiento formal”, se haya dictado o no ese acto administrativo en su caso, y por tanto, hubiera ya detectado o no realmente la Administración esa ausencia o falta de presentación; por la exigencia que tiene toda actuación administrativa para su eficacia, no para su validez como sabemos, de ser debidamente notificada al sujeto. Y además, no ha de haberse producido dicha notificación del requerimiento con carácter previo a la presentación extemporánea; pero nada se dice si se produce con posterioridad a ella, por ejemplo, porque el acto administrativo ya se hubiera dictado, y mientras se consigue notificar, el sujeto presenta su declaración o autoliquidación, espontáneamente todavía por tanto; puesto que dicho obligado tributario no se puede considerar requerido, hasta que recibe su notificación correspondiente, que es la única a estos efectos que puede enervar la aplicación del precepto, no el que la Administración haya podido detectar la carencia, ni que hubiera procedido a dictar por tanto ese requerimiento, ni siquiera que haya cursado incluso dicha notificación, si ésta no ha llegado a efectuarse en todo caso.

En este sentido, debe hacerse notar además, que dicho acto administrativo es referido en la Ley sin ninguna asignación competencial, es decir, sin que haya sido atribuido a órgano administrativo alguno en concreto, dentro de la estructura interna de la Administración tributaria; a pesar de lo cual, sabemos que será principalmente a cargo de los órganos gestores u oficinas liquidadoras, o bien de los inspectores tributarios, según los casos, dado que son los que tienen atribuidas las funciones y competencias relacionadas con las actuaciones administrativas a las que se deben dirigir dichos requerimientos tributarios que acabamos de referir, frente a los órganos de recaudación tributaria por una parte, y a los encargados de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas por otra, en este caso además, como función ya separada de la de aplicación de los tributos (art. 83-2º LGT).

En concreto, dentro de las actividades dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como define el art. 83-1º LGT el ámbito que corresponde a la aplicación de los tributos; se desarrollarán de una parte, las actuaciones de comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, de control de la obligación de facturar, de verificación de datos, de comprobación de valores o comprobación limitada, o la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de ellas, como funciones propias de la gestión tributaria (art. 117-1º LGT en varios de sus apartados); así como de otra parte, las funciones administrativas de investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los ignorados por la Administración, de comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, de comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos necesarios para la determinación de las obligaciones tributarias, de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales, de actuaciones de comprobación limitada, y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas, cuando sean llevadas a cabo por la inspección tributaria (diversos apartados ahora del art. 141 LGT).

Finalmente, habrá de haberse producido ese requerimiento administrativo en el seno de un procedimiento de gestión o de inspección que no haya caducado por haber superado, en su caso, el plazo máximo establecido en la normativa para su desarrollo sin haber concluido correctamente, es decir, notificando la resolución que le pone término normalmente²⁶; por lo tanto, en general, dentro de unas actuaciones gestoras que hayan concluido como máximo a los seis meses de haberse iniciado²⁷, o bien en un procedimiento inspector que haya finalizado dentro del año, o excepcionalmente, como máximo prolongado hasta los 24 meses en total si se diera alguno de los supuestos previstos en el art. 150-1º LGT. Puesto que, en caso contrario, si se hubiera producido la caducidad del expediente correspondiente en que aquel acto de requerimiento se hubiera producido; entre otras consecuencias, esa actuación administrativa no tendrá la consideración de requerimiento tributario a los efectos previstos en el art. 27-1º LGT, es decir, no impedirá, a pesar de haberse producido, la aplicación de este régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea, como establece el apartado segundo del art. 104-5º LGT.

3.1.4. Identificación y limitación de datos al período impositivo autoliquidado

Finalmente, el párrafo cuarto del precepto de referencia que venimos comentando, establece como novedad total, dado que nada se decía ni en los mismos términos, ni siquiera

²⁶ Dado que el art. 103-1º LGT impone en principio a la Administración tributaria, la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, con las únicas salvedades de su párrafo segundo que no hacen al caso; teniendo en cuenta además, pero a estos solos efectos, que será suficiente acreditar por la Administración que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, como establece ahora el art. 104-2º LGT.

²⁷ Por ser el plazo general establecido en el art. 104-1º LGT, y no tener otro fijado expresamente en su normativa correspondiente.

de manera que pudiera relacionarse con ello de alguna forma en la normativa anterior al respecto; lo que podemos calificar como un requisito formal, si se quiere entender así aunque no lo es solamente como vamos a ver, para la aplicación del contenido de este artículo, o lo que es lo mismo, de dicho régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, en lugar del régimen sancionador que pudiera corresponder en su caso; lo que parece dejar entrever que el legislador claramente lo considera más favorable, lo cual podría discutirse, sobre todo en ciertos supuestos. Dicho condicionante legal se aplica sólo parcialmente, curiosamente no cuando se trata de declaraciones tributarias; y consiste en que las autoliquidaciones en este caso extemporáneas y espontáneas, deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren, conteniendo además únicamente los datos relativos a dicho período; cosa que sin embargo no se impone cuando se trata de declaraciones tributarias extemporáneas y espontáneas como decimos, lo cual nos llama bastante la atención²⁸.

Luego dicho requisito añadido se exige solamente a los supuestos de presentación de autoliquidaciones, con los demás elementos ya vistos, que por tanto han de identificarse de forma expresa con el ejercicio o período impositivo al que se refieren, haciéndolo constar, el cual a su vez será anterior al que correspondería efectuar en esas fechas, dado que son autoliquidaciones extemporáneas, no lo olvidemos, hasta aquí requisito que parece exclusivamente formal; pero que además, implica también que dichas autoliquidaciones han de contener únicamente los datos relativos a ese período de liquidación, y no, por ejemplo, además reflejar los correspondientes al ejercicio que sí procedería autoliquidar en ese plazo, de presentarse en él²⁹. Luego si se presenta en el mismo período de autoliquidación, tanto la información y operaciones de cuantificación correspondientes relativas al período correcto que corresponde, como además, las relativas a otro anterior; esto no podrá hacerse en un sólo acto del particular, sino que habrán de presentarse dos autoliquidaciones, además esta segunda extemporánea perfectamente identificada como tal, y conteniendo tan solo los datos pasados o antiguos de ese otro ejercicio retrasado, no los correspondientes a ese momento, lo cual ya claramente escapa a lo que puede considerarse exclusivamente una exigencia de formalidad y no sustantiva, en cierta forma.

Con ello, lo que se “ganará”, pues el legislador parece considerarlo en todo caso una ventaja como decimos frente a la otra alternativa, es que se pueda aplicar el régimen

²⁸ Todavía más si lo contrastamos con la clasificación que se hace de ambas figuras en el art. 122 LGT, definiendo en el primer caso tan sólo la posibilidad de autoliquidaciones complementarias de las iniciales, sean éstas tempestivas o extemporáneas (que no es el caso que nos ocupa, dado que esas son complementarias de la inicial y no ésta propiamente dicha, como ocurre en nuestro caso), y cuya finalidad puede ser exclusivamente completarlas o modificarlas, no reemplazarlas, se dice curiosamente, siempre que de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior; o una cantidad a devolver o compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, es decir, digamos un saldo favorable a la Hacienda pública; mientras que respecto de las declaraciones y comunicaciones en este caso, diferencia el mismo precepto entre complementarias y sustitutivas, con la finalidad de completar o reemplazar; ahora ya si (no de modificar por tanto, luego habrán de contener todos los datos del ejercicio, se supone) las presentadas con anterioridad, pero haciendo constar expresamente en este caso si se trata de una u otra modalidad.

²⁹ En el *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT* (pgs. 20 y 21) la Comisión para la reforma de la LGT ya mencionada pretendía con este condicionante evitar «que los sujetos realicen regularizaciones encubiertas beneficiándose de la aplicación del régimen de recargos. Así puede suceder, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la declaración de cuotas repercutidas en períodos posteriores al de su devengo».

jurídico de los recargos por declaración extemporánea contenido en este art. 27 LGT, en lugar del régimen sancionador que correspondería en otro caso; concretamente, el recogido en el art. 191 LGT, como infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, ya comentada anteriormente. Precisamente su párrafo sexto, congruente con ello, nos dice que, no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, es decir, básicamente cuándo se considera a dicha infracción como grave (párrafo 3º) o muy grave (párrafo 4º); siempre constituirá infracción leve, la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, sin cumplir los requisitos establecidos en el art. 27-4º LGT para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, es decir, identificarlo expresamente y limitar su contenido tan sólo a dichos datos como venimos comentando.

Y además insiste a continuación, estableciendo que esta exclusión de los recargos y, por tanto, la consiguiente aplicación del régimen sancionador como infracción leve, no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los cuales, hubiera sido notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria; lógicamente, porque dicho acto administrativo previo impide la aplicación de estos recargos, con lo que se calificará a la infracción cometida según proceda, de acuerdo al contenido total de este precepto, como infracción leve, grave o muy grave. Luego, si se cumple este requisito formal-material novedoso, es cuando se aplica realmente el régimen de los recargos por declaración extemporánea, aunque sea una condición tan sólo para el caso de autoliquidaciones; y si no se cumple, se aplica el régimen sancionador, pero como infracción leve en todo caso, si sólo falta esto, o el general que proceda, si además carece el supuesto de hecho del requisito de espontaneidad.

3.2. Consecuencia jurídica de su realización

Una vez que hemos delimitado con cierta precisión cual es el supuesto de hecho, con cuya realización, se aplicará la consecuencia jurídica de la norma tributaria que venimos comentando; debemos abordar a continuación, el análisis de esa consecuencia jurídica, es decir, cuál es el verdadero mandato jurídico contenido en este precepto de la Ley General Tributaria, qué efectos o consecuencias incorpora la norma respecto de sus destinatarios, principalmente los obligados tributarios que presentan esa declaración o autoliquidación extemporánea y espontánea, haciendo referencia expresa al período impositivo correspondiente y conteniendo solamente los datos relativos al mismo en este último caso.

En este sentido, resulta evidente que la principal consecuencia o efecto jurídico derivado, en tanto que se producirá en todos los supuestos de aplicación de esta norma; es el devengo y consiguiente exigencia en su momento correspondiente de un recargo tributario, cuya tipología o importe porcentual variará en función de la duración del retraso en la presentación de los datos necesarios correspondientes a esa declaración simple o autoliquidada fuera de plazo. A lo cual habrán de añadirse, no obstante, las dos prestaciones que es posible sumar al tipo del recargo que corresponda, ahora ya tan sólo en algunas de

esas situaciones; una el interés de demora tributario, devengado durante un cierto período de tiempo relacionado con los plazos establecidos de presentación y de efectiva realización de esa declaración extemporánea; y la otra, en segundo lugar, alguna de las modalidades vigentes actualmente de recargos del período ejecutivo, sea más directamente o por el contrario de manera más indirecta, como vamos a ver, al ser compatibles éstos en determinados supuestos con aquel otro recargo. Además, por supuesto, de las consecuencias o efectos negativos de su aplicación, la exclusión en todos los supuestos en que rige este art. 27 LGT, de las sanciones que hubieran podido corresponder por las posibles infracciones tributarias cometidas, de verse demostrada su comisión en el procedimiento sancionador correspondiente; a lo cual no nos vamos a volver a referir de nuevo, dado que lo hemos tratado en cierta forma al analizar los elementos y requisitos precisos que ha de revestir el supuesto de hecho de aplicación de esta norma, con lo cual, a ello nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias.

3.2.1. Aplicación de un recargo por declaración extemporánea y espontánea

Las distintas modalidades posibles de recargos por declaración extemporánea se definen en el párrafo segundo del precepto de referencia, señalando en principio que si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para su presentación, sola o junto con el ingreso que ha de acompañarla en el segundo caso, el recargo será respectivamente del 5%, 10% o 15%; calculándose el mismo sobre el importe de la liquidación derivada de las declaraciones extemporáneas, o sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, según sea el caso, y excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse así como los intereses de demora devengados hasta la presentación de la declaración o autoliquidación. Y continúa diciendo dicho apartado de la norma que, si la presentación de la declaración o autoliquidación se efectúa una vez transcurrido el año desde que terminó el plazo establecido para la presentación; entonces el recargo será del 20%, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse, pero ya no la totalidad de los intereses de demora que correspondan hasta el momento de su presentación, sino tan sólo los relativos a esos primeros 12 meses que determinan la aplicación de este recargo; dado que se exigirán los correspondientes al tiempo transcurrido desde el día siguiente al término del año posterior a la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración, hasta el momento en que esa declaración o autoliquidación se presente efectivamente, a diferencia de los casos anteriores.

3.2.1.1. Devengo y exigibilidad del recargo

Entrando en la primera cuestión a tratar al respecto de este recargo, cabe señalar que el mismo se devenga por el hecho de presentar una declaración o una autoliquidación fuera del plazo previsto para ello, sin que haya mediado un requerimiento administrativo al respecto; es decir, desde ese día de la presentación extemporánea y espontánea, nace la obligación tributaria accesoria de pago del recargo que proceda, por haberse devengado con dicha actuación del obligado tributario. Otra cosa distinta será, sin embargo, cuándo se

liquide o cuantifique y, con ello, pueda exigirse el ingreso del mismo; puesto que aquí ya sí difiere la respuesta que habremos de dar en función de que haya sido una declaración tributaria simple o, por el contrario, una autoliquidación tributaria, el acto debido del sujeto incumplido en cuanto al requisito de su realización tempestiva.

Dado que, en el primer caso, si se trata de una declaración extemporánea y espontánea, como venimos diciendo, habrá de esperarse al momento en que la Administración tributaria proceda a cuantificar el importe de la deuda derivada de los datos contenidos en esa declaración, para girar entonces ya sí, el recargo que proceda sobre el importe del principal o contenido esencial de esa deuda; requiriendo su pago por tanto, en la misma liquidación tributaria dictada por la Administración, que exigirá al menos la cuota tributaria u obligación principal, o la obligación de realizar pagos a cuenta en su caso, además del propio recargo por declaración extemporánea. Esto es así evidentemente, porque el cumplimiento con el deber de declarar que tienen los obligados tributarios, implica tan sólo un deber de aportación de datos, de informar a la Administración sobre los datos idóneos relativos a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, sin realizar ninguna otra actuación, ninguna calificación jurídica, aplicación de normas o cuantificación o cálculo propiamente dicho de la deuda tributaria.

Luego, como todo acto administrativo, una vez que dicha liquidación tributaria que contiene la exigencia del recargo, entre otras prestaciones tributarias, haya sido notificada correctamente al sujeto; se abrirá entonces el plazo de pago voluntario del mismo como componente de esa deuda ya liquidada, que se prolongará desde la fecha de recepción de la notificación de dicho acto administrativo, por tanto éste cuenta, hasta el día veinte del mes siguiente o bien el día cinco del segundo mes posterior, dependiendo de que la notificación de la liquidación se haya efectuado entre los días uno y quince o, por el contrario, dieciséis y último de cada mes, respectivamente, y si aquéllos fueran inhábiles, hasta el inmediato hábil posterior (art. 62-2º LGT). Luego, el recargo se devenga propiamente cuando se presentó la declaración fuera de plazo, pero no se hace exigible su pago hasta que la liquidación administrativa ha sido debidamente notificada³⁰.

Frente a esto, cuando se trata por el contrario de una autoliquidación extemporánea y espontánea, mientras que el momento del devengo sí que sigue siendo exactamente el mismo, coincidiendo plenamente con lo ya señalado respecto de una declaración, en cambio, no se da esa equiparación sobre cuándo haya de entenderse producida la exigibilidad del pago del recargo; dado que al tratarse de esta figura, el momento de presentación de la autoliquidación tributaria coincide plenamente con su plazo de pago voluntario, es decir, se simultanean o solapan ambos períodos, es a la vez plazo de presentación y de ingreso en voluntaria. Luego en principio, sí que coinciden en este caso devengo y exigibilidad del recargo respecto de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y a diferencia de las declaraciones; lo que supone que el propio obligado tributario debería cuantificarlo e

³⁰ Al respecto puede consultarse A. JABALERA RODRÍGUEZ: "La notificación en la nueva LGT", cit., concretamente el apartado dedicado a la notificación de las liquidaciones tributarias.

incluirlo en el contenido de su propio acto, antes de presentarlo acompañado del ingreso correspondiente.

Ahora bien, si a pesar de ello el sujeto no lo hace porque no incluya el recargo que proceda en su autoliquidación, o igualmente, si presenta ésta fuera del plazo previsto, pero a pesar de que le resulta positiva o a ingresar, no efectúa el pago correspondiente porque se limita a presentarla ante la Administración pero sin acompañar del ingreso que debería; en ambos supuestos, el órgano administrativo procederá a girarle una liquidación tributaria por la cantidad que proceda, bien sea ésta tan sólo el importe del recargo correspondiente, o bien sea por el contrario la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, supuesto explicitado en la propia redacción de este precepto, concretamente en el art. 27-3º LGT, a la que se sumará alguna otra prestación accesorio además del recargo, como vamos a ver; en cuyo caso, resultará ya aplicable lo dicho anteriormente sobre los plazos de exigencia del pago de los actos administrativos de liquidación tributaria, en relación con su fecha de notificación. A pesar de lo cual, en términos generales se puede seguir afirmando que, en los supuestos de autoliquidación extemporánea y espontánea, devengo y exigibilidad del recargo coinciden en cuanto al momento en que se producen.

3.2.1.2. Cantidad sobre la que se aplica

Por su parte, en relación en segundo lugar con la magnitud sobre la que se aplica el recargo correspondiente, dado que en definitiva, éstos no son más que un porcentaje o tanto por ciento a girar sobre cierta cantidad, positiva por tanto como vimos; el precepto aclara expresamente y para cada uno de los dos supuestos recogidos en él, cual es esa magnitud de referencia, que por otra parte es plenamente coincidente con la que resultaba según la normativa de la anterior Ley. Nos dice por un lado que el recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, cuando son éstas las presentadas fuera de plazo; o bien por otra parte, que se girará sobre el importe de la liquidación administrativa derivado de las declaraciones extemporáneas, en este segundo caso.

Por lo tanto, coincidiendo en paralelo con la también diferenciación que acabamos de hacer sobre el momento de exigencia de su pago, el recargo o porcentaje se aplica, cuando es una declaración tributaria la presentada fuera de plazo, sobre la cuantía que refleja la liquidación administrativa correspondiente al importe del contenido esencial de la deuda tributaria que cuantifica; sea ésta una cuota o un pago a cuenta, dependiendo de que se trate de una obligación principal o por el contrario de las de efectuar alguna de las modalidades de estos últimos, e incluyendo en su caso en el primer supuesto, si fuera procedente, el recargo legal que pudiera haberse girado sobre la base o sobre la cuota, a favor del Tesoro o de otros entes públicos (art. 58-2º d) LGT). En cambio, para los supuestos de autoliquidaciones extemporáneas, el recargo o tanto por ciento se aplica sobre el importe mismo resultante de ese acto del particular debido; es decir, sobre la cuantía que le ha resultado al obligado tributario de autoliquidarse su deuda, sea ésta igualmente la que corresponde a una obligación principal o cuota tributaria, junto al recargo legal correspondiente en su caso, o por el contrario, a la obligación de efectuar pagos a cuenta, como en el supuesto anterior.

3.2.1.3. Modalidades del recargo

Entrando ya en la tipología posible de los distintos recargos previstos en la Ley, son cuatro las modalidades que podemos encontrar y que resultan aplicables respectivamente, en función del tiempo de duración del retraso sufrido sobre el plazo previsto en la normativa para presentar la declaración o autoliquidación por el sujeto; por tanto, a mayor demora en la presentación fuera de plazo, también resulta un mayor tanto por ciento aplicable por este recargo. Son en concreto los porcentajes siguientes:

- un 5 por ciento, cuando el retraso se prolonga desde el día siguiente a la finalización del plazo para declarar, hasta los 3 meses siguientes incluidos éstos.
- un 10 por ciento, cuando la mora en el cumplimiento va desde el día siguiente de los 3 meses de retraso, hasta los 6 meses completos.
- un 15 por ciento, cuando el retraso dura desde el día siguiente a esos 6 meses de demora, hasta los 12 meses en total.
- y un 20 por ciento, cuando el retraso supera más del año, es decir, a partir del día siguiente de haberse cumplido los 12 meses de mora, y cabe entenderse en pura lógica, hasta los cuatro años de prescripción que tiene la Administración para ejercer su potestad liquidadora respecto de la deuda tributaria declarada o autoliquidada.

En este sentido, dentro de cada uno de esos períodos de tiempo señalados, no variará el porcentaje aplicable, dado que se trata propiamente de un recargo, o mejor dicho, de cuatro recargos alternativos, sucesivos o complementarios, y no de un interés de demora modulable en función del mayor o menor retraso; por lo tanto, si la presentación fuera de plazo se produce a los dos días de haber finalizado el estipulado en la normativa para declarar o autoliquidar, se debe pagar el mismo 5% que si se ha realizado a los dos meses y 28 días, por ejemplo, del mismo modo que si se retrasa 6 meses y 3 días, se girará igual recargo del 15% que si se ha prolongado hasta 11 meses y 29 días, y así respectivamente, en relación con cada tipo de recargo según su período de aplicación. Y como se acaba de señalar en cuanto al último de los cuatro períodos y, por tanto, al mayor de los recargos, su aplicación podrá efectuarse desde el día siguiente a que el retraso en la presentación de la declaración y autoliquidación cumpla un año, hasta que se culminen en su caso los cuatro años de prescripción correspondientes; dado que con posterioridad a que haya prescrito la potestad liquidadora de la Administración tributaria, ésta ya no podrá en ningún caso, ni cuantificar la deuda liquidándola ni, por tanto, girar este recargo del 20% sobre ella por declaración extemporánea y espontánea.

Y aunque resulte evidente en pura lógica jurídica, ya que la solución interpretativa contraria resultaría excesivamente gravosa e injustificable, sobre todo a partir de la jurisprudencia existente hasta la fecha sobre las diferentes etapas por las que han pasado estos recargos, además de mucho más artificiosa de realizar y por tanto dificultosa de mantener; no está de más en todo caso, aclarar que cada uno de estos tipos de recargos son excluyentes entre sí, es decir, incompatibles en cuanto a su aplicación, dado que son alternativos, sucesivos y com-

plementarios entre ellos como acabamos de señalar, en tanto que el hecho de rebasar el período de aplicación de cada uno, lleva automáticamente a saltar al tramo siguiente y con ello, a desechar el porcentaje correspondiente al anterior para aplicar tan sólo el recargo de ese nuevo período mayor en cuanto al retraso, y así sucesivamente hasta completar con todos ellos la totalidad del tiempo que puede transcurrir antes de prescribir la facultad que tiene la Administración para liquidar el tributo. Por lo tanto, no son en absoluto acumulables entre sí o, lo que es lo mismo, superponibles sucesivamente, sumándolos en función de cuántos de esos cuatro períodos de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación se hayan cubierto, porque resulta insostenible que pudiera suceder lo siguiente:

- 5% por 3 meses.
- 5% + 10% = 15% por 6 meses (3 meses más el resto hasta 6).
- 5% + 10% + 15% = 30% por 12 meses (3 meses, más resto hasta 6, más lo que queda hasta el año).
- o finalmente 5% + 10% + 15% + 20% = 50% por más de 12 meses (3 meses, más resto hasta 6, más resto hasta 12, más exceso por lo que supera el año).

3.2.2. Exigencia del interés de demora, en su caso

3.2.2.1. Concepto y régimen jurídico

Esta otra prestación accesoria a la que ahora nos vamos a referir, es ya una de esas dos posibilidades que pueden derivar como efecto de la aplicación del precepto de referencia, pero sólo en algunas ocasiones, no necesariamente en todos los supuestos sino exclusivamente en algunos pocos; y que se identifica con el interés que habrán de pagar los obligados tributarios en este caso, además de los sujetos infractores, como consecuencia de la presentación de una autoliquidación o una declaración de la que resulte una cantidad a ingresar; una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria para ello (supuestos que nos ocupan), de la realización de un pago fuera de plazo, del cobro de una devolución improcedente, o en algunas otras ocasiones previstas en la normativa tributaria (art. 26-1º LGT). Como se aclara a continuación en la Ley, la exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación o requerimiento de la Administración, ni tampoco la concurrencia de culpabilidad en cuanto al retraso del obligado tributario³¹. Precisamente en cuanto al tema que nos ocupa, el mismo precepto, ahora en una de las letras de su párrafo segundo, concreta que cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o una declaración tributaria sin que esto hubiera sido realizado, o bien, supuesto ya que escapa al de referencia, cuando hubiera sido presenta-

³¹ Segundo elemento excluido de concurrencia que no parece afectar en principio, al menos en una interpretación literal del precepto, al supuesto de exigencia del interés de demora por el cobro de una devolución improcedente, dado que en este caso no hay retraso alguno que pudiera ser o no culpable.

da incorrectamente; se exigirá dicho interés de demora, aunque con las salvedades que estamos viendo, es decir, algunos de los supuestos de aplicación del art. 27-2º LGT.

Como sabemos, el tipo de este interés moratorio será el del interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente (art. 26-6º, primer apartado LGT). En cuanto a la magnitud sobre la cual se gira el interés para calcular su importe, lo que nos especifica la Ley se refiere exclusivamente a los otros tres supuestos recogidos de manera explícita en la norma, pero no lo aclara por el contrario, respecto de los dos que a nosotros nos interesan; en tanto que el párrafo tercero del precepto correspondiente, señala que el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo, cuando se trate por tanto de la realización de un ingreso fuera del plazo voluntario establecido para ello en la liquidación administrativa correspondiente a esa deuda tributaria, o en la resolución que imponga la sanción respectiva, o bien, sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, cuando se trate de este otro tercer caso.

Pero nada dice, sin embargo, respecto de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas fuera del plazo previsto para su realización, dado que aquí no hay retraso en el pago necesariamente (y en todo caso, no se exige por ello), ni hay tampoco devolución improcedente; de ahí que habrá de interpretarse el precepto, en línea con lo que ya venía ocurriendo con la normativa anterior; y en paralelo con lo establecido expresamente para los otros supuestos vistos, que el interés de demora se girará sobre la misma magnitud sobre la cuál se aplica el recargo por declaración extemporánea y espontánea; es decir, se calculará sobre el importe de la liquidación administrativa resultante de la declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, o bien sobre la cuantía derivada de la autoliquidación tributaria de iguales características, según se trate de uno u otro supuesto³². Resultando exigible además, durante el tiempo al que se extienda su exigencia, en lugar de sobre todo el período de retraso del obligado tributario, como reza expresamente el final del art. 26-3º LGT (cuya única salvedad excluida, la establece por remisión a su párrafo siguiente que no afecta al asunto directamente³³), dado que la regulación específica que sienta al respecto el art. 27 LGT es otra diferente, como vamos a ver enseguida; eso sí,

³² Sigue quedando la incógnita respecto de cuál será la magnitud sobre la que se aplique el interés de demora, en los demás casos de retraso en la presentación de una declaración o autoliquidación que no entren en la aplicación del art. 27 LGT por no ser extemporáneas y espontáneas, así como en los supuestos en que se presenten incorrectamente, dado que todos ellos entran también en la redacción del art. 26-2º,b) LGT; probablemente haya que llegar a una solución equivalente a la del texto, sobre el importe de la liquidación administrativa resultante de la declaración o de la autoliquidación, si se presentan fuera de plazo pero correctamente formuladas, y sobre la diferencia entre el importe de la liquidación administrativa final y lo que en principio resultaría de esa declaración o autoliquidación incorrecta, una vez aquella las corrija.

³³ Según el art. 26-4º LGT, no se exigen intereses de demora desde el momento en que la Administración incumple, por causa que le es imputable, los plazos fijados en la Ley para resolver; hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta; entre otros supuestos: desde que se incumplen los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de recursos administrativos, en este último caso siempre que se haya acordado la suspensión del acto.

aplicándose propiamente como un interés moratorio y no como un recargo, con lo cual, su importe se modulará en función del menor o mayor retraso en su presentación.

3.2.2.2. *Supuestos de compatibilidad*

En este sentido, el criterio general que mantiene el precepto sobre la posible exigencia o no del interés de demora, en tanto que afecta a las tres primeras modalidades de este recargo, es decir, cuando se aplica en sus porcentajes del 5%, 10% y 15% porque los retrasos en la presentación de la declaración han sido de hasta tres meses, hasta un semestre o bien hasta el año; es la exclusión del pago de intereses de demora, por el tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo para declarar o autoliquidar hasta que se realiza y presenta uno u otro acto debido del particular, según los distintos supuestos. Por lo tanto, tan sólo en principio serán exigibles dichos intereses moratorios, cuando resulte aplicable el tipo mayor del recargo por declaración extemporánea, es decir, el porcentaje del 20% por haberse demorado más de un año el obligado tributario en su presentación; aunque ni siquiera en su integridad, dado que el legislador ha renunciado directamente, lo que en este caso sí que supone una novedad sobre la regulación inmediatamente anterior al respecto, a la exigencia de dichos intereses de demora por el primer año de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación. Luego en los supuestos de retraso en la presentación de la declaración tributaria simple o autoliquidada, extemporánea y espontánea, que superen los 12 meses sobre la finalización del plazo previsto en la normativa para ello; se comenzarán a pagar intereses de demora a partir del día siguiente al que se cumple el año de retraso en su presentación, no siendo ahora exigibles por este precepto de la nueva Ley, los intereses moratorios hasta ese primer año o primeros 12 meses de retraso, en ningún supuesto.

No obstante, hay una matización importante a continuación, respecto de esta exigencia de intereses de demora, dado que cuando se trata en concreto de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo; tampoco se exigen dichos intereses desde la presentación fuera de plazo de esa declaración, hasta que finalice el plazo voluntario de pago de la liquidación que se practique, y aclara, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea. Con lo cual, si el retraso en la presentación de la declaración es inferior al año, en la práctica sólo se exigirá el recargo correspondiente (5, 10 o 15 por 100) más los intereses de demora desde que haya transcurrido, en su caso, el plazo de pago en período voluntario que haya dado la liquidación practicada sobre esa declaración extemporánea (es decir, a partir del 21 del mes siguiente o inmediato hábil posterior; si se notificó en la primera quincena del mes, o del 6 del segundo mes posterior o inmediato hábil siguiente, si se notificó en la segunda quincena del mes, como vimos). Y si el retraso en la presentación de la declaración supera los 12 meses, habrá de exigirse el recargo del 20%, más los intereses de demora que van desde el día siguiente a ese año de retraso en la presentación, hasta el momento en que ésta se lleva a cabo, junto a los intereses que correspondan, en su caso, a partir de la finalización del plazo de pago voluntario que haya dado la liquidación girada sobre dicha declaración extemporánea, si no se ingresa en él. Por lo tanto, si la liquidación resultante se ingresa en plazo voluntario, no se exigen intereses en

el primer supuesto, y sólo se exigen los intereses desde que transcurrió el año hasta que se presentó la declaración fuera de plazo en el segundo.

Luego, si por el contrario, en lugar de ser una declaración tributaria la que se presenta fuera de plazo y espontáneamente ante la Administración, antes de que haya transcurrido el año de retraso en su presentación, es una autoliquidación tributaria; la consecuencia jurídica no varía, sólo se exigirá el recargo correspondiente (5, 10 o 15 por 100), al que se añadirían los intereses de demora en su caso, si no se ha efectuado además por el sujeto el ingreso en el momento de su presentación, por haberse incumplido este requisito, al identificarse su plazo de presentación con el plazo para su pago en período voluntario, no en otro supuesto. Ahora bien, cuando ya ha transcurrido más de un año desde que finalizó el plazo reglamentario para ello, al tratarse de una autoliquidación extemporánea y espontánea como decimos, se exigen los intereses de demora desde que se superan esos 12 meses de retraso hasta que se presentó ésta, si viene acompañada del ingreso correspondiente que procedía; o bien, hasta que efectivamente se produzca su pago en un momento posterior, en principio y sin interrupción, si igualmente se ha incumplido con ese ingreso debido por simultanearse sus plazos de presentación y de pago voluntario.

3.2.3. Posible compatibilidad con los recargos del período ejecutivo

3.2.3.1 Supuestos de aplicación de estos recargos

Finalmente, la otra segunda prestación accesoria que puede sumarse en ciertos supuestos al recargo por declaración extemporánea que venimos estudiando, dado que al igual que el interés de demora, no se exige necesariamente en todos los casos incluidos en el supuesto de hecho de aplicación de este precepto sino sólo en algunos pocos (cuando se trata de autoliquidaciones solamente, y además sin ingresarlas en el momento de su presentación³⁴); son los recargos del período ejecutivo en sus distintas modalidades, tres en concreto como vamos a ver enseguida, pero en situaciones muy específicas y delimitadas por la norma. En efecto, el párrafo ahora tercero del precepto de referencia, se encarga de regular el supuesto en que los obligados tributarios no efectúan el ingreso, ni presentan solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea y espontánea (evidentemente, sólo cabe este caso cuando se trata ya exclusivamente de autoliquidaciones, no de declaraciones tributarias, puesto que a las mismas no se debe acompañar ingreso alguno); en dicho supuesto, la liquidación administrativa que proceda girar por recargos e intereses de demora, se dice, derivada de la presentación extemporánea, según los distintos supuesto establecidos en el art. 27-2º LGT que hemos visto, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del

³⁴ Evidentemente, también cabe entender compatibles estos recargos del período ejecutivo con los recargos por declaración extemporánea, cuando se trata precisamente de una declaración presentada fuera de plazo y espontáneamente, siempre que no se haya ingresado el importe de la liquidación administrativa correspondiente en los plazos establecidos para ello a partir de su notificación; lo que ocurre es que, en estos casos, habrá de esperarse a un momento posterior para saberlo, y no en la misma fecha de presentación extemporánea, como sucede cuando se trata de una autoliquidación.

período ejecutivo que correspondan sobre el importe autoliquidado, haciéndolos por tanto compatibles con estos recargos por declaración extemporánea.

Aquí, las dos novedades principales sobre la regulación dada al mismo supuesto de hecho por la Ley anterior, son de una parte, añadir otra situación más que excluye esta suma del recargo del período ejecutivo a la deuda tributaria liquidada; y de otro lado, la novedosa regulación que la actual Ley General Tributaria ha establecido respecto de los que incluso han cambiado su denominación, los ahora llamados recargos del período ejecutivo, cuyas modalidades, importes y supuestos de aplicación, además de condiciones o requisitos de exigencia, son bastante diferentes al régimen jurídico contenido al respecto en su antecesora. Resulta evidente que la exigencia de dichos recargos ejecutivos en general, deba incluirse en un acto administrativo de liquidación tributaria; dado que precisamente la falta del ingreso que habría debido acompañar a la autoliquidación extemporánea y espontánea en el momento de su presentación, implica la necesidad de que sea la propia Administración tributaria, la que proceda a cuantificar el importe total correspondiente de esa deuda tributaria, cuota o pagos a cuenta más prestaciones accesorias, a través de la liquidación que notifica en regla al obligado tributario, con la cual le comunica su importe total, a la vez que le exige su cumplimiento con el pago de la cantidad correspondiente.

La primera de esas modificaciones señaladas obedece a que, actualmente, el precepto excluye de la aplicación de este nuevo recargo del período ejecutivo, haciéndolo con ello incompatible con la principal figura regulada en él, el recargo por declaración extemporánea; no sólo a los tradicionales supuestos en que se hubiera solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento del pago por el sujeto, al tiempo de presentar su acto debido pero sin acompañar del ingreso respectivo, sino también igualmente, a los casos en que se solicite por el obligado tributario, la compensación de su deuda tributaria con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo sujeto, como prevé de forma general el art. 71-1º LGT. Por lo tanto, en todos estos supuestos, si el obligado tributario presenta fuera de plazo su autoliquidación sin el ingreso debido, y sin que haya solicitado el aplazamiento de la deuda, ni tampoco su fraccionamiento, ni compensarla con algún crédito que tenga frente a la Administración ya reconocido a su favor; deberá sumarse al recargo por declaración extemporánea que corresponda (5,10,15 o 20 por 100) y, en su caso, a los intereses de demora que pudieran proceder; el recargo del período ejecutivo que resulte aplicable según los casos, como vamos a ver enseguida.

Sin embargo, en el caso contrario, cuando el obligado tributario ha solicitado de la Administración la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento del pago, o la extinción total de su deuda mediante compensación (si es sólo parcial, persistiría una cierta obligación de pago); habrá de esperarse a que dichas peticiones sean resueltas por el órgano administrativo correspondiente, y en función de la resolución que se dicte, aplicar la solución jurídica que corresponda. Si se concede cualquiera de esas figuras solicitadas, no procederá lógicamente la exigencia del recargo del período ejecutivo, sino aquellas otras prestaciones accesorias que procedan, no obstante, por la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo; así como en su caso, por el aplazamiento concedido o el fraccionamiento aplicable, puesto que

ninguna más deberá sumarse en el caso de la compensación. Por el contrario, si no se conceden, deberá entonces exigirse la deuda tributaria que proceda, aunque sí parece que habrá de añadirse ese recargo del período ejecutivo, puesto que finalmente no hay aplazamiento o fraccionamiento ni extinción de la deuda tributaria por compensación; con lo cual, ello significa que en todo caso, se va a ingresar dentro ya del período ejecutivo (art. 161-1º;b) *in fine* LGT) y sin exclusión del recargo que resulte procedente por ello, junto a las demás prestaciones tributarias, principal o accesorias, que resulten procedentes por el retraso espontáneo en la presentación de la autoliquidación, así como por el mayor retraso aún en el pago.

3.2.3.2 Modalidades de recargos

Por su parte, y entramos ya con ello en la regulación actual de los recargos del período ejecutivo, nos dice el art. 28 LGT que dichos porcentajes se devengan en general con el inicio de dicho período ejecutivo, de acuerdo con lo establecido al respecto por el art. 161 LGT³⁵, y son de tres tipos: recargo ejecutivo del 5%, recargo de apremio reducido del 10% y recargo de apremio ordinario del 20%; resultando además incompatibles entre sí, es decir, sólo se puede aplicar uno de ellos, pero no respecto de los otros recargos del art. 27 LGT que venimos comentando ni con los intereses de demora en principio, aunque no se explicita aquí, y calculándose sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, con lo cual, claramente se excluye por la Ley que puedan girarse también sobre el propio recargo por declaración extemporánea, ni sobre el interés de demora en su caso, al ser ambas prestaciones accesorias, que por tanto se pueden devengar solamente una vez que ha concluido dicho plazo voluntario, en todo caso.

Empezando por el primero de ellos, el recargo ejecutivo, resulta exigible cuando se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria no ingresada en período voluntario, es decir, toda la cuota o el pago a cuenta respectivo autoliquidado, antes de la notificación de la providencia de apremio; luego nos encontramos ya dentro del período ejecutivo, que se habrá iniciado precisamente al presentar la autoliquidación fuera de plazo sin haber procedido al ingreso correspondiente, pero antes de que la Administración lo haya detectado y, con ello, haya podido dictar y notificar correctamente, no lo olvidemos, la providencia de apremio como título jurídico que despacha la ejecución y abre el procedimiento de ejecución forzosa. Todo pago, por tanto, de una autoliquidación presentada fuera de plazo y espontáneamente sin acompañar de la cantidad debida, realizado al menos por su importe íntegro inicial (es decir, sin considerar ahora recargos por declaración extemporánea ni intereses en su caso), antes de haber sido notificado de apremio mediante la providencia respectiva; implicará el devengo de un 5% por recargo ejecutivo, que habrá de sumarse al principal de la deuda, así como al recargo por declaración extemporánea sólo o con intereses de demora hasta el momento de la presentación fuera de plazo.

³⁵ Según reza el párrafo primero de dicho precepto, el período ejecutivo se inicia, en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de su presentación fuera del plazo que establece la normativa de cada tributo para ello, por haber finalizado éste con anterioridad (final de la letra b) del mismo).

Ahora bien, esto es así, tanto si el pago previo a la notificación de la providencia de apremio incluye dicho recargo por declaración extemporánea y posibles intereses, como si por el contrario no los alcanzara, por haberse ingresado tan sólo la cuota o el pago a cuenta, eso sí, completo, al igual que puede afirmarse respecto del recargo ejecutivo mismo, haya sido ingresado en ese momento o no; puesto que lo necesario para que se devengue este recargo del período ejecutivo y no otro, es que se pague en ese momento todo el importe inicial, devengado en plazo voluntario tan sólo, de su deuda tributaria, dado que otra cosa distinta será, cómo y cuando se exijan esos otros elementos accesorios de ésta, el recargo y los posibles intereses del tan repetido art. 27 LGT así como el mismo recargo ejecutivo.

Luego, tanto si paga en ese momento sólo el contenido esencial de su deuda, como si además ingresa el recargo por declaración extemporánea y en su caso los intereses de demora que procedan, como si incluso suma un 5% por recargo ejecutivo, en todos esos supuestos le corresponderá pagar este último frente a los otros dos, el recargo ejecutivo; ahora bien, en el primer caso la Administración habrá de dictar una liquidación tributaria por todos los elementos accesorios de esa deuda para hacerlos exigibles, en el segundo caso dicho acto administrativo contendrá tan sólo la exigencia del pago del recargo ejecutivo, y en el tercer caso, no procederá liquidación administrativa alguna, pues el contenido total de la deuda tributaria ha sido íntegramente ingresado, dado que el art. 28-5º LGT declara incompatible este recargo ejecutivo con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo, luego sólo cabe exigir en su caso, los correspondientes al recargo por declaración extemporánea del 20%, devengados a partir del año de retraso hasta la presentación extemporánea de la autoliquidación, o incluso ningún interés, si la mora ha sido inferior al año.

En segundo lugar, el recargo de apremio reducido del 10% en este caso, se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario también, pero además junto con este propio recargo de apremio reducido, antes de que finalice el plazo concedido en la providencia de apremio para efectuar el ingreso (art. 62-5º LGT), y así paralizar el procedimiento de ejecución forzosa ya iniciado; por lo tanto, el supuesto de hecho que produce el devengo de este otro recargo del período ejecutivo, que coincide en porcentaje con el anterior recargo de apremio “reducido”, consiste en ingresar la totalidad de la cuota tributaria o del pago a cuenta en su caso al menos, estando ya en período ejecutivo, además habiéndose ya abierto la ejecución forzosa mediante la notificación de la providencia de apremio respectiva, y entre la fecha de esa notificación administrativa y el 20 del mismo mes o inmediato hábil posterior; si se notificó aquélla en la primera quincena del mes, o desde aquel día al 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior; si se notificó en la segunda quincena del mes.

Aquí, al igual que acabamos de ver, importa pagar la totalidad de la deuda devengada tan sólo en voluntaria, eso sí, con su 10% de recargo de apremio reducido, en ese plazo, no afecta el que se haya sumado además el recargo por declaración extemporánea junto a los intereses de demora en su caso o no, aunque cabe lógicamente entender que éstos irán seguro contenidos en la cuantía que requiere de pago esa providencia de apremio notificada por la Administración; pero que se pague todo lo que ha liquidado esta última, o sólo el principal y

este 10% no cambiaría, en su caso, que siga correspondiendo aplicar este recargo de apremio reducido, aunque sí implicaría lógicamente, la prosecución del procedimiento de ejecución forzosa por el porcentaje de ese recargo por declaración extemporánea más los intereses, si es el caso. Y también igualmente, este recargo de apremio reducido excluye los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde que se ha iniciado el período ejecutivo (art. 28-5º LGT); con lo cual, si hay que pagar intereses, serán solamente los que deberían sumarse porque corresponda aplicar el recargo por declaración extemporánea del 20%, al haber superado un año el retraso espontáneo en la presentación de la autoliquidación.

Finalmente, el recargo de apremio ordinario, que se mantiene fijado en el ya clásico y tradicional 20% de este tipo de prestación accesorio de la deuda, se devenga en todas las demás situaciones que no coincidan con las dos anteriores; es decir, es aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los párrafos segundo y tercero de este art. 28 LGT, que regulan los recargos ejecutivo y de apremio reducido, respectivamente. Por lo tanto, se devengará este recargo de apremio ordinario, y además ahora también, junto a los intereses de demora por el tiempo que ha transcurrido desde el comienzo de dicho período (art. 28-5º LGT):

- si se paga la totalidad de la deuda devengada en período voluntario, más un 10% de su importe, pero después de que hayan transcurrido los plazos que daba la providencia de apremio para pagar.
- si se ingresa sólo la cuota tributaria o el pago a cuenta íntegros, tanto en ese plazo dado por la providencia de apremio como posteriormente, al no haber pagado el 10% necesario.
- si no se ingresa la totalidad de la deuda devengada en período voluntario, ahora ya con independencia del momento del pago dentro del período ejecutivo.
- si no se paga en ningún caso la deuda tributaria, por lo que hay que proseguir con el procedimiento de ejecución forzosa hasta su culminación, para que la Administración tributaria se pueda cobrar.

En todos estos supuestos, habrá que sumar al principal o contenido necesario de la deuda tributaria, tanto el recargo por declaración extemporánea que proceda del 5, 10, 15 o 20 por 100, en su caso con los intereses de demora si el retraso ha superado el año, como también este recargo de apremio ordinario del 20%, más los intereses de demora devengados desde el día siguiente al de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación espontánea en todo caso; con lo cual, si la extemporaneidad superó los 12 meses, se pagarán dos recargos del 20% que suponen, por tanto, un 40% del importe de la cuota o pago a cuenta, más la totalidad de intereses de demora a partir de cumplirse el año de retraso, hasta que proceda a efectuarse finalmente el pago de la deuda tributaria. Todo lo cual tendrá que liquidarlo la Administración, notificando y requiriendo del pago al sujeto por la cuantía que proceda, según el caso en el que nos encontremos. ■



ESTUDIOS

■ **La discutible posición de la administración tributaria en el tratamiento de los negocios por los que se obtiene el derecho a adquirir un inmueble**

■ **César García Novoa**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La adquisición del derecho a adquirir un inmueble. Cuestiones de naturaleza jurídica e influencia en la base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas.
3. La verdadera naturaleza jurídica de la adquisición de un derecho a adquirir un bien inmueble.
4. El Posicionamiento incorrecto de la administración tributaria.
5. La interpretación defendida por la administración vulnera principios constitucionales.
6. Conclusiones.

I. Introducción

Es frecuente que en el actual tráfico inmobiliario nos encontremos con situaciones en las que, antes del inicio de las obras de urbanización o construcción o antes de terminar la edificación de un inmueble, el promotor o constructor transmitan en documento privado un derecho futuro a adquirir el inmueble una vez terminado. Y que posteriormente, quien obtuvo este derecho a adquirir lo transmita a otro particular. Este habrá adquirido la totalidad de los derechos y obligaciones derivados de un contrato privado, incluyendo el derecho a comprar un inmueble. Tal contrato privado se habría concertado con anterioridad con una promotora o constructora por otro particular, que es quien ahora lo transmite. Es evidente que la concertación de este contrato para adquirir el derecho a comprar un inmueble, determina una transmisión gravada por la modalidad de Transmisión Patrimoniales Onerosas a cargo del adquirente, pues, con carácter general, el artículo 7 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, grava en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, “las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

Admitiendo, por tanto, que la adquisición de este derecho a adquirir está gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, resulta necesario determinar su tributación y, en concreto, los elementos de cuantificación del mismo. Para lo cual conviene recordar que un principio cardinal en el régimen jurídico del ITPAJD es el denominado “principio de calificación”, recogido en el artículo 2,1 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Según este precepto, “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia”. Principio que exige que se prescinda de la forma o denominación utilizada por las partes, buscándose, en definitiva, la auténtica naturaleza jurídica y dimensión del acto o negocio puesto en juego por las partes, lo que no constituye ninguna peculiaridad del Derecho tributario, ya que representa la simple transposición a esta rama del ordenamiento jurídico del clásico aforismo de que los contratos son lo que son y no lo que las partes quieren que sean (Res. del TEAC de 9 de junio de 1999).

Por tanto, en un negocio traslativo lo importante será si ha habido verdadera transmisión, pues en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se gravan adquisiciones, que es un concepto jurídico-tributario con una naturaleza precisa y que se consuma a través de los medios previstos en el 609 del Código Civil. Y ello a diferencia del IVA, donde lo que tributa es un concepto privativo de este impuesto, como es la entrega de bienes, que la Sexta Directiva define a efectos del IVA y que, además, no depende de que exista transmisión de la propiedad, como ha dispuesto la sentencia del TJCE de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/88).

La determinación de la verdadera naturaleza jurídica del negocio gravado es importante para fijar la base imponible. Recordemos que la base imponible constituye la dimensión

cuantitativa del hecho imponible, por lo que su cálculo está directamente relacionado con los caracteres del hecho imponible que cuantifica. Respecto a las transmisiones onerosas gravadas, esa base imponible viene fijada por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre en su artículo 10.1, que la define como “el valor real del bien transmitido”, siendo deducibles únicamente las cargas que disminuyan el valor real de los bienes.

Habría que estar, por tanto, al valor real de lo que realmente se transmite y ver la valoración que del bien transmitido realiza la normativa reguladora de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2. La adquisición del derecho a adquirir un inmueble. Cuestiones de naturaleza jurídica e influencia en la base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas.

Resulta, por tanto, fundamental fijar la naturaleza del acto o negocio gravado.

En la mayoría de los supuestos a que nos estamos refiriendo, las constructoras o promotoras que transmiten acostumbran a constituir promesas de venta en contrato privado. No están transmitiendo los inmuebles pues, entre otras cosas, el contrato no fija una “cosa determinada”, es decir, un inmueble determinado como objeto de la una supuesta venta, tal y como exige el artículo 1.445 del Código Civil para el contrato de compraventa. Lo que se transmite no es, por tanto, el inmueble, sino el derecho futuro a adquirir un inmueble, derivado de una promesa de venta.

Recordemos que según el artículo 1.451 del Código Civil, la promesa de comprar o vender habiendo acuerdo sobre la cosa y el precio, dará derecho a los contratantes a reclamar recíprocamente el cumplimiento del contrato, en la medida en que “regirá para comprador y vendedor; según los casos, lo dispuesto para las obligaciones y contratos en el presente libro”.

El derecho a comprar como correlato de la promesa de comprar, no presupone haber adquirido la cosa comprada. Debe diferenciarse del derecho a obtener la entrega de una cosa concreta y determinada (dare traslativo), que no es otra cosa que el derecho a obtener el traslado posesorio mediante el que se formaliza la transmisión de un bien. Esta calificación es la que corresponde al comprador que tiene derecho a que le sea entregada la cosa que ya ha comprado, para adquirir de este modo la propiedad sobre ella. Por el contrario, en los contratos que son más corrientes en la actualidad, ni quien adquiere ni quienes le transmiten los derechos habrían adquirido previamente la propiedad sino sólo habrían obtenido una promesa de venta de la promotora.

Que la constitución de una promesa de venta no transmite el bien, sino que sólo atribuye a la persona a favor de la cual se otorga un derecho a comprar, es algo plenamente asumido. En nuestro ordenamiento el artículo 1.451 del Código Civil no sigue la regla francesa del *promesse de vente vaut vente*, según la cual la promesa de venta y la compraventa se equiparan; regla que permitiría concluir que toda promesa es ya de por sí una

venta. Por el contrario, el Código civil español somete a la promesa de venta a un régimen diferente del que resulta aplicable al contrato definitivo de compraventa.

En este sentido, se ha pronunciado de forma reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, para el Tribunal Supremo la promesa de contrato tiene sólo una dimensión obligacional; “la relación jurídica obligacional nace en aquél y posteriormente, de común acuerdo y por exigencia de una de las partes, se pone en vigor el contrato que había sido preparado”, de modo que las partes sólo pueden exigirse la transmisión de la propiedad en una segunda fase en la cual ejercitarán la compra. Así lo señala la sentencia de 5 de octubre de 2005 (RJ 2005/6915), al afirmar que “en el presente hay una promesa de venta, como precontrato, pero no hay contrato de compraventa”. En la misma línea se sitúan las sentencias de 11 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7725), 20 de abril de 2001 (RJ 2001, 6886) y 31 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 3098).

De manera que, estaremos ante una promesa de compra-venta cuando las partes declaren, cualquiera que sea la forma en que lo hagan, su voluntad de quedar ligadas ya contractualmente, difiriendo la concertación del contrato para el futuro. Así lo señalan las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2000 (RJ 2000/7725) y la de 20 de abril de 2001 (RJ 2001/6886).

Por tanto, es evidente que la transmisión que se efectúa en los casos de enajenación de los derechos derivados de un contrato privado, no podría tener como objeto la propiedad de un inmueble, porque los transmitentes, al obtener la promesa de venta, no han adquirido la propiedad, y es obvio que nadie puede transmitir lo que no tiene. Si el que “adquiere” los derechos derivados de un previo contrato no adquirió la propiedad del inmueble, difícilmente podría la base imponible fijarse en el valor real de dicho inmueble. De hacerlo así estaríamos violando las exigencias de coherencia de la base imponible con el hecho imponible que debe cuantificar.

3. La verdadera naturaleza jurídica de la adquisición de un derecho a adquirir un bien inmueble.

Es necesario determinar pues, la verdadera naturaleza jurídica de lo que podríamos denominar la adquisición de un derecho “a adquirir un bien inmueble”.

En estos casos, la escritura pública de compra que se concierta suele determinar que se adquieren “todos los derechos y obligaciones que dimanen del contrato privado”, contrato privado que era un documento de adquisición de una promesa de venta. Esta promesa de venta constituye una relación obligatoria de carácter preliminar con unos acreedores. Éstos eran las personas a favor de las cuales la promotora o contratista formalizó previamente la promesa y, por tanto, los titulares originarios del derecho a concertar la compra del inmueble.

Sobre este presupuesto, hay que recordar que toda relación obligatoria puede quedar modificada por un cambio de acreedor. Se entiende, por tanto, que cuando el acreedor

transmite a otra persona su derecho, transmite la entera posición jurídica que en la relación tenía. De esta manera se produce una transmisión de la posición de acreedor, provocando una subrogación en el crédito y, por tanto, una sub-entrada de un nuevo acreedor en el lugar del antiguo.

Y eso es lo que ocurre en casos como los que estamos tratando; quien transmite, cede todos los derechos y obligaciones que dimanen de la promesa de venta. El contenido de la condición de acreedor de esa promesa es el derecho a comprar el inmueble, que es objeto de transmisión.

Correlativamente a ello, quien adquiere a través de formalización en escritura pública y mediando contraprestación, está realmente adquiriendo los derechos de esa promesa de venta. Dicha transmisión de los derechos tiene lugar antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble y permitiría al adquirente subrogarse en la titularidad del derecho a adquirir el inmueble cuando éste sea susceptible de ser transmitido, esto es, cuando la construcción del mismo haya concluido. Como consecuencia de ello, el adquirente se comprometía a satisfacer al promotor el resto del precio del inmueble.

Por tanto, atendiendo al principio de calificación, la verdadera naturaleza del negocio es la de una cesión por causa de venta, en la que el cesionario, es un comprador del derecho a adquirir una vivienda, subrogándose en el crédito, y pagando por ello una cantidad de dinero.

Y esta calificación debe influir en la determinación de la base imponible. En efecto, la base imponible es la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa. Por tanto, la base imponible ha de fijarse atendiendo al presupuesto objetivo del hecho imponible.

Partimos de que los transmitentes no enajenan la propiedad del bien porque no la tienen, ya que no han celebrado con el constructor o promotor un contrato de compraventa, sino que han obtenido una promesa de venta. La base imponible de la constitución de promesas es, según el artículo 14,2 del TR de la Ley del ITPAJD, “el precio especial convenido”. Por tanto, cuando se concierta una promesa de venta que atribuye un derecho a comprar, la base imponible es el precio convenido por la adquisición de este derecho.

Y este derecho es lo que se transmite en las enajenaciones de derechos a adquirir un inmueble en construcción. El adquirente no adquiere un inmueble, sino un derecho a adquirir un inmueble, correlato de la promesa del promotor de vendérselo. Un derecho que en su momento debió ser liquidado en Transmisiones Patrimoniales Onerosas por quienes lo obtuvieron originariamente atendiendo al precio de adquisición, si lo hubiese. Que adquirir un inmueble no es lo mismo que hacerse con un derecho a adquirir un inmueble (un derecho sobre un inmueble) se pone de manifiesto en el dato de que en el otro tributo indirecto nuclear de nuestro sistema, el IVA, se diferencia entre la entrega de bienes y la cesión de un derecho a adquirir un inmueble. Así, la Sexta Directiva, en su art. 5,3, faculta a los Estados miembros para considerar como bienes corporales los derechos

sobre inmuebles o que concedan un poder de utilización sobre inmuebles. Haciendo uso de esta facultad, la legislación española del IVA, hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1992, otorgaba tal carácter a los derechos que conceden derechos sobre inmuebles. Pero en la Ley 37/1992 no se prevé esta catalogación de la transmisión de derechos sobre inmuebles como bien corporal, y como dice FALCON Y TELLA, “si no existe bien corporal no existe entrega según el art. 5,1”. La Ley del IVA no grava la transmisión de derechos a adquirir inmuebles como una entrega de bienes, lo que quiere decir que las diferencia de éstas, en contra del criterio que mantiene la DGT.

Por lo tanto, cuando se obtiene de otro particular el derecho a adquirir un inmueble no terminado que, a su vez el transmitente obtuvo del constructor o promotor; la base imponible, por aplicación del artículo 10,1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre debe estar constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, y siendo el bien transmitido el derecho a adquirir un inmueble ligado a una promesa de venta, el valor real habrá de referirse al valor de ese derecho y no al valor del bien inmueble, porque éste originariamente no habría sido objeto de adquisición. Por tanto, el valor en este caso debe ser el valor real del bien o derecho y coincide con el precio pactado.

4. El Posicionamiento incorrecto de la administración tributaria.

Si, a la hora de liquidar estos actos o negocios o comprobar las autoliquidaciones efectuadas por los particulares, la Administración no llega a la conclusión anteriormente expuesta, es porque entiende aplicable artículo 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y, consiguientemente, toma como valor real, no el correspondiente al derecho a comprar, sino el correspondiente al bien inmueble respecto al cual se obtuvo el derecho a comprar.

Este artículo 17, 1 dispone la forma de determinar la base imponible correspondiente a la transmisión de derechos, señalando que en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Con base en estos preceptos, las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 31 de diciembre de 2003 y 16 de junio de 2004, entienden que habrá que atender al valor real de los inmuebles cuyos derechos se han cedido.

Para la segunda de estas contestaciones a consulta, la de de 16 de junio de 2004, número 1323-04, “la operación por la que un particular, comprador de un inmueble en construcción, ha cedido a un tercero, mediante contraprestación, los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa, según resulta de lo previsto en el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR del ITPAJD. Este dispone que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones

onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”. Por lo que, se llega a la conclusión de que habrá que atender al valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido, puesto que tal es el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa cuando ejercite aquéllos.

Esta consulta asume así que la cesión a un tercero de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción, estará constituida por el valor real del inmueble cuyos derechos se transmiten. Pero, a nuestro juicio, esta interpretación no es aceptable.

En este sentido, el único apoyo normativo de la calificación que defiende la Administración, es el artículo 17, I del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, según el cual en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

Sin embargo entendemos que este precepto no es aplicable a un caso como el presente. Este artículo 17, I no es más que una concreción del principio de calificación, al que hace referencia en el artículo 2, I del Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Según esta disposición “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia”. Se trata de una concreción del principio contenido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando dice que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que puedan afectar a su validez.

Atendiendo a estos preceptos, la función calificadora que se atribuye a la Administración consiste en analizar aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma, y en concreto, en los preceptos que tipifican los hechos imposables. Constituye un instrumento más orientado a luchar contra la elusión fiscal.

Pero este instrumento antielusorio, como todos los demás, han de aplicarse con escrupulosa adecuación al presupuesto fijado por la norma. Y así, el 17, I del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone que se calificará como adquisición de bienes la adquisición de derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados. La finalidad de este precepto no es otra que afrontar los supuestos en que se obtienen derechos a adquirir bienes inmuebles desde el prisma del principio promesado de venta vut vente, que lleva a equiparar las promesas de venta con las compraventa. Pero esta equiparación sólo se admite en nuestro Derecho cuando nos encontramos ante un verdadero contrato consensual de venta ya perfeccionado. A nuestro modo de ver, sólo podrá la Administración ejercitar la potestad calificadora que le atribuye el artículo 17, I del TR del ITPAJD cuando la transmisión de un derecho equivale realmente a la transmisión del bien.

Y ello sólo ocurre cuando las declaraciones de voluntad de las partes han tenido como finalidad establecer un contrato definitivo, normalmente un contrato de compraventa, y sólo falta un requisito *ad solemnitatem*, que afecta a la forma pero no a la validez del contrato.

Creemos que este precepto está en realidad pensado para supuestos en que las partes otorgan un primer documento y difieren para un momento posterior la entrega del documento público, conminándose a otorgarlo, de acuerdo con el artículo 1.279 del Código Civil. En estos casos, el documento otorgado inicialmente ya expresa plenamente la intención de transmitir, faltando la entrega instrumental. Con ese primer contrato se adquiere el derecho dirigido a obtener la entrega de una cosa concreta y determinada. El otorgamiento de escritura pública en estos casos es la *traditio instrumental* que viene a suplir la falta de una tradición real, prevista en el artículo 1.462 del Código Civil. Y a esta tradición ficticia tiene derecho todo comprador como entrega de la cosa comprada para adquirir así la propiedad sobre ella, según el sistema de título y modo (art. 609 del Código Civil).

A nuestro juicio son estas situaciones, en las cuales lo que hay verdaderamente es un *dare traslativo*, en las que está pensando el artículo 17, I del TR de la Ley del ITPADJ. En casos como estos, la atribución del derecho a recibir el bien equivale a la adquisición porque la entrega formaliza tal adquisición, que se ha perfeccionado previamente.

Pero estas situaciones que son el presupuesto en que estaba pensando el legislador cuando habilitó la potestad prevista en el art. 17, I del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no tienen nada que ver con supuestos en los que realmente se adquiere en escritura pública un derecho a la adquisición futura de un bien. No se está adquiriendo el bien porque para ello resulta imprescindible que se ejercite el derecho, concertando el contrato traslativo de compraventa y pagando el precio correspondiente. Es más; aunque parezca una obviedad, quien adquiere este derecho a la adquisición futura de un inmueble, puede no llegar a adquirir nunca el bien inmueble; bien porque transmita el derecho (el mismo tiene un valor económico, como veremos a continuación) o bien porque renuncia a ejercitarlo.

Por eso resulta incorrecto aplicar el art. 17, I del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre para calcular la base imponible en supuestos en los que se obtiene el derecho a adquirir un inmueble. Por el contrario, procede aplicar el art. 7.1, puesto que estamos ante la transmisión onerosa por un acto *inter vivos* de un derecho, por lo que la base imponible será la que corresponda al “valor real del bien transmitido”, de acuerdo con el art. 10, I del Real Decreto Legislativo 1/1993, que define la base imponible como “el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”.

5. La interpretación defendida por la administración vulnera principios constitucionales.

La interpretación que suele acoger la Administración Tributaria, además de ser incorrecta por resultar de una inexacta aplicación del art. 17, I del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de

septiembre, no se puede admitir porque constituye una vulneración de las exigencias de capacidad contributiva, elemento cardinal en la aplicación de todos los tributos, como se deduce del artículo 31,1 de la Constitución.

En efecto, en tanto después de hacerse con el derecho a adquirir el bien, el adquirente lo ejerce, comprando en escritura pública el inmueble por un precio determinado, además de resultar meridianamente claro que, con anterioridad sólo obtuvo el derecho a adquirir y no la propiedad del inmueble, queda también claro que la adquisición del derecho no se puede valorar igual que la adquisición del bien.

Si así se hiciese, en primer lugar se estaría obligando a tributar al adquirente por algo que no se adquirió. La capacidad económica gravada en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, es la que se pone de manifiesto como consecuencia de una adquisición derivativa sujeta o una atribución patrimonial onerosa, y la base imponible debe fijarse en función de lo realmente adquirido. Y estamos ante un caso en que el sujeto no adquiere el bien sino el derecho a adquirir el bien. Gravar como si se hubiera adquirido el bien es tomar en consideración una manifestación de riqueza ficticia. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica quiebra “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º), por lo que el principio de capacidad económica excluye el gravamen de la riqueza ficticia (sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º).

Y en segundo lugar, se estaría haciendo tributar dos veces por lo mismo, porque si se entiende que con la adquisición del derecho a adquirir el inmueble ya se dispone del inmueble, después no puede gravarse la adquisición del inmueble, pues estaríamos ante una evidente doble imposición. Esta doble tributación es también contraria a las exigencias de capacidad contributiva, porque, como ha dicho el Tribunal Constitucional, el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por dos conceptos distintos, uno real y otro ficticio vulnera el principio de capacidad económica -FJ 8º -(sentencia 194/2000, de 19 de julio, relativa a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos).

La interpretación que hace la Administración, avalada por las respuestas a consultas de la DGT de 31 de diciembre de 2003 y 16 de junio de 2004, expresa tal discordancia con las exigencias de capacidad contributiva que rigen el establecimiento y aplicación de los tributos que sólo se puede justificar por alguna implícita finalidad extrafiscal como puede ser pretender desincentivar las constituciones de promesas de venta y transmisiones de derechos a comprar (conocidos como pases inmobiliarios) dentro de una pretendida política de lucha contra la especulación inmobiliaria. Pero evidentemente esta loable intención no justifica una interpretación de la norma fiscal contraria a las exigencias de justicia tributaria, ya que los fines extrafiscales como ha señalado el propio Tribunal Constitucional son lícitos, pero no pueden “desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago”, y deben perseguirse “respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)” (FJ 13º de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo).

Por último, la interpretación administrativa consistente en entender que la tributación del negocio que determina la obtención del derecho a adquirir un inmueble debe tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por una base imponible equivalente a la que corresponde a la adquisición del inmueble, y que, por su parte, la adquisición del inmueble debe tributar por IVA supone, además de la expuesta doble imposición incompatible con las exigencias de capacidad contributiva, una vulneración de la regla de incompatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Aunque sea una obviedad, conviene recordar que no cabe tributación simultánea de una misma operación por los dos impuestos, y que sólo puede gravarse una operación por el impuesto de transmisiones cuando esa operación no esté gravada por el IVA. Así lo señala el artículo 4, cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, según la cual las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

La interpretación de la Administración al liquidar la adquisición del derecho a adquirir el inmueble sobre una base imponible semejante a la que correspondería a la adquisición del propio inmueble (con una errónea aplicación del artículo 17, I del TR de la Ley del ITPAJD), no sólo supone gravar dos veces esta última operación a través de una inapropiada determinación de la base. Significa también admitir que, en la medida en que es indudable que la compraventa posterior del inmueble estará sujeta a IVA (se trata de una entrega de inmueble realizada por promotor empresario) es posible que sobre la adquisición del inmueble recaigan tanto el IVA como Transmisiones Patrimoniales Onerosas, vulnerando la incompatibilidad radical de ambos impuestos.

Por tanto, la interpretación de la DGT no sólo significa que la adquisición de un derecho a adquirir un inmueble se va a gravar en Transmisiones Patrimoniales Onerosas como si se estuviese adquiriendo el inmueble mismo, sino que la posterior adquisición del inmueble, en tanto va a suponer una primera entrega de vivienda, se va a gravar por IVA, ya que la ley de este impuesto, sí asume la lógica de no hacer tributar la adquisición de derechos sobre inmuebles.

6. Conclusiones.

En suma, y como conclusión, la cesión por parte del comprador de un inmueble de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la entrega de la construcción, debe integrarse dentro del hecho imponible general de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Este hecho imponible viene representado por la situación en la cual un determinado bien o derecho pasa de un titular a otro, porque lo que se grava como materia imponible es ese tráfico de derechos. Por tanto, esta cesión de derechos a adquirir inmuebles constituye un supuesto subsumible en la hipótesis general del artículo 7 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que se refiere a “las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren

el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”. No resulta aplicable el artículo 17, 1 según el cual en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Y ello, porque entendemos que este precepto se refiere a aquellas situaciones en las que lo que hay es un verdadero dare traslativo, esto es, supuestos en que la atribución del derecho a recibir el bien equivale a la adquisición, porque la entrega formaliza tal adquisición. Por tanto, la base imponible debe ser el valor del bien transmitido; el precio pagado por el derecho a comprar el inmueble, no el valor del inmueble.

La postura contraria de la Administración se basa en la existencia de respuestas a Consultas de la DGT, por lo que los órganos liquidadores se estarían acogiendo al carácter vinculante de estas respuestas. Aunque esta forma administrativa de proceder puede ser correcta, no resulta definitiva a la hora de determinar el régimen jurídico-tributario de estos negocios. Y ello porque las respuestas a consultas, ni tienen carácter normativo, ni, en ningún caso, vinculan a los tribunales económico-administrativos que revisen las liquidaciones a instancia de los contribuyentes.

Recordemos que las respuestas a consultas, a pesar de estar reguladas en la Sección 2ª del Capítulo I del Título III, que se refiere a la “información y asistencia a los obligados tributarios”, forman también parte de la actividad interpretativa de la Administración, tanto por el hecho de que sean competentes para contestar consultas los órganos de la Administración que tengan atribuida la iniciativa para la interpretación de disposiciones (art. 88, 5 de la Ley General Tributaria) como por el hecho de que, una vez publicadas, las respuestas puedan aplicarse a “cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”. La Administración se vale para llevar a cabo la resolución de consultas tributarias del instrumento técnico de una potestad interpretativa que el ordenamiento le asigna.

No obstante, hay que tener en cuenta que las respuestas a consultas suponen una declaración de juicio o de conocimiento acerca de cuál es el sentido que cabe atribuir a determinada norma tributaria en un caso concreto, confrontando lo fáctico con lo jurídico, para hacer una calificación de un supuesto de hecho. La respuesta a consulta no es una declaración de voluntad innovadora del ordenamiento jurídico, es decir, creadora de Derecho. El Centro Directivo, al igual que la Agencia Tributaria, carece de toda facultad normativa, y menos con eficacia *ad extra*.

Por otro lado, es evidente que, aunque se admita el efecto vinculante de las respuestas a las Consultas de la DGT, dicho efecto vinculante afecta a los órganos de gestión, pero no a los órganos revisores económico-administrativos, por lo que el tribunal económico-administrativo puede apartarse de este criterio.

Cabe por lo tanto, propugnar que se cuestionen en vía económico-administrativa las liquidaciones en las cuales la Administración aplique el criterio de la DGT a la hora de liquidar los contratos en los que se obtiene el derecho a adquirir un bien inmueble.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 15 de diciembre de 2006 (Doctrina Legal)

■ Ponente: Excmo. Sr. Frías Ponce, Emilio.

ITP y AJD. Concepto de “administración institucional”: exenciones subjetivas: comunidades de regantes: no aplicación.

El sentido del término “administración institucional” que emplea el art. 45.I A a) del TRITPyAJD, para definir el alcance de las exenciones subjetivas, al no estar definido previamente en nuestro ordenamiento, debe interpretarse con carácter restrictivo según lo ordenado en la LGT, por lo que las Comunidades de Regantes quedan excluidas de aquella exención. Esta es la doctrina legal que fija el Tribunal Supremo en la sentencia en que se impugnaba una liquidación tributaria que gravaba (ITPO) la adquisición de determinada finca rústica, liquidación que fue anulada por el TSJ de Aragón.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... La Sala de instancia declaró... que la exención deriva no tanto del carácter de Corporación Pública que la recurrente invoca en base a lo dispuesto en el art. 74 de la Ley de Aguas, 29/1985, de 2 de agosto, ante el doble ámbito jurídico, de derecho público y privado, en el que se desenvuelve, sino del análisis de la actuación de la Comunidad de Regantes que motivó el documento sujeto al gravamen, recordando lo que ya tenía declarado, en relación con otras Comunidades de Regantes y el Impuesto de Sociedades, en sentencias de 28 de septiembre de 2001 (recurso 135/1998), y de 27 de diciembre de 2002 (recurso 427/1999), "que la pretendida exención subjetiva no alcanza a las Comunidades de Regantes cuando se trata de hechos imponderables en relación con la actuación u objeto distinto al específico de las mismas. Ello resulta acorde con la no sujeción que le reconoce, respecto del IVA, su ley reguladora en el artículo 7.1 I, al declarar no sujetos al mismo "las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas". ...

Tercero.- ... se plantea en el recurso el problema de si están subjetivamente exentas las Comunidades de Regantes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La solución dependerá de la interpretación que se mantenga respecto al concepto Administración institucional empleado por el art. 45.1.A a) del Texto Refundido del Impuesto...

Tradicionalmente la doctrina española utilizó de forma mayoritaria la rúbrica Administración institucional como contrapunto a la Administración de base territorial... Con arreglo a esta clasificación, la Administración institucional estaría integrada por entes de base fundacional (Administración institucional en sentido estricto) y entes de base corporativa, y la conclusión a la que se llegaría es que el actual art. 45.1.A.a) se refiere a todas las Administraciones Públicas y, concretamente, al referirse a la Administración Institucional comprendería no sólo la Administración Institucional propiamente dicha sino también la Administración Corporativa y, por tanto, a las Comunidades de Regantes, dada su naturaleza jurídica pública.

En efecto la Ley de Aguas de 1985 despejó las dudas sobre la naturaleza jurídica pública de las Comunidades de Usuarios y su dependencia de la Administración al establecer que tienen el carácter de Corporaciones de Derecho Público, adscritas al Organismo de Cuenca, con lo que participan de la naturaleza de las Administraciones Públicas, como puso de relieve el Tribunal Constitucional, sentencias 76/1983 y 227/1988, dado que su finalidad es la gestión autónoma de los bienes hidráulicos necesarios para los aprovechamientos colectivos de las mismas, en régimen de participación por los interesados.

Sin embargo, no cabe desconocer que con base a lo que estableció el art. 35 del Código Civil... otro sector de la doctrina estableció una clasificación tripartita, Administración territorial, institucional y corporativa, reservando el término Administración Pública Institucional exclusivamente a los entes públicos de base fundacional...

En la actualidad, la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado... define a estos últimos como "Entidades de Derecho Público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General del Estado, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta"...

En esta concepción quedaría fuera de la Administración Institucional la Administración Corporativa.

Cuarto.-... Con estos antecedentes se llega a la Ley 32/1980, de 21 de junio, luego Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, en donde por primera vez alude a la Administración Institucional... precepto que pasa al vigente Texto Refundido de 1993, aunque ahora se agrega que "Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones Públicas citadas".

Quinto.- Con estos antecedentes se hace difícil sostener una interpretación amplia del concepto de Administración Institucional, máxime cuando de acuerdo con el art. 23 de la Ley General

Tributaria de 1963, (art. 14 de la nueva Ley de 18 de diciembre de 2003) las normas sobre exenciones no pueden interpretarse de modo extensivo.

Esto sentado, procede concluir que las Comunidades de Regantes no pueden ser calificadas como Administración Pública Institucional, al formar parte de la llamada Administración Corporativa, por lo que no les alcanza la exención subjetiva controvertida.

Además, una interpretación restringida, que reserve la exención subjetiva a los entes públicos de base fundacional, parece dotar de sentido a la mención que se hace más adelante en el art. 45.I.A.a), en virtud de lo cual se otorga exención a "sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos".

Por otra parte ha de reconocerse que la Ley no ha equiparado el régimen fiscal de las Comunidades de usuarios al del Estado, no obstante el carácter de Corporaciones de Derecho Públicos que les reconocía el art. 74 de la Ley de Aguas de 1985, (art. 82 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas), no contemplando tampoco una exención objetiva en este Impuesto, dada la finalidad que cumplen...

Sexto.- Las razones expuestas justifican la estimación del recurso de casación en interés de ley interpuesto, sin que proceda acordar la imposición de costas. ■

■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.^a)**

■ **Sentencia de 21 de diciembre de 2006**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Frías Ponce, Emilio.**

LJCA. Extensión de los efectos de las sentencias con anterioridad a la reforma de 2003.

La extensión de efectos de las sentencias, regulada en el artículo 110 de la LJCA, con anterioridad a la reforma operada en 2003 que lo incluye expresamente, debe ser interpretado de conformidad con el ordenamiento jurídico en el sentido de considerar que es causa de inadmisión de la solicitud de extensión de efectos de una sentencia, el haber dejado firme y consentido el acto administrativo (en este caso el recurso contencioso interpuesto por el contribuyente fue desestimado por extemporáneo). Los razonamientos del Tribunal Supremo, que anulan lo declarado por el TSJ de instancia, que ahora versan sobre la materia tributaria, no logran la unanimidad al seguir existiendo un voto discrepante que también reproducimos.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- ... Mantiene la representación estatal que un acto firme no puede ser modificado mediante la extensión de efectos de una sentencia dictada en vía contencioso-administrativa,

pues lo contrario llevaría a que a través de este procedimiento se modificara el régimen de recursos previstos legalmente para discutir las cuestiones de fondo o de forma de los actos administrativos liquidatorios tributarios, y que todo acto quedaría pendiente indefinidamente, sin que pudiera adquirir firmeza nunca...

Añade dicha representación estatal que, aunque el párrafo 5 del artículo 110 establece expresamente que el incidente se desestimará "en todo caso" cuando exista cosa juzgada o cuando la doctrina determinante del fallo sea contraria a la jurisprudencia, ello no supone que en todos los demás supuestos deba estimarse, ya que el art. 110 ha de interpretarse acudiendo a los criterios del art. 3 del Código Civil.

Recuerda que si en el supuesto más grave de sanción jurídica que contempla nuestro Ordenamiento Administrativo, que es aquél en que se expulsa del Ordenamiento Jurídico un precepto de una disposición general, se salva la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hubieran aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, lo razonable es concluir que también se salva la eficacia de esas mismas sentencias o actos administrativos firmes en los supuestos en que se acude a la vía del art. 110, invocando, finalmente, el principio de seguridad jurídica, el de no discriminación frente a quien recurrió pero vio desestimada sus pretensiones con una sentencia que tiene fuerza de cosa juzgada, y la doctrina constitucional que no permite la revisión de situaciones jurídicas decididas mediante sentencia con valor de cosa juzgada o actuaciones administrativas firmes en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una ley.

En definitiva, para el Abogado del Estado lo que permite el art. 110 es no tener que agotar todas las instancias para obtener la estimación de la pretensión, idéntica a la de otro recurrente, que inició antes la revisión, pero en modo alguno la anulación de un acto administrativo por la vía indirecta del incidente de ejecución.

Tercero.- ... La L.O. 19/2003, de 23 de diciembre, ha dado nueva redacción a dicho art. 110 de la Ley Jurisdiccional, añadiendo junto al requisito de identidad de situaciones jurídicas una nueva condición, consistente en la obligada desestimación del incidente de extensión de efectos, en todo caso, cuando "... para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso- administrativo" (art. 110.5.c).

Antes de la modificación del precepto surgió el debate de si resultaba o no aplicable la figura de la extensión de efectos en supuestos de "acto consentido y firme", que llegó hasta el Tribunal Supremo, cuya Sección Séptima, en varias sentencias dictadas en fechas posteriores a la modificación del precepto pero en supuestos planteados con anterioridad a la nueva regulación, aplicó como causa de desestimación del incidente de extensión de efectos la falta de identidad de supuestos, haciendo derivar la falta de este requisito del aquietamiento del interesado frente al acto administrativo desfavorable.

Así la sentencia de 12 de enero de 2004... razonó de la siguiente forma.

" ... Este artículo 110 tiene por finalidad evitar la multiplicación de procesos sobre idénticas situaciones jurídicas en materia tributaria y de personal al servicio de la Administración Pública...

No se puede aceptar que el plazo de un año que el apartado c) del artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción establece para solicitar la extensión de los efectos de la sentencia anule y deje sin efecto el plazo general de dos meses fijado para recurrir los actos administrativos expresos y debidamente notificados a los destinatarios (artículo 46.I de la Ley de la Jurisdicción), con expresión del recurso procedente en vía jurisdiccional. Es principio fundamental que preside el recurso contencioso-administrativo, nacido de una exigencia ineludible de seguridad jurídica, la imposibilidad de recurrir contra actos consentidos por no haber sido impugnados en tiempo y forma, principio que tiene su expresión en el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción. Nada autoriza a entender que este principio básico del orden jurisdiccional contencioso-administrativo haya quedado sin efecto en el supuesto del artículo 110 de la citada Ley Jurisdiccional..."

Otra sentencia similar es la de 25 de enero de 2006 (LA LEY JURIS. 2194935/2006), aunque cuenta con dos votos particulares.

Cuarto.- No ha tenido oportunidad de pronunciarse esta Sección en relación con la materia tributaria, pero a la misma conclusión ha de llegarse a pesar del argumento de gran peso en que se apoya el Auto impugnado, que viene a coincidir con los votos particulares de las sentencias de este Tribunal antes reseñadas.

El art. 110 de la Ley Jurisdiccional (antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre), ha de interpretarse de forma restrictiva, y además en relación con los principios generales que consagra la Ley Jurisdiccional, entre ellos los de seguridad jurídica, por lo que no podrá ser una vía indirecta para modificar un acto firme.

En el presente caso, el solicitante de la extensión de los efectos de las sentencias que le favorecerían había interpuesto recurso contencioso-administrativo contra los correspondientes Acuerdos del Tribunal Económico Regional, que habían confirmado las liquidaciones practicadas por la Inspección, que le afectaban si bien el propio Tribunal Superior de Justicia había dictado sentencia con anterioridad, declarando la inadmisibilidad del recurso por extemporáneo.

Es cierto que entre los motivos de la desestimación del incidente no figuraba, en la redacción original del precepto, la existencia de acto firme y consentido para el interesado, y que durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley aprobado por el Gobierno, que dio lugar a la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se suprimió el requisito de "que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso contencioso-administrativo en tiempo y forma", pero no lo es menos que es principio fundamental que preside el recurso contencioso-administrativo la imposibilidad de recurrir contra actos consentidos por no haber sido impugnados en tiempo y forma, principio que tiene su expresión en el art. 28 de la Ley de la Jurisdicción.

Nada autoriza a entender que este principio básico del orden jurisdiccional contencioso-administrativo no resulta aplicable en el supuesto del art. 110 de la Ley Jurisdiccional, pues otra interpretación significaría establecer distinto régimen en el supuesto de extensión de los efectos de la sentencia, y quedaría sin justificación el distinto trato que recibiría quien vio desestimada pre-

viamente por sentencia una pretensión idéntica. La reforma de la Ley Orgánica 19/2003 ha clarificado la situación, sin que pueda interpretarse que el propósito del legislador fuese el de modificar el criterio respecto de la regulación primitiva.

Quinto.- Por las razones expuestas, procede estimar el presente recurso y, habiendo lugar al mismo, anular los Autos de 26 de febrero y 30 de mayo de 2001 impugnados, resolviendo que no procede la extensión de los efectos de la sentencia de 4 y 15 de marzo de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, solicitada ...

VOTO PARTICULAR Voto particular que, formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo.

Con todo respeto manifiesto mi discrepancia del criterio mayoritario de la Sala...

1.- La inexistencia de un acto consentido o firme no era un requisito que figurase literalmente en el mencionado artículo 110 de la Ley Jurisdiccional, sino que se introduce precisamente por la mencionada Ley Orgánica 19/2003. Y tampoco puede entenderse que fuera una exigencia implícita porque el mecanismo procesal de la extensión de efectos de la sentencia, en su concepción primitiva, respondía a un contexto histórico en el que se justificaba, en este concreto aspecto, la primacía del derecho de igualdad en la aplicación de la ley sobre una de las consecuencias de la seguridad jurídica. O, dicho de otro modo, no es que el legislador olvidase la tensión entre el referido derecho y el principio o valor de la seguridad jurídica, sino que exceptiona la trascendencia de una de las manifestaciones de ésta -la intangibilidad del acto administrativo firme -para equiparar el tratamiento en sede judicial de quienes se encuentran en la misma situación jurídica material.

2.- En el Proyecto de ley aprobado por el Gobierno que dio lugar a la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa 29/1998 se incluía expresamente como requisito para solicitar la extensión de los efectos de la sentencia en favor de terceros "Que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso contencioso-administrativo en tiempo y forma". Este inciso, como es sabido, fue suprimido durante la tramitación parlamentaria desde el Dictamen de la Comisión.

Las críticas doctrinales al Proyecto de Ley que a la sazón se produjeron permiten afirmar que la supresión se fundó en la finalidad de evitar que el precepto, que permite evitar diferencias de trato entre los administrados que se hallan en idéntica situación, quedará en la práctica sin contenido, puesto que la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra el acto administrativo denegatorio impide la aplicación del artículo 110 y reconduce el supuesto a la aplicación del artículo 111, que se refiere a los recursos contencioso-administrativos idénticos, los cuales pueden ser suspendidos durante su tramitación con la finalidad de extender los efectos de las sentencias dictadas en los recursos primitivamente resueltos.

A su vez, la justificación de la enmienda parlamentaria mediante la cual se introdujo esta modificación "lejos de entender que el texto daba por supuesto este requisito sin necesidad de

incluirlo" no dejaba lugar a dudas acerca de que se perseguía la extensión de los efectos de la sentencia a todos aquellos que se encontrasen en la misma situación, aun cuando no hubieran interpuesto recurso, pues se argumentaba como fundamento de la corrección propuesta "evitar posibles supuestos de indefensión y evidentes agravios comparativos injustificables; todos deben beneficiarse de la situación más favorable".

3.- La exigencia, antes de la última modificación legislativa, de que no exista resolución administrativa que haya causado estado sobre la materia para que pueda solicitarse la extensión a terceros de los efectos de una sentencia supone una extensión del principio de acto consentido "en contra de los criterios de interpretación restrictiva que deben presidir su aplicación" a un supuesto no previsto en el artículo que lo establece (artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción), y a una materia, como es la de la ejecución de las sentencias, que se rige por principios distintos de los que imperan en la admisibilidad del recurso contencioso-administrativo. ■

■ Tribunal de Conflictos de Jurisdicción

■ Sentencia de 22 de diciembre de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero, Manuel Vicente.

Actuación de la Administración tributaria ante la declaración judicial de un concurso una vez iniciada la vía de apremio.

Se dilucida en esta sentencia la forma en que debe proceder la Administración tributaria cuando, habiendo iniciado la vía de apremio, se declare judicialmente un concurso sobre el mismo deudor. El Tribunal aplica la Ley concursal al caso, declarando que, producida la declaración concursal, la Administración debió dirigirse al Juez del Concurso a fin de que este decidiese sobre si los bienes integrantes del "patrimonio" del deudor, sujetos al procedimiento de apremio en curso, eran o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor. No obstante ello y por la propia competencia del Tribunal, el fondo de la cuestión queda sin resolver ya que en el caso en cuestión, el elemento patrimonial trabado por la AEAT había sido un crédito, cuando la Ley concursal se refiere a "bienes".

Fundamentos de Derecho

Primero.-... el origen del conflicto se encuentra en un escrito de los Administradores del Concurso de Spain CNY STATES, S.L., dirigido al Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga, para que decida si el crédito que la entidad concursada ostentaba frente a INTE-REALTY CANARY ISLANDS, S.L., y que había sido embargado por A.E.A.T., constituía o no un bien necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

... el Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga... dictó una resolución cuya parte dispositiva establecía: "Decido estimar parcialmente la petición realizada respecto de los embargos de la AEAT conforme a lo siguiente: Primero. Procede requerir a la administración concursal y al concursado para que ingrese en la cuenta y procedimiento de la AEAT correspondiente cualquier ingreso que haya obtenido con anterioridad a la declaración del concurso y que se hallare embargado por la misma de INTEREALTY CANARY ISLANDS... Segundo. Declarar afectados por la declaración del concurso en fecha de 4 de Mayo de 2005 y desde esa fecha, cualquier ingreso que se haya obtenido por el concursado de dicha sociedad... Tercero. Procede requerir a la administración de AEAT para que suspenda, desde la fecha de declaración del concurso... las actuaciones en trámite, con declaración de nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones realizadas con posterioridad a dicha fecha, respecto de los embargos de derechos de crédito realizados al concursado, derivados del crédito de INTEREALTY CANARY ISLANDS, S.L."

No conforme con dicha resolución el Abogado del Estado, en nombre de la A.E.A.T., interpone Recurso de Reposición... Posteriormente, y mediante escrito de 20 de junio de 2006 la Agencia Estatal Tributaria formula el requerimiento de inhibición...

Segundo. Para la resolución de este conflicto interesa subrayar una cuestión fáctica y dos principios básicos de orden jurídico extrayendo de ellos las consecuencias que se hallan implícitas en su formulación.

El elemento de hecho básico es el de que las providencias de apremio de la Administración Tributaria son anteriores a la declaración de concurso. También lo son las providencias de embargo, aunque los créditos embargados no han sido íntegramente ejecutados en la fecha de declaración del Concurso.

Tercero. Los textos legales que ofrecen cobertura a la decisión que se adopta se hayan contenidos en los artículos 164.1 b) de la L.G.T. y 164.2 del mismo texto legal, y 55 de la Ley Concursal.

Dichos preceptos establecen: El artículo 164.1 b) de la L.G.T. "1. ... en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución... la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:... b) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso."

El artículo 164.2 del mismo texto legal afirma "En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso..."

Por su parte, el artículo 55 de la Ley Concursal preceptúa: "1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse... ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio... todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor..."

De estos textos legales se infieren los siguientes principios que han de servir de base para la resolución del Conflicto.

Primero, la providencia de apremio dictada por la Administración es preferente a la declaración concursal si aquélla es anterior en el plano temporal a ésta.

Segundo, si el apremio administrativo no se hubiese terminado cuando se produce la declaración de concurso, la Administración deberá poner en conocimiento del Juez del Concurso si los bienes o derechos afectados por el apremio son necesarios para la continuidad de la actividad del deudor...

Quinto. La cuestión de fondo planteada acerca de si el procedimiento de apremio no puede incidir sobre los derechos del deudor, circunscribiéndose a los bienes, dada la dicción del artículo 55.1 de la Ley Concursal, requiere una precisión.

Las facultades de este Tribunal, se limitan a decidir acerca de la competencia sobre el conocimiento de la cuestión planteada entre los órganos que la reclaman, o, alternativamente, la declinan. Le está vedado, por tanto, el examen de una cuestión de fondo, que habrá de ser resuelta en el seno del procedimiento en que se dicte. Si se trata de un procedimiento de apremio administrativo, tal pronunciamiento habrá de ser combatido por las vías de impugnación establecidas para esa clase de procedimiento; si, por el contrario, se trata de un concurso, mediante los mecanismos impugnatorios previstos en la legislación concursal.

Sexto. La segunda premisa que antes enunciamos es la de que en las hipótesis en las que el procedimiento de apremio no haya terminado y el bien o derecho sea necesario para la continuidad de la actividad del deudor, el procedimiento administrativo de apremio pierde esa preferencia de que por razones temporales inicialmente gozaba y queda sometido al Concurso, en los términos previstos en el artículo 55 de la Ley Concursal.

... La Administración, contrariamente, considera que la preferencia en los procedimientos de ejecución viene marcada, de modo exclusivo, por un criterio temporal. Cuando, como en este caso, la providencia de apremio es anterior a la declaración de concurso la preferencia la ostenta a todos los efectos el procedimiento administrativo. Entender las cosas de otra manera constituye la negación del principio de autotutela administrativa, en la tesis sostenida por la Administración.

Sin embargo, la cesión de la competencia administrativa inicial en favor del juez del Concurso, se infiere, además, de una adecuada comprensión del alcance y sentido de las "potestades administrativas".

En materia de potestades administrativas lo primero que ha de tenerse en cuenta es que estas no se constituyen para la satisfacción del interés de una concreta organización administrativa, en este caso la A.E.A.T., sino para la satisfacción del interés público...

Siendo esto así, es indudable que en las situaciones de Concurso el interés público, expresado en la normativa concursal, es el de mantener la continuidad de la actividad del deudor. A ese interés básico y fundamental, han de supeditarse ciertos privilegios, y también el de autotutela.

Por eso, cuando en un procedimiento de ejecución administrativo un concreto bien o derecho es necesario para la continuación de la actividad del deudor, el privilegio de autotutela administrativa ha de ceder y sujetarse a las reglas del concurso, en los términos previstos en la legislación concursal, como de modo expreso proclama el citado artículo 164.2 de la L.G.T. (En este sentido, nuestra sentencia resolviendo el Conflicto 4/2005 de 19 de octubre de 2005).

Ha de proclamarse, por tanto, que la Administración tributaria cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración del concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor. Si la declaración judicial es negativa la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución. Si, por el contrario, es positiva pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado artículo 55 y con los efectos previstos en el apartado tercero para la hipótesis de contravención.

Séptimo. En el caso analizado, y como ya hemos dicho, la preferencia inicial en la ejecución corresponde a la Administración por ser anterior la providencia de apremio a la declaración de concurso.

Producida la declaración concursal la Administración debió dirigirse al Juez del Concurso a fin de que este decidiese sobre si los bienes integrantes del "patrimonio" del deudor, sujetos al procedimiento de apremio en curso, eran o no necesarios para la continuidad de la actividad del deudor.

Es, por tanto, improcedente que la Administración haga traba de bienes integrantes del patrimonio del deudor sin que con carácter previo exista un pronunciamiento judicial declarando la no afectación de los bienes o derechos objeto de apremio a la continuidad de la actividad del deudor.

Como en el asunto resuelto la Administración no se ha dirigido al órgano judicial, y obtenido de él, una declaración en el sentido expresado el conflicto ha de ser resuelto en favor del órgano judicial. ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 1 de febrero de 2007.

■ Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo.

ISD. Sucesión hereditaria. Plazos para la declaración. Imposibilidad de liquidación. Asignación del usufructo de un bien sin concretar la nuda propiedad.

Dados los márgenes de libertad que el ordenamiento civil admite en cuanto a la conformación de la sucesión hereditaria por vía testamentaria, las normas que han venido rigiendo al Impuesto sobre Sucesiones han tratado de evitar que se produzcan dilaciones en el pago del mismo. Sin embargo, en esta ocasión tanto las oficinas liquidadoras como los tribunales, hacen una calificación de las condiciones testamentarias que impiden la práctica de una liquidación tributaria al considerarse existente una indeterminación en la titularidad de la nuda propiedad y hasta tanto la condición impuesta por la testadora no se resuelva.

El testamento en cuestión había dispuesto la atribución de un usufructo vitalicio a favor de determinada persona, pero sin indicar quiénes serían los nudos propietarios en ese momento, ordenando, a su vez, que al fallecimiento del usufructuario, determinadas personas adquiriesen el pleno dominio.

Fundamentos de Derecho

Primero. Para la sentencia recurrida la cuestión principal del presente recurso se centra en determinar si el devengo del impuesto tuvo lugar en el momento del fallecimiento de D.ª Constanza o si, por el contrario, quedaba aplazado hasta el fallecimiento de la usufructuaria, para lo cual resulta determinante interpretar cual era la voluntad de la testadora en el momento de otorgar el testamento.

De la literalidad del testamento se desprende sin ninguna duda que en el presente caso la atribución de la nuda propiedad se encontraba en situación de indeterminación en el momento del fallecimiento de D.ª Constanza puesto que ésta había dispuesto una sustitución condicional de tal forma que los llamados al pleno dominio en primer lugar debían sobrevivir a la usufructuaria vitalicia, de tal modo que hasta que se produjera el fallecimiento de D.ª Milagros no podía saberse quién adquiriría el pleno dominio de los dos bienes legados,... Consecuentemente, la atribución de la nuda propiedad quedaba subordinada a la supervivencia de los llamados al pleno dominio en el momento de fallecer la usufructuaria por lo que concurre una condición suspensiva y por tanto hasta el cumplimiento de la condición que se efectúa con la supervivencia al fallecimiento de la usufructuaria de los llamados al pleno dominio no se adquiere el derecho sobre los bienes del legado y en consecuencia es entonces cuando debe entenderse devengado el impuesto sucesorio...

Tercero. El segundo motivo de casación se articula al amparo del art. 88, apartado d), de la Ley de la Jurisdicción por infracción del art. 675 del Código Civil y concordantes, del art. 57 de la Ley de 21 de marzo de 1958, del Decreto 176/1959, de 15 de enero, que aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes, y de la jurisprudencia dictada en su desarrollo (entre otras, sentencias de 8 de junio de 1982; 29 de febrero y 9 de marzo de 1984; 1 de julio de 1985; 10 de febrero de 1986; 20 de marzo de 1916; 24 de marzo de 1930 y 17 de abril de 1954).

1. Argumenta la recurrente que la sentencia recurrida violenta la voluntad de la testadora e interpreta erróneamente la literalidad del testamento, ya que no existía ninguna indeterminación de la nuda propiedad en el momento del fallecimiento de D.^ª Constanza...

2. La cuestión que en este punto se plantea insiste en determinar si, atendida la naturaleza jurídica de la institución realizada por la causante D.^ª Constanza y vistos los términos de su testamento, que se transcribe en la sentencia objeto de recurso en el extremo que aquí interesa, la Administración debió girar en su día, al fallecimiento de ésta, liquidación por la adquisición de la nuda propiedad a cargo de las hijas de la usufructuaria, llamadas en primer lugar al pleno dominio.

La respuesta a la cuestión planteada dependerá de la calificación que corresponda a la naturaleza de la institución realizada por la causante en su testamento, consistente en un llamamiento al usufructo vitacilio con propietarios indeterminados a la muerte de la testadora y sin atribución expresa de la nuda propiedad. Un sector de la doctrina y de la jurisprudencia afirma que en estos casos el testador dispone una sustitución fideicomisaria condicional por lo que los llamados sucesivamente han de sobrevivir al fiduciario que es el legatario-usufructuario vitalicio. El usufructuario no se hace dueño de los bienes si faltan los propietarios que se han de determinar con su muerte. Otro sector entiende que lo que realmente existe en estos casos es una indeterminación transitoria del titular del derecho de propiedad sobre los bienes dejados en usufructo a otro en tanto no se cumpla el evento condicionante. Esta situación no puede confundirse con la sustitución fideicomisaria, en la medida en que en el caso que nos ocupa se suspende la adquisición de la propiedad, hasta tanto fallezca el usufructuario, a favor de las personas designadas que le sobrevivan, mientras que en la sustitución fideicomisaria concurre una efectiva transmisión al fiduciario del objeto fideicomitado con expreso mandato de entrega a otro.

Esta Sala entiende, al igual que la Sala de instancia en la sentencia recurrida, que en el presente caso la atribución de la nuda propiedad se encontraba en situación de indeterminación en el momento de abrirse la sucesión de D.^ª Constanza ya que los llamados al pleno dominio debían sobrevivir, ellos o sus descendientes legítimos, a la usufructuaria vitalicia, D.^ª Milagros, de modo que hasta que se produjera el fallecimiento de ésta no podía saberse quién adquiriría el pleno dominio de los dos bienes legados...

La eficacia de la adquisición en pleno dominio pende de una condición suspensiva fijada en el hecho de existir los designados para su adquisición al ocurrir el fallecimiento de la usufructuaria.

De esta forma, la condición suspensiva, en cuanto supone la dilación en la formación de un derecho en tanto pende el cumplimiento de la condición, crea un estado jurídico de incertidumbre respecto del nacimiento de aquél, que no desaparece sino con la ocurrencia del evento...

Por tanto, la institución de un usufructo testamentario, silenciando la atribución de la nuda propiedad respecto de los bienes a que se refiere y designando en cambio los herederos de futuro a los que pasarán en pleno dominio al fallecimiento del usufructuario, deja incierto el hecho de a quién corresponda la nuda propiedad, cuya titularidad queda en situación de pendencia o expectativa en cuanto a su existencia y a quienes pueda corresponder, de lo que dependerá a su vez el funcionamiento del mecanismo instituido, que puede incluso no llegar a producirse si aquéllos faltan por completo.

En definitiva, solo cuando concurren las condiciones subjetivas y temporales previstas por el causante (existencia de los designados para adquirir la plena propiedad en el momento del fallecimiento de la usufructuaria), será cuando se entenderá devengado el tributo de referencia, pues sólo entonces se realiza el hecho imponible poniéndose de manifiesto la riqueza gravable.

Sentado lo que antecede, al existir tal indeterminación en los adquirentes de la nuda propiedad, resultaba procedente que la Oficina Gestora, en aplicación de lo dispuesto en el art. 57, apartado 5, del Reglamento de Derechos Reales («Cuando no pueda determinarse de una manera cierta quien sea el adquirente de los bienes o derechos... se aplazará la liquidación hasta que sea conocido aquél, comenzando desde tal fecha a contarse de nuevo el plazo para solicitar la liquidación, todo lo cual se hará constar por medio de nota en el documento presentado para justificar la indeterminación del adquirente»), no practicara liquidación alguna, aplazando la misma hasta que fuera conocido el adquirente del pleno dominio, régimen idéntico al establecido para los supuestos de existencia de condición suspensiva en el apartado 1 del mencionado art. 57 del Reglamento de Derechos Reales, que era la norma vigente al día del devengo del Impuesto de Sucesiones, entonces de derechos reales, correspondiente a la herencia de D.^a Constanza.

Aplazada, en consecuencia, la liquidación resultaba procedente que, una vez fallecida D.^a Milagros, la Oficina Gestora exigiera el impuesto correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad más el pertinente por la extinción del usufructo, que es cabalmente lo que hizo, girando, lógicamente, una sola liquidación por la adquisición del pleno dominio, por lo que resultaba obligado confirmar las actuaciones de dicha Oficina. ■

■ **Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc, 2ª)**

■ **Sentencia de 7 de marzo de 2007**

■ **Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo.**

Contribuciones especiales. Notificación individual de las cuotas con anterioridad al comienzo de las obras.

La sentencia de instancia había declarado, siguiendo la doctrina legal existente, que la notificación individual de las cuotas que derivan de una contribución especial ha de realizarse con anterioridad al comienzo de las obras, lo que es, según la LRHL, un requisito insubsanable que por privar de derechos a los afectados, determina la nulidad del tributo.

Frente a esta posición, el Ayuntamiento de Lleida postula que se declare como doctrina legal la siguiente: "En el procedimiento para la exacción de las contribuciones especiales, el acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado -- por los cauces y consecuentes garantías previstas en el art. 17 de la LRHL -- la ordenación concreta de éstas que contendrá la determinación del coste previsto de las obras y servicios, de la cantidad a repartir entre los beneficiarios, de los criterios de reparto y de las cuotas asignadas. Las cuotas liquidadas se notificarán después de la ejecución de las obras o de que el servicio haya comenzado a prestarse. Contra la notificación de estas cuotas liquidadas los interesados podrán formular recurso de reposición ante el Ayuntamiento, que podrá versar sobre la procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas".

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si las cuotas liquidadas por contribuciones especiales pueden notificarse después de que las obras hayan sido ejecutadas o que el servicio haya comenzado a prestarse.

La cuestión controvertida es, pues, qué interpretación cabe dar al apartado cuarto del art. 34 de la LRHL cuando señala: "Una vez adoptado el acuerdo concreto de ordenación de contribuciones especiales, y determinadas las cuotas a satisfacer, éstas serán notificadas individualmente a cada sujeto pasivo si éste o su domicilio fuesen conocidos, y, en su defecto, por edictos. Los interesados podrán formular recurso de reposición ante el Ayuntamiento, que podrá versar sobre la procedencia de contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas".

CUARTO.-... En este caso, como ahora se verá, la Sala ya se ha pronunciado con profusión sobre la cuestión planteada, señalando explícitamente lo que ha de entenderse por doctrina legal.

En efecto, la sentencia de esta Sala y Sección de 17 de febrero de 2004...recordaba... la siguiente doctrina en torno a las fases y actos administrativos (con su contenido y requisitos) que, cronológicamente, según los arts. 28 a 36 de la Ley 39/1988, deben de seguir y adoptar los Ayuntamientos para la exacción de las Contribuciones Especiales

A/ Acuerdo de Imposición (provisional)...

B/ Acuerdo de Ordenación (provisional)...

De conformidad con lo dispuesto en el art. 17 de la Ley 39/1988, el Acuerdo de Ordenación provisional debe ser expuesto al público y publicado en la forma que regula dicho precepto, dando audiencia a todos los interesados, durante el plazo de 30 días, para que formulen las "reclamaciones", sugerencias, observaciones, etc. que consideren convenientes.

C/ Acuerdo de Imposición y de Ordenación definitivos.

Transcurrido el plazo de 30 días, el Ayuntamiento adoptará el Acuerdo de Imposición y de Ordenación definitivos, momento en el que se podrán iniciar las obras y las actuaciones de establecimiento o ampliación del servicio público.

Acto seguido, aunque no forme parte "stricto sensu" del Acuerdo de Ordenación, pues se trata de un requisito para su ejecución, es lo cierto que deben notificarse individualmente las cuotas liquidadas...

... las notificaciones individuales de cuotas tienen por finalidad que " los interesados" puedan formular recursos de reposición ante el Ayuntamiento, que versarán no solo sobre "las cuotas asignadas", si no también sobre "el porcentaje que deben satisfacer las personas, especialmente beneficiadas" por las obras y hasta sobre "la procedencia de las contribuciones especiales"; objetivos todos ellos de directa fiscalización ciudadana sobre la actuación de la Administración Municipal, que la Ley confiere individualmente a los que están llamados a sufragar una parte importante del coste de aquellas; control que se convertiría en ilusorio si dichas obras estuvieran ya ejecutándose cuando se practica la notificación.

En consecuencia esa notificación individual ha de ser considerada necesaria e imprescindible y como garantía tributaria no puede dársele el tratamiento de una mera formalidad burocrática, en la que es indiferente el momento de llevarla a cabo; antes al contrario su tardía realización, al privar en la practica al contribuyente de un derecho reconocido por la Ley, constituye un vicio productor de indefensión y por lo tanto de nulidad insubsanable, como ya tiene declarado esta Sala en reiteradas ocasiones. ■

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc, 2ª)

■ Sentencia de 7 de marzo de 2007

■ Ponente: Excmo. Sr. Martín Timón, Manuel.

LGT Vs Ordenanzas fiscales municipales: naturaleza jurídica del coste del agua como precio o como tasa.

La naturaleza jurídica del precio de agua, como precio o como tasa, determina el régimen aplicable al impago de las facturas emitidas por las entidades suministradoras (vía de apremio, interés de demora aplicable, etc.). En esta sentencia, el Tribunal resuelve acerca de la significación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno a los precios públicos y de las reformas legislativas operadas a consecuencia de aquella.

La cuestión se centró en concretar si resultaban de aplicación al caso las normas contenidas en la LGT y en las Ordenanzas fiscales municipales.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO.- En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia recurrida tiene la siguiente fundamentación jurídica:

"TERCERO.- Como argumentos básicos de su demanda la empresa recurrente, se afirma que el artículo 94 del Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua , recoge la posibilidad del cobro de un derecho por demora... y que el citado derecho al cobro de esas indemnizaciones por demora en el pago de las facturas, dimana de las Ordenanzas Fiscales Reguladoras del Servicio Publico de Suministro de Agua y Saneamiento, para 1995, publicadas en el BOP las cuales no fueron impugnadas por dicha Asociación de Consumidores y que ello deriva también de lo dispuesto en el artículo 52.2.b de la LGT...

CUARTO.- La regulación del suministro domiciliario de agua potable, en nuestro ordenamiento jurídico en nuestra Comunidad Autónoma de Andalucía, viene establecido en el Decreto 120/1991, de 11 de junio, por el que se aprobó el Reglamento del Suministro Domiciliario de Agua. Dicho reglamento que tiene por objeto regular las relaciones entre la entidad que presta el servicio de suministro domiciliario de agua potable y los abonados al mismo, señalándose los derechos y obligaciones para cada una de las partes y debiéndose ajustar dicho suministro de agua lo dispuesto en el mismo.

SEXTO.- La desestimación de todos los argumentos de la parte actora en su intento de anulación de la resolución recurrida determina consecuentemente la desestimación del presente Recurso Contencioso-Administrativo,..."

TERCERO.- Ahora bien, antes de dar respuesta al recurso de casación, conviene hacer algunas reflexiones acerca de los avatares de las tasas y precios públicos desde la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, hasta el presente.

Como es sabido, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, introdujo una nueva figura de prestación patrimonial pública y de carácter no tributario, denominada "precio público", de perfiles no tan rígidos como las tasas.

Tras la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del artículo 24.1 de la misma, así como de ciertas expresiones contenidas en el párrafo c) de dicho artículo,... hizo necesaria la publicación de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen de tasas estatales y locales y reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público...

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, para que surja el precio público, han de concurrir las notas de recepción o solicitud voluntaria del servicio y de ser prestado efectivamente por el sector privado (en la práctica, estos servicios públicos son hijos de una Administración cada vez más plural, que los presta en régimen de competencia y sin que sean esenciales, tal como ocurre con instalaciones deportivas, transportes, publicaciones, servicios feriales etc.). En cambio, basta que concurra la nota de coactividad o la de ser gestionado el servicio en régimen de monopolio -de hecho o de derecho-, para que la prestación del servicio público se constituya en hecho imponible de la tasa...

Así las cosas, el artículo 25.2.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, atribuye competencias al municipio en materia de "suministro de agua..." debiéndose prestar de manera indefectible en todos ellos -artículo 26.1 .a)-, tratándose, en todo caso de un servicio esencial reservado a las Entidades locales -ex artículo 86.3 -

Pocas dudas puede ofrecer que el abastecimiento domiciliario de agua es el presupuesto de una tasa, pero si existiera alguna, queda disipada con su inclusión en la letra t) del artículo 20.4 de la Ley 39/1988, en redacción también dada por el artículo 66 de la Ley 25/1998, de 13 de julio ...

Por ello, esta Sección pudo declarar en la Sentencia de 12 de diciembre de 2001, que "la Ley 25/1998, de 13 de Julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, ha dejado claro, que a partir del 1 de Enero de 1999, el servicio de suministro y saneamiento del agua, prestado por los Entes Locales, es un hecho imponible de las tasas correspondientes, pero ha yugulado toda discusión retrospectiva sobre esta materia, por virtud de lo ordenado en la Disposición Transitoria Segunda, de manera que hasta el 31 de Diciembre de 1998, la contraprestación por estos servicios podía ser un Precio Público, y si así se estableció, fue válido hasta dicha fecha."

Dicho lo anterior, hay que señalar también que esta Sala viene distinguiendo tradicionalmente entre la prestación del servicio en régimen de Derecho Público, supuesto que da lugar a la percepción de una tasa y prestación en régimen de concesión, que da lugar a un ingreso de Derecho privado para la entidad concesionaria...

Por último, a partir de la publicación de la Ley 58/2003, General Tributaria, hay que tener en cuenta que, a tenor de su artículo 2 .a) párrafo segundo, "se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo

mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público". Y este precepto será de aplicación a todas las Administraciones Públicas, según lo dispuesto en el artículo 1 de la propia Ley...

CUARTO.- Hora es ya de que nos adentremos en la respuesta a los motivos de casación, pero teniendo en cuenta que los hechos tienen lugar a partir de la reclamación que formulara la Asociación de Consumidores y Usuarios de Sevilla en 10 de agosto de 1994 y que concluyó con el Acuerdo de la Consejería de Trabajo e Industria de 24 de enero de 1997, actos ambos reflejados en los Antecedentes.

Hecha la precisión anterior, en el primero de los motivos, alega la entidad recurrente, infracción del artículo 61 de la Ley General Tributaria y 2.2 y 10 de la Ley de Haciendas Locales, en relación con el 36.2 de las Ordenanzas reguladoras del servicio público de suministro de agua gestionado por EMASESA en el año 1995.

En el desarrollo del motivo, entiende la recurrente que son aplicables los preceptos alegados, por cuanto los recursos de que se trata - abastecimiento domiciliario de agua potable y saneamiento (vertido y depuración)- tienen, de acuerdo con la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, la naturaleza jurídica de tasas, ya que además de tratarse de servicios municipales (artículo 25 de la Ley de Bases de Régimen Local) cuya prestación les viene impuesta a todos los municipios (artículo 26.1 de la misma Ley) y respecto de los cuales se establece su reserva a favor de las entidades locales (artículo 86.3, también del texto legal citado), el primero de ellos es imprescindible para la vida social o privada de los solicitantes y el segundo es de recepción obligatoria.

Entiende la entidad municipal recurrente, que para el cobro de las tasas, goza de las prerrogativas establecidas para la Hacienda del Estado y entre ellas, la de cobrar intereses de demora en los ingresos fuera de plazo -artículo 61.2 de la Ley General Tributaria y 10 de la de Haciendas Locales-, citándose igualmente el artículo 52.2.b) de la Ley General Tributaria (en la redacción aplicable al período comprendido entre el mes de enero de 1987 y julio de 1995).

Concluye la representación procesal de EMASESA, afirmando que haciendo uso de dicha prerrogativa, la Ordenanza Reguladora del Servicio Público de Suministro de Agua, aprobada por el Ayuntamiento de Sevilla, en sesión celebrada el 22 de diciembre de 1994, dispone en el artículo 36.2, que "Todo concesionario del suministro, está obligado a abonar una indemnización por las facturas que resulten impagadas una vez finalizado el período voluntario de cobro..."

Así las cosas, debe señalarse que nos encontramos en la situación que en su momento contemplaron las Sentencias de esta Sala, entre otras, de 2 de julio de 1999 y 20 de octubre de 2005, y, en consecuencia, ante un precio privado y no una tasa, por lo que la Sentencia recurrida no infringe los artículos 61 de la Ley General Tributaria y 2.2 y 10 de Ley de Haciendas Locales. Tampoco puede infringir el artículo 36.2 de las Ordenanzas Fiscales Reguladoras del Servicio Público, que aunque prevea una indemnización en el caso de impago de facturas, no puede ser nunca la prevista en los artículos antes indicados, pues ello supondría una flagrante violación del principio de jerarquía normativa... ■

■ TEAC. (Vocalía 8ª)

■ Resolución de 27 de septiembre de 2006 (nº 00/718/2006) Unificación de criterio.

IEDMT. Valor de los vehículos usados adquiridos en el extranjero.

El valor de los vehículos usados adquiridos en el extranjero, cuando deben ser objeto de autoliquidación por el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, será el que dimanase de las tablas aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en caso de discrepancia con este valor, el sujeto pasivo deberá acudir a una valoración pericial o cualquier otro medio de prueba documental demostrativa del estado de los vehículos en el momento de solicitar la matriculación que permita determinar el valor de los vehículos en el momento del devengo o solicitar una tasación pericial contradictoria.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- La normativa aplicable al caso que nos ocupa es la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que en su artículo 65, apartado 1, letra a) establece que estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos y en su artículo 69.b), que en los medios de transporte usados, la base imponible estará constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto y que los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha del devengo del impuesto y que la tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior.

Tercero.-... el artículo 57 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre que indica: "1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración Tributaria con arreglo a los siguientes medios: a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale. b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. c) Precios medios en el mercado. d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. e) Dictamen de peritos de la Administración. f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo". Por último, en las Ordenes Ministeriales que aprueban las tablas de valoración previstas en el citado artículo 69.b), desde la de 16 de diciembre de 1997, disponen que los precios medios de venta que se aprueban, serán utilizables como medios de comprobación a los efectos del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.

Cuarto.- De acuerdo con todo lo anterior, se debe considerar, que si el sujeto pasivo presenta unas declaraciones para la autoliquidación del Impuesto Especial sobre determinados medios

de transporte basadas en las facturas de compraventa como demostrativas de los precios de mercado, muy distintos de los valores que se deducen de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vigentes en la fecha del devengo del impuesto, contempladas en el apartado b del artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales y habida cuenta de que los precios fijados en los contratos privados de compraventa pudieran no acreditar la realidad del valor frente a terceros como la Administración, el contribuyente, en caso de discrepancia con el valor de las tablas, debe acudir a una valoración pericial o cualquier otro medio de prueba documental demostrativa del estado de los vehículos en el momento de solicitar la matriculación que permita determinar el valor de los vehículos en el momento del devengo o solicitar una tasación pericial contradictoria, rectificadora del valor de las tablas, ya que la normativa prevé el uso, en primer lugar, de las tablas citadas como medios de comprobación en la valoración de los vehículos para determinar la base del impuesto que nos ocupa.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de fecha 20 de diciembre de 2004, recaído en sus expedientes nº ..., promovido por la entidad mercantil ..., S.L., por el concepto Impuesto sobre determinados medios de transporte. ACUERDA: 1º) Estimar el recurso y unificar el criterio en los términos establecidos en los Fundamentos de Derecho Cuarto de la presente resolución y 2º) Respetar la situación jurídica particular derivada del acuerdo recurrido. ■

■ TEAC. (Vocalía 1ª)

■ Resolución de 23 de noviembre de 2006 (nº 00/2078/2004) Unificación de criterio.

En los casos en que para el ejercicio de una actividad profesional se exija titulación específica y también el ejercicio de forma conjunta, los rendimientos obtenidos por la comunidad o sociedad civil que lo desarrolle serán imputados a los miembros que posean la titulación exigida para su ejercicio individual.

A instancia del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, la resolución del recurso interpuesto declara que, en los casos en que el ejercicio de una determinada actividad profesional esté reglado de forma que se exija una titulación específica y también el ejercicio de forma conjunta, los rendimientos obtenidos por una comunidad o

sociedad civil que desarrolla dicha actividad profesional, deben ser imputados exclusivamente a los miembros o partícipes que posean la titulación exigida para su ejercicio individual.

La solución parece llena de lógica, pero ello no significa que estemos ante una interpretación en cierto modo correctora de lo ordenado en la propia Ley, además de que se susciten algunas cuestiones referentes a los demás socios o familiares que deberán también resolverse, como hace para el caso el Tribunal Central.

Fundamentos de Derecho

Tercero: De la normativa anterior se puede concluir que, el régimen de atribución de rentas es un mecanismo para atribuir rentas, por ello esta técnica no altera en ningún caso la naturaleza de las rentas recibidas que será la "derivada de las actividades o fuente de donde procedan", por lo que los entes en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad empresarial o profesional deben atribuir los rendimientos a los miembros que "de forma habitual, personal y directa" realicen la explotación empresarial o profesional, y en principio, se presupone que dichos requisitos concurren en quien figura como titular de la actividad ...

Cuarto: Que en línea con la anterior argumentación, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencia de 27 de mayo de 2002 se ha pronunciado sobre la individualización de rentas en el caso de una sociedad civil constituida por miembros de la unidad familiar y dedicada a prestación de servicios de arquitectura, para lo cual ha estudiado los artículos 10 y 43 de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, que coinciden con lo dispuesto en los artículos 10 y 43 de la ley 18/1991, anteriormente citados en los siguientes términos:

" ... Segundo.- Para resolver la cuestión crucial que se plantea en este proceso se tiene que establecer necesariamente una integración o interpretación armónica entre los preceptos de los artículos 10 y 43 de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, que pueden parecer contradictorios, pues mientras el primero de ellos consagra el llamado régimen de atribución de rentas entre los distintos sujetos integrantes de la sociedad civil. el segundo atribuye las rentas empresariales o profesionales al sujeto que aquí efectúa la ordenación de los medios materiales o humanos...

La aparente antinomia se tiene que resolver dando al artículo 43 la debida prioridad para determinar quién es el sujeto perceptor de los rendimientos, atendiendo a que la ordenación de los medios de producción se efectúe por cuenta propia, y, además, de forma personal y directa, y esta exigencia se introduce legalmente con la finalidad plausible de evitar que por la mera cotitularidad sobre los bienes afectos por parte de varios miembros integrantes de una comunidad o de una unidad familiar, puedan considerarse todos ellos como empresarios o profesionales en razón de la asignación de los rendimientos con la misma naturaleza derivada de la fuente de la que procedan..." ...

Quinto: Que este Tribunal Central, en resolución de fecha 7 de junio de 2002, R.G.7526-99, en relación con la atribución de rentas en el caso de una Comunidad de bienes constituida para la explotación de una oficina de farmacia, ha considerado que por el carácter de actividad reglada que tienen dichas oficinas, los rendimientos debían atribuirse a uno de sus miembros a cuyo nombre se había expedido la autorización y el acta de apertura de la citada oficina...

Sexto: Del contenido de dicha resolución cabe concluir que para que el ejercicio conjunto de una actividad profesional tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, éstas permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplan los requisitos por ellas exigidos. De modo que, si para el ejercicio de la actividad profesional, se exige una determinada titulación académica y carece de ella uno de los comuneros o partícipes y solo el otro la ejerce, debe imputarse a éste la totalidad de los rendimientos...

Séptimo: Expuesto lo anterior, procede concluir que, si para el ejercicio de la actividad profesional se exige una determinada titulación académica y carece de ella uno de los cónyuges, sólo el otro que ejerce la actividad debe imputarse la totalidad de rendimientos. No obstante, respecto a los cónyuges de los citados profesionales, resulta aplicable el artículo 43 de la Ley del Impuesto, cuyos apartados Uno y Tres disponen: "Uno. Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales. Tres. Cuando el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad empresarial o profesional de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor del mercado y, a falta de aquella, podrán deducirse éste último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sena comunes a ambos cónyuges. ■

■ TEAC (Vocalía 2ª)

■ Resolución de 21 de diciembre de 2006 (nº 00/7369/2003)

Inspección: gastos de proyección plurianual: posibilidad de investigar ejercicio ya prescritos.

Según la Resolución del TEAC, la Inspección tiene la posibilidad de investigar elementos de hecho surgidos en ejercicios ya prescritos, en este caso la realización de determinados gastos de proyección plurianual, así como los criterios contables utilizados por el interesado, cuando dichas circunstancias tengan trascendencia en los ejercicios posteriores que sean objeto de comprobación. A este efecto no puede alegarse la prescripción de aquellas obligaciones, pues no se altera la situación que hubiese adquirido un carácter definitivo.

En este caso se plantea una cuestión más compleja que la reflejada en la resolución administrativa, pues no sólo se obtienen consecuencias de carácter fáctico sino que, del exa-

men de hechos ocurridos en ejercicios prescritos, se pueden derivar efectos jurídicos hacia el futuro que pudieran alterar calificaciones que también pudieran considerarse firmes.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- Con carácter previo debe aclararse si la Inspección con el fin de determinar la base imponible del ejercicio 1995 y siguientes está facultada para entrar a conocer los criterios contables utilizados por el interesado en un ejercicio prescrito disminuyendo su resultado al rechazar la activación del gasto, pero imposibilitando la compensación de su reducción en base dada la prescripción de dicho ejercicio.

Efectivamente, el centro de la polémica y en definitiva la raíz de la regularización practicada, no está en los ejercicios abiertos a inspección, sino en una "modificación" practicada en un ejercicio prescrito, por lo que la resolución del expediente obliga a entrar a este Tribunal sobre materia contable-tributaria centrada en un ejercicio que ya está prescrito, lo cual no implica necesariamente violentar el carácter definitivo de la liquidación de dicho ejercicio, ya que como este Tribunal ha declarado reiteradamente, subsiste la posibilidad de investigar elementos de hecho surgidos en ejercicios ya prescritos (v. gr.: coste de adquisición de elementos adquiridos en ejercicios prescritos, fechas de adquisición, mejoras, entrada en funcionamiento de activos, regularizaciones contables, bases negativas, etc.), cuando dichas circunstancias tengan trascendencia en los ejercicios posteriores objeto de comprobación. En este supuesto se trata de un elemento de naturaleza contable que procede de un ejercicio anterior y cuyo análisis es necesario dada la trascendencia en el ejercicio comprobado...

Cuarto.- Discrepa la Inspección y el contribuyente no de la deducibilidad en sí de los importes objeto de controversia sino en cuanto al ejercicio en que los mismos resultan deducibles, considerando la Inspección que su importe total debió deducirse en el ejercicio 1994 (ejercicio en el que la empresa, en vez de deducirlos, los activó) en tanto que el contribuyente califica tales importes como gastos de proyección plurianual amortizables por tanto sistemáticamente a lo largo de los ejercicios en los que contribuyen a generar ingresos. ■

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

■ **María Amparo Grau Ruiz**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense.
Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de julio de 2006

■ **Asunto: C-439/04 y C-440/04**

■ **Partes:** Axel Kittel (C-439/04) contra Estado belga, y Estado belga
(C-440/04) contra Recolta Recycling SPRL

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Deducción del IVA soportado – Fraude de tipo “carrusel” – Contrato de venta nulo de pleno derecho según el Derecho interno»

I. Comentario

Por el juego del principio de neutralidad fiscal, la relevancia del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo es tal que únicamente admite escasas modulaciones. Una de ellas se justifica por el conocimiento que pueda tener el sujeto pasivo de una operación fraudulenta. Conviene, pues, que los operadores adopten todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude.

Cuando el sujeto pasivo no sabía y no podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una norma de Derecho nacional que establece la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo al anularse el contrato de venta. Es irrelevante si la nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.

La situación es radicalmente opuesta cuando el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Si esto se

acredita mediante datos objetivos, el órgano jurisdiccional nacional puede denegarle el derecho a deducir e incluso tener que devolver las cantidades deducidas.

El fraude fiscal supone el 2 ó 2,5 % del Producto interior bruto (entre 200 y 250 billones de euros) y uno de los principales problemas es el fraude carrusel en el IVA. La Comisión Europea ya presentó en abril de 2004 el documento COM (2004) 260 sobre la cooperación a escala comunitaria en la lucha contra el fraude en el IVA. En la actualidad se debaten las tres soluciones propuestas por la Comisión para combatir el fraude en su Comunicación, de 31 de mayo de 2006, COM (2006) 254, sobre una estrategia europea contra el fraude fiscal: mejorar la cooperación administrativa entre los Estados miembros, imposición de las operaciones intracomunitarias o introducción de un sistema general de inversión del sujeto pasivo. En cualquier caso resulta claro que el instrumento que se emplee para la reducción de las posibilidades de fraude tiene que excluir nuevos riesgos, y no tener costes indirectos para los contribuyentes ni las autoridades, garantizando la no discriminación y la neutralidad fiscal.

El Consejo ECOFIN celebrado en Luxemburgo durante el 4 y 5 de junio de 2007 hace suyos el informe presentado por la Comisión Europea y las medidas propuestas en él, y conviene en que, en una primera fase, se apliquen de manera prioritaria las siguientes medidas:

modificar la declaración de suministros intracomunitarios, con objeto de abreviar calendarios; acelerar la disponibilidad de dicha información entre las administraciones fiscales; examinar la responsabilidad solidaria para los casos en que no se haya proporcionado, o se haya proporcionado de forma incorrecta, información sobre suministros intracomunitarios, en la medida en que ello conlleve la pérdida de IVA en una etapa subsiguiente; mejorar los mensajes de confirmación y la información sobre empresas empadronadas a efectos del IVA, suministrada a las empresas que participen en los intercambios intracomunitarios, sin que ello obstaculice los análisis del riesgo llevados a cabo por los Estados miembros.

El Consejo solicita a la Comisión Europea que presente para finales de 2007, a más tardar, las propuestas legislativas necesarias, incluida una evaluación de las consecuencias jurídicas, de modo que el Consejo pueda adoptarlas antes de finales de 2008. Por otra parte, el Consejo solicita a la Comisión Europea que estudie con celeridad todas las medidas de lucha contra el fraude fiscal propuestas por los Estados miembros y mencionadas en el anexo de su informe (doc. 10052/07 FISC 88), y que presente un informe al respecto en la segunda mitad de 2007, de modo que el Consejo pueda decidir sobre ulteriores procedimientos para finales de 2007.

2. Antecedentes

El órgano jurisdiccional remitente manifiesta que las disposiciones aplicables del Código belga del IVA constituyen la adaptación del Derecho interno al artículo 2, al artículo 4, apartado 1, al artículo 5, apartado 1, y al artículo 17, apartado 2, de la sexta Directiva. Por otra parte, según los artículos 1131 y 1133 del Código Civil belga, un acuerdo que tiene como finalidad la organización de un fraude en perjuicio de terceros, cuyos dere-

chos están protegidos por una legislación de carácter público, tiene una causa ilícita y es nulo de pleno derecho.

En el asunto C-439/04, la sociedad anónima Computime compró y revendió componentes informáticos y que, conforme a un acta levantada por la Administración tributaria, ésta consideró que Computime había participado deliberadamente en un fraude en el IVA de tipo «carrusel» cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía y que las entregas realizadas a Computime eran ficticias. Sobre esta base, la Administración tributaria denegó a Computime el derecho a deducir el IVA abonado por dichas entregas.

El Sr. Kittel alega, como síndico de la quiebra, en apoyo de su motivo de casación, que el IVA facturado por un sujeto pasivo a raíz de una entrega de bienes puede ser deducido, aunque ésta se haya realizado en virtud de un acuerdo que, conforme al Derecho interno, es nulo de pleno derecho, y que el derecho a deducir sigue existiendo, aun cuando la causa ilícita consista en el fraude en el IVA.

En el asunto C-440/04, Recolta compró al Sr. Ailliaud dieciséis vehículos de lujo que éste había comprado a la sociedad Auto-Mail. Las compras realizadas por el Sr. Ailliaud no dieron lugar a percepción alguna del IVA a favor del Tesoro Público y el Sr. Ailliaud no abonó al Estado belga el IVA pagado por Recolta. Ésta revendió los vehículos con exención del IVA a la propia sociedad Auto-Mail en virtud de una autorización de venta a la exportación. Según una investigación de la Inspección especial tributaria, el Sr. Ailliaud y Auto-Mail habían puesto en funcionamiento un mecanismo de fraude fiscal de tipo «carrusel» en el que se incluían las operaciones realizadas con Recolta.

El Estado belga afirma, en apoyo de su motivo de casación, que el IVA facturado por un sujeto pasivo a raíz de una entrega de bienes no puede ser deducido cuando la entrega, aunque se haya realizado materialmente, haya sido efectuada en virtud de un acuerdo que, conforme al Derecho interno, es nulo de pleno derecho, aun cuando el comprador actúe de buena fe.

3. Cuestiones planteadas

Las peticiones de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, formuladas por la Cour de cassation de Bélgica, son las siguientes:

En el asunto C-439/04:

- I) Cuando la entrega de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, ¿se opone el principio de neutralidad del [IVA] a que la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público, por una causa ilícita imputable al vendedor, implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto?

- 2) ¿Variaría la respuesta si la nulidad de pleno derecho resultara de un fraude en el [IVA]?
- 3) ¿Sería distinta la solución cuando la causa ilícita del contrato de venta, que acarrea la nulidad de pleno derecho en el sistema interno, consista en un fraude en el [IVA] conocido por ambos contratantes?»

En el asunto C-440/04:

- 1) Cuando la entrega de bienes se destina a un sujeto pasivo que ha contratado de buena fe, ignorando el fraude cometido por el vendedor, ¿se opone el principio de neutralidad del [IVA] a que la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil nacional que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público, por una causa ilícita imputable al vendedor, implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto?
- 2) ¿Variaría la respuesta si la nulidad de pleno derecho resultara de un fraude en el [IVA]?»

4. Fallo

Cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido o de otros fraudes.

En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

5. Fundamentos de la sentencia

48 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey

National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24, y de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 70).

- 50 En este contexto, como recordó el órgano jurisdiccional remitente, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto. Tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito (véanse, en particular, las sentencias de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21, y de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, Rec. p. I-4993, apartado 19). Ahora bien, ha quedado acreditado que no sucede así con los componentes informáticos ni los vehículos de que se trata en el litigio principal.
- 51 Habida cuenta de todo lo anterior, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-0000, apartado 33).
- 55 Si a la Administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46) y corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase la sentencia Fini H, antes citada, apartado 34).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 6 de julio de 2006

■ **Asunto:** C-251/05

■ **Partes:** Talacre Beach Caravan Sales Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 28 – Exención con devolución del impuesto abonado – Venta de bienes a los que se aplica el tipo impositivo cero equipados con bienes a los que se aplica el tipo impositivo normal – Caravanas fijas – Entrega única»

1. Comentario

Cuando una entrega comprende un elemento principal exento con devolución del impuesto abonado -en el sentido del artículo 28.2.a) de la Sexta Directiva- y también bienes que la legislación nacional excluye de dicha exención, el Estado miembro afectado puede gravar la entrega de los bienes excluidos con el tipo normal del IVA.

En el caso que nos ocupa, una exención nacional autorizada con arreglo a dicho precepto sólo podría aplicarse si estaba en vigor el 1 de enero de 1991. El Tribunal resalta en su argumentación la finalidad de la norma de Derecho transitorio, la interpretación restrictiva de las excepciones y la ausencia de problemas prácticos en la aplicación del gravamen por separado de ambos elementos.

En su momento, el Reino Unido no consideró que estuviera justificado -por razones de interés social y en favor de los consumidores finales- aplicar también el tipo cero a la entrega del equipamiento interior de dichas caravanas y ello no contraría la Sexta Directiva.

2. Antecedentes

Talacre vende caravanas equipadas. Sostiene que la venta de una caravana y de su equipamiento interior es una prestación única e indivisible que debe ser gravada con un único tipo impositivo: el aplicable al elemento principal, que es la propia caravana.

Por su parte, los Commissioners sólo aplicaron el tipo impositivo cero a las propias caravanas y el tipo normal del IVA a su equipamiento interior, porque la Ley del IVA excluye expresamente la aplicación del tipo cero a dicho equipamiento.

Talacre recurrió ante el VAT and Duties Tribunal y la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Según estos órganos jurisdiccionales, el hecho de que la caravana y su equipamiento interior sean objeto de una entrega única no implica que

su precio global deba estar sujeto al tipo cero. Talacre interpuso posteriormente un recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional remitente.

3. Cuestiones planteadas

Con arreglo al artículo 234 CE, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido) plantea la siguiente petición de decisión prejudicial:

«Cuando un Estado miembro, con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, ha ejercitado, mediante su legislación interna, su facultad de establecer excepciones para que se aplique el tipo cero a la entrega de determinados bienes, pero en la misma legislación ha especificado bienes que no deben incluirse en el ámbito de aplicación del tipo impositivo cero (“bienes excluidos”), el hecho de que exista una sola entrega de bienes (que comprende bienes excluidos), ¿impide que el citado Estado miembro someta la entrega de los bienes excluidos al tipo impositivo normal?»

4. Fallo

El hecho de que determinados bienes sean objeto de una sola entrega que comprende, por un lado, un elemento principal que disfruta, con arreglo a la legislación de un Estado miembro, de una exención con devolución del impuesto abonado, en el sentido del artículo 28, apartado 2, 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, en su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA), y, por otro, bienes que esa legislación excluye del ámbito de aplicación de dicha exención, no impide que el Estado miembro afectado grave la entrega de los bienes excluidos con el tipo normal del IVA.

5. Fundamentos de la sentencia

22 [...] Como ha indicado la Abogado General en los puntos 15 y 16 de sus conclusiones, el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva es equiparable a una cláusula «stand still», destinada a evitar situaciones difíciles desde un punto de vista social que pudieran derivarse de la supresión de ventajas previstas por el legislador nacional, pero no recogidas en la Sexta Directiva. A la luz de dicha finalidad, lo decisivo para determinar la extensión de las prestaciones para las que la Sexta Directiva permite el mantenimiento, durante el período transitorio, de una exención es el contenido de la normativa nacional vigente el 1 de enero de 1991.

23 Por otro lado, como ha declarado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones, las disposiciones de la Sexta Directiva que establecen excepciones al principio general según el cual el IVA se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servi-

cios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo deben interpretarse en sentido estricto (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 34; de 8 de mayo de 2003, *Comisión/Francia*, C-384/01, Rec. p. I-4395, apartado 28; de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartados 15 y 16, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-0000, apartado 21). También por este motivo las exenciones con devolución del impuesto abonado contempladas en el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no pueden aplicarse a bienes que, el 1 de enero de 1991, con arreglo a la legislación nacional, estaban excluidos de tal exención.

- 25 A este respecto, como ha señalado acertadamente la Abogado General en los puntos 38 a 40 de sus conclusiones, invocando el apartado 27 de la sentencia CPP, antes citada, no existe una norma absoluta que sirva para determinar la extensión de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, para determinar la extensión de una prestación es necesario tomar en consideración todas las circunstancias, incluido el contexto jurídico concreto. Pues bien, habida cuenta del tenor y de la finalidad del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, antes mencionados, una exención nacional autorizada con arreglo a dicho artículo sólo puede aplicarse si estaba en vigor el 1 de enero de 1991 y si era necesaria, en opinión del Estado miembro afectado, por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales. En el presente asunto, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha señalado que convenía aplicar el tipo cero únicamente a la entrega de las propias caravanas. No consideró que estuviera justificado aplicar también ese tipo impositivo a la entrega del equipamiento interior de dichas caravanas.
- 26 Finalmente, nada permite afirmar que el gravamen por separado de determinados elementos de la entrega de las caravanas equipadas implicaría dificultades insuperables que pudieran afectar a la correcta aplicación del régimen del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Rec. p. I-0000, apartados 79 y 80).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta) de 6 de julio de 2006

■ **Asunto:** C-18/05 y C-155/05

■ **Partes:** Casa di cura privata Salus SpA (C-18/05) y Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4; Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze I (C-155/05) y Villa Maria Beatrice Hospital Srl.

■ **Síntesis:** «Artículo 104, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento – Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra c) – Exenciones – Entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta y que no han sido objeto del derecho de deducción»

I. Comentario

El punto de partida es que existen divergencias en la jurisprudencia italiana en relación con la aplicación de la exención, prevista en el artículo 13, parte B, letra c) de la Sexta Directiva, a las entregas de bienes afectados a una actividad exenta.

La jurisprudencia mayoritaria interpreta que la exención es objetiva y se aplica por el mero hecho de destinar los bienes adquiridos a actividades exentas.

Sin embargo, la jurisprudencia minoritaria admite únicamente la exención de la venta de bienes efectuada por personas que no se benefician del derecho a deducción como consecuencia de la exención de su actividad, en la medida en que el bien cedido estaba destinado exclusivamente a una actividad exenta.

El órgano jurisdiccional remitente considera que la norma italiana no introduce una exención generalizada para todos los bienes afectados exclusivamente a una actividad exenta o privados del derecho de deducción, sino que limita la exención exclusivamente a las entregas de bienes adquiridos o importados sin derecho de deducción total del impuesto correspondiente. La exención, a su juicio sólo se refiere, por tanto, a los bienes adquiridos con un IVA no deducible, utilizados en operaciones exentas y revendidos a continuación.

El Tribunal de Luxemburgo, tras recordar que, según una jurisprudencia reiterada, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios o entrega de bienes efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, concluye que la exención sólo se aplica a la reventa de bienes adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta, en la medida en que el IVA abonado con motivo de la adquisición inicial de tales bienes no haya sido objeto de un derecho de deducción.

Así se respeta la finalidad de la norma comunitaria, que cumple el objetivo de evitar la doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal del sistema común del IVA, pues impide que la reventa de bienes sea objeto de un nuevo gravamen.

2. Antecedentes

Asunto C-18/05

Salus es un centro médico que presta servicios sanitarios en el marco de convenios celebrados con el Servicio sanitario nacional. Sus actividades están exentas del IVA en virtud de la normativa por la que se adapta el Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Pero Salus sostenía que el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva obliga a los Estados a declarar también exentas las entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad exenta, por lo que solicitó la devolución de las cantidades abonadas en concepto de IVA.

Asunto C-155/05

VMB Hospital sostenía que el legislador italiano no había declarado exentas las entregas de bienes afectados exclusivamente a actividades contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, de modo que no pudo deducir íntegramente el IVA por dichas entregas durante los años 1992 a 2000. Además, VMB Hospital señaló que el Decreto legislativo 313/1997, adoptado a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1997, Comisión/Italia (C-45/95, Rec. p. I-3605), no garantiza la plena adaptación del Derecho nacional a la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas

Las peticiones de decisión prejudicial son planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria provinciale di Napoli (C-18/05) y por la Commissione tributaria regionale di Firenze (C-155/05).

En el asunto C-18/05

- 1) ¿La exención establecida por el artículo 13, parte B, letra c), de la Directiva nº 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, se refiere al impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes afectados a operaciones exentas o bien al caso en que el sujeto que haya adquirido bienes afectados al desarrollo de tales operaciones los entregue posteriormente a otros sujetos?
- 2) ¿Dicha disposición contiene normas incondicionales y suficientemente precisas y, por ello, de aplicación inmediata en el ordenamiento nacional?
- 3) ¿Qué importancia tiene, por lo que se refiere a su aplicabilidad inmediata, lo dispuesto en el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, según el cual, al adaptar el Derecho interno a la disposición [parte B, letra c)], los Estados miembros deben establecer las condiciones para “evitar todo posible fraude, evasión o abuso”?»

En el asunto C-18/05

«¿El artículo 10, apartado 27 quinquies, del Decreto presidencial de 26 de octubre de 1972, n° 633 es conforme con el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977?»

4. Fallo

El primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece sólo es aplicable a la reventa de bienes que han sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del citado artículo, en la medida en que el IVA abonado con motivo de la adquisición inicial de tales bienes no haya sido objeto de un derecho de deducción.

5. Fundamentos de la sentencia

- 27 Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y, por tanto, deben definirse en el ámbito comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 37; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 16, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartado 15).
- 28 En concreto, el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a declarar exentas aquellas entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por este artículo, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).
- 29 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva tiene por objeto evitar una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 15).
- 30 De este modo, el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva, mediante la exención que contempla, permite evitar que la reventa de bienes sea objeto de un nuevo gravamen, cuando tales bienes hayan sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del mismo artículo y, por tanto, con motivo de esta adquisición se haya abonado definitivamente el IVA sin posibilidad de deducirlo.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 13 de julio de 2006

■ **Asunto:** C-89/05

■ **Partes:** United Utilities plc y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra f) – Exención de los juegos de azar – Ámbito de aplicación – Actividad de “central de llamadas”»

1. Comentario

Como la aplicación del IVA en las operaciones de apuestas, loterías y otros juegos de azar resulta particularmente difícil, su exención encuentra justificación en razones de índole práctica.

En el artículo 13, parte B, letra f) de la Sexta Directiva, una operación de apuestas se caracteriza por atribuir a los apostantes una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia. La prestación de servicios de «central de llamadas», realizada en beneficio de un corredor de apuestas telefónicas, que incluye la aceptación de las apuestas en nombre de dicho corredor por parte del personal del prestador de esos servicios, no constituye una operación en ese sentido, por lo que no puede gozar de la exención del IVA.

Por otra parte, las exenciones en materia de operaciones relativas a transferencias del artículo 13, parte B, letra d) de la misma Directiva se fundamentan en objetivos específicos distintos, de ahí que no quepa basar en él la argumentación.

2. Antecedentes

United Utilities es el representante de un grupo de empresas, del que Vertex también es miembro. Littlewoods es un corredor de apuestas telefónicas, que celebró un contrato de prestación de servicios de «central de llamadas» con Vertex. United Utilities considera que las prestaciones de servicios realizadas por Vertex deben gozar de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

Littlewoods selecciona los acontecimientos deportivos sobre los que está dispuesta a aceptar apuestas, determina las cuotas, esto es, la proporción entre el importe apostado y el premio, evalúa las apuestas y gestiona la recaudación y los gastos relativos a éstas. Vertex debe aportar el personal, los locales y el equipamiento necesario para recabar las apuestas. Las registra de acuerdo con las condiciones establecidas por Littlewoods, no comunica en ningún momento a los apostantes que están en contacto con ella y no con Littlewoods. La remuneración de Vertex se compone de una parte fija y otra variable. Esta última se calcula sobre la base del número de minutos de lla-

madras telefónicas recibidas. Vertex no asume riesgo económico alguno en relación con las apuestas que propone Littlewoods.

Unites Utilities entiende que pueden eximirse las actividades cuyo objetivo es fijar el marco, e incluso la estructura, que sirven de cauce o de instrumento para el desarrollo de los juegos de azar; y que la exención debe aplicarse a las prestaciones de un agente cuando éste sea un instrumento de la operación a la que se refiere al juego de azar. Sostiene que la celebración de un contrato de apuesta constituye la función específica y esencial de la misma, puesto que modifica la situación jurídica y financiera entre las partes.

Los Commissioners consideran que la exención en cuestión no es aplicable, porque los servicios prestados por Vertex no son más que una mera prestación material, técnica o administrativa en beneficio del corredor de apuestas.

El VAT and Duties Tribunal, la High Court of Justice y la Court of Appeal desestimaron sucesivamente los argumentos de United Utilities.

3. Cuestiones planteadas

Con arreglo al artículo 234 CE, la House of Lords del Reino Unido formula la siguiente petición de decisión prejudicial:

«¿Se aplica la exención de las apuestas, establecida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva [...] a los servicios de una persona (en lo sucesivo, “el agente”), que realiza prestaciones de servicios por cuenta de otra persona (en lo sucesivo, “el comitente”), que consisten en aceptar las apuestas de clientes y en comunicar a éstos la aceptación de las mismas por el comitente cuando:

- a) los actos que lleva a cabo el agente constituyen una etapa necesaria en la creación del vínculo jurídico de la apuesta entre el comitente y su cliente y, por ende, consuman la operación de la apuesta, pero
- b) el agente no toma ninguna decisión en cuanto a la fijación de las cuotas que son determinadas por el comitente o, en ciertos casos, por terceros, de acuerdo con las reglas del deporte en cuestión, y
- c) el agente decide si acepta o no las apuestas por cuenta del comitente de acuerdo con los criterios establecidos por este último de modo que el agente no tiene ningún margen de apreciación en la materia?»

4. Fallo

El artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el

sentido de que la prestación de servicios de «central de llamadas», realizada en beneficio de un corredor de apuestas telefónicas, que incluye la aceptación de las apuestas en nombre de dicho corredor por parte del personal del prestador de esos servicios, no constituye una operación de apuestas en el sentido de esta disposición y, por tanto, no puede gozar de la exención del IVA prevista en dicha disposición.

5. Fundamentos de la sentencia

- 23 En lo que concierne concretamente a las apuestas, loterías y otros juegos de azar, hay que destacar que la exención de la que gozan se justifica por razones de índole práctica, dado que la aplicación del IVA en las operaciones relativas a los juegos de azar resulta difícil (sentencia de 29 de mayo de 2001, *Freemans*, C-86/99, Rec. p. I-4167, apartado 30) y no por la voluntad de garantizar un trato más favorable en materia de IVA a esas actividades, como ocurre en el caso de ciertas prestaciones de servicios de interés general que se realizan en el ámbito social.
- 26 Ahora bien, hay que destacar que esta única actividad, contrariamente a la operación de apuestas que se contempla en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, no se caracteriza en modo alguno por atribuir a los apostantes una posibilidad de ganancia a cambio de aceptar el riesgo de tener que financiar esa ganancia y, por tanto, no puede calificarse de operación de apuestas en el sentido de esta disposición.
- 28 Además, la jurisprudencia según la cual la modificación de la relación jurídica y financiera que existe entre un proveedor de servicios y su cliente es una función específica de las operaciones relativas a transferencias (sentencias antes citadas *SDC*, apartado 66, y *CSC Financial Services*, apartado 26) no puede aplicarse, *mutatis mutandis*, a las actividades que se contemplan en el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, puesto que los objetivos específicos que fundamentan las exenciones previstas en materia de operaciones relativas a transferencias en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), de esta Directiva no son los mismos que los que motivan la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra f), de la misma Directiva.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 7 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-193/04

■ **Partes:** Fazenda Pública y Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos L.^{da}

■ **Síntesis:** «Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE – Cesión de participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada»

1. Comentario

Dos cuestiones básicas se suscitan en este caso: la identificación y la cuantificación del impuesto al que se refiere el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335. Concretamente, el precepto permite que se perciba un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios, que puede ser liquidado estimativamente o no.

Según el Tribunal, dado que los notarios son funcionarios del Estado y los derechos notariales se abonan en parte a éste para financiar sus tareas, constituyen un “impuesto” en el sentido de dicha Directiva

Los Estados miembros pueden determinar libremente el tipo impositivo, ya que el importe del “impuesto” no debe estar relacionado con el coste del servicio prestado, pues no constituye una contraprestación financiera por el servicio. Por ello, los criterios elaborados por la jurisprudencia para distinguir los derechos de carácter remunerativo tampoco son aplicables.

En consecuencia, es posible percibir derechos notariales por el otorgamiento de una escritura pública en la que se hace constar una cesión de participaciones sociales que no está relacionada con un aumento del capital social. Estos derechos podrán ser fijados a tanto alzado y/o en función del valor de las participaciones cedidas.

2. Antecedentes

Organon Portuguesa, sociedad de responsabilidad limitada, hizo constar una cesión de participaciones sociales en escritura pública otorgada el 25 de octubre de 2001 en un despacho notarial de Lisboa. Esta cesión no estaba relacionada con un aumento del capital social de dicha sociedad. Por el otorgamiento de esta escritura y sobre la base del modo de cálculo previsto en ella, Organon tuvo que pagar derechos notariales por un importe total de 2.577.150 PTE.

El Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa estimó el recurso interpuesto ante él por Organon contra la liquidación y la Fazenda Pública recurrió esta sentencia.

3. Cuestiones planteadas

El Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, con arreglo al artículo 234 CE, plantea lo siguiente:

- 1) ¿Están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 3 [de la Directiva 69/335] los derechos percibidos por la elevación a escritura pública de la cesión de participaciones de una sociedad?
- 2) ¿Es incompatible el artículo 5, apartado 1, en relación con el artículo 3, letra c), del Arancel [...], en su versión vigente en la fecha de los hechos, con los artículos 10, letra c), y 12, apartado 1, letra e), de la Directiva 69/335 [...] en la medida en que establece que por la elevación a escritura pública de la cesión de participaciones sociales se perciban derechos notariales fijados exclusivamente en función del valor de las participaciones cedidas, sin que su importe esté limitado y sin que se tenga en cuenta el valor del servicio prestado?»

4. Fallo

La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, no se opone a una normativa nacional que establece que por el otorgamiento de una escritura pública en la que se hace constar una cesión de participaciones sociales que no está relacionada con un aumento del capital social se perciban derechos notariales fijados a tanto alzado y/o en función del valor de las participaciones cedidas.

5. Fundamentos de la sentencia

- 17 Según jurisprudencia reiterada de este Tribunal, los derechos percibidos por la autorización de un documento notarial en el que se hace constar una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, en el marco de un sistema como el que es objeto del procedimiento principal, caracterizado por el hecho de que los notarios son funcionarios del Estado y los derechos se abonan en parte a éste para financiar sus tareas, constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva (sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98, Rec. p. I-6427, apartado 23, y de 21 de septiembre de 2000, Modelo, C-19/99, Rec. p. I-7213, apartado 23).
- 21 A este respecto, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 17 de diciembre de 1998, Codan, C-236/97, Rec. p. I-8679, apartado 31, y auto de 5 de febrero de 2004, SONAE Distribuição, C-357/02, no publicado en la Recopilación, apartado 23), que el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335 permite que se perciba un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios, con independencia de

que la sociedad emisora de dichos valores mobiliarios esté o no autorizada a cotizar en bolsa y de que la transmisión de éstos tenga lugar en bolsa o directamente entre el transmitente y el adquirente.

24 En efecto, el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/335, al prever que los impuestos contemplados en esta disposición pueden ser «liquidados estimativamente o no», deja a los Estados miembros la posibilidad de determinar libremente su tipo impositivo. Además, estos impuestos no han de constituir la contraprestación financiera de la prestación de un servicio, por lo que su importe no debe estar relacionado con el coste de dicho servicio y los criterios elaborados por la jurisprudencia (véase, en especial, la sentencia de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartados 32 a 34 y jurisprudencia allí citada) para distinguir entre los derechos de carácter remunerativo en el sentido de la Directiva 69/335 y los que no se incluyen en esta categoría no les son aplicables (auto SONAE Distribuição, antes citado, apartados 26 y 27).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 7 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-166/05

■ **Partes:** Heger Rudi GmbH y Finanzamt Graz-Stadt

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Artículo 9 – Prestación de servicios relacionada con un bien inmueble – Cesión de los derechos de pesca sobre una zona determinada de un curso de agua»

I. Comentario

En cuanto a la posibilidad de devolución del IVA soportado: ¿la cesión de un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios?, ¿está relacionada con un bien inmueble?

En su razonamiento, el Tribunal de Justicia comprueba que Austria no ha considerado ciertos derechos sobre bienes inmuebles, ni los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre tales bienes, como «bienes corporales». Así pues, dado que la cesión a título oneroso de los derechos de pesca no es una entrega de bienes, sí constituye una prestación de servicios.

Como se cede un derecho de uso sobre un río, este inmueble, en tanto que vinculado a una porción determinada de la superficie terrestre, es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación. De ahí que no sea posible devolver el IVA soportado.

Es importante resaltar que existe una relación de especialidad entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. El primero cuando fija una regla general para determinar el punto de conexión, no prevalece sobre el segundo, que contiene puntos de conexión específicos. Al no tratarse de una excepción a una regla general, no es necesario realizar una interpretación restrictiva.

2. Antecedentes

Heger es una sociedad domiciliada en Alemania, que no cuenta con establecimientos en Austria. Compró a una sociedad domiciliada en Austria, Flyfishing, paquetes de permisos de pesca en un río situado en Alta Austria en ciertos períodos del año. Heger revendió los permisos a un gran número de adquirentes con residencia en diversos Estados miembros.

Flyfishing facturó a Heger el IVA austriaco a un tipo del 20 %. Heger dirigió a la autoridad austriaca competente una solicitud de devolución del IVA abonado por las adquisiciones de permisos de pesca, pero ésta fue denegada por estimarse que la reventa de tales permisos por Heger constituía una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble situado en Austria, lo que excluía la devolución del IVA soportado.

3. Cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial presentada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof de Austria, plantea la siguiente cuestión:

«¿Constituye la cesión de un derecho de pesca, mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca, una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva]?»

4. Fallo

La cesión de un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, 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.

5. Fundamentos de la sentencia

16 En cuanto a la relación que guardan entre sí los dos primeros apartados del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasio-

nes que el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. De no ser así, es aplicable el apartado 1 del mismo artículo (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 21, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 33).

- 19 Como ha señalado la Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, dado que no consta que la República de Austria haya hecho uso de la posibilidad, que concede a los Estados miembros el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva, de considerar como «bienes corporales» ciertos derechos sobre bienes inmuebles, así como derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre tales bienes, la cesión a título oneroso de los derechos de pesca controvertidos en el asunto principal no puede calificarse de entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por esta razón, constituye una prestación de servicios con arreglo al artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva.
- 20 En lo que atañe al concepto de «bien inmueble», ha de señalarse que una de sus características esenciales es la de vincularse a una porción determinada de la superficie terrestre. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un terreno delimitado de manera permanente, aun cuando esté sumergido, puede calificarse de bien inmueble (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-I527, apartado 34).
- 25 Los derechos de pesca objeto del litigio principal sólo pueden ejercerse en relación con el río de que se trata y en las zonas de éste que se mencionan en los permisos. Por lo tanto, el propio curso de agua es un elemento constitutivo de los permisos y, por ende, de la cesión de los derechos de pesca. Si una prestación de servicios, como la controvertida en el asunto principal, se concreta en la cesión de un derecho de uso sobre un bien que consiste en un río, este inmueble es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación. Además, el lugar en el que se sitúa el inmueble coincide con el lugar de consumo final del servicio.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-72/05

■ **Partes:** Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny y Finanzamt Landshut

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) – Uso por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas de un bien inmueble afectado a la empresa – Asimilación de este uso a una prestación de servicios a título oneroso – Determinación de la base imponible – Concepto de total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de esta prestación de servicios»

I. Comentario

Es sabido que el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que usa una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, también, la obligación de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso.

Al no precisar la Sexta Directiva cómo determinar el total de los gastos, los Estados miembros tienen un cierto margen de apreciación, sin llegar a desvirtuar la finalidad de la norma. Se pretende impedir que un sujeto pasivo, que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afecto, eluda el pago del impuesto cuando use el bien en todo o en parte para fines privados.

El problema radica en que autorizar al sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, puede hacer que los consumos finales no sean gravados, porque el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo puede corregir parcialmente la deducción del IVA soportado en el momento de la construcción de un edificio. Ahora bien, no puede imponerse una interpretación extensiva del artículo 13, parte B, letra b) de la Directiva.

La base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, sí puede fijarse en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, en función de la duración del período de regularización de las deducciones.

Cuando los costes de adquisición del terreno en el que se levantó el inmueble usado parcialmente con fines privados han estado sujetos al IVA y el sujeto pasivo ha obtenido la deducción del impuesto, al haber afectado dicho terreno a su empresa, dichos costes deben incluirse en la base imponible del IVA por ese uso privado.

2. Antecedentes

La comunidad doméstica constituida por el Sr. y la Sra. Wollny hizo construir un inmueble que afectó en su totalidad a la empresa. En él se encuentran la vivienda privada de los dos miembros de dicha comunidad y las oficinas de una asesoría fiscal arrendadas a uno de ellos. La parte arrendada constituye el 20,33 % del inmueble. Dicho arrendamiento está sujeto a IVA.

La comunidad dedujo la totalidad del IVA que le fue facturado por los gastos de construcción del inmueble. Basándose en la tasa de amortización de un inmueble, fijada por el artículo 7, apartado 4, punto 2, letra a), de la UStG, fijó la base imponible mensual del IVA en concepto del uso privado de un 79,67 % del inmueble en 1/12 del 2 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte utilizada para uso privado.

El Finanzamt Landshut estimó que dicha base imponible debía determinarse atendiendo a la duración del período de regularización de deducciones en materia de IVA, establecido en el artículo 15a de la UStG, a saber, diez años. Corrigió el cálculo y fijó la base imponible mensual del IVA en concepto de uso privado de una parte del inmueble en 1/12 del 10 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte.

La comunidad interpuso recurso ante el Finanzgericht München.

3. Cuestiones planteadas

Con arreglo al artículo 234 CE, el Finanzgericht München de Alemania plantea la siguiente cuestión:

«¿Cómo debe interpretarse el concepto “total de los gastos” contenido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva]? ¿El total de los gastos de la vivienda utilizada con fines privados en un edificio afectado en su totalidad a la empresa (además de los gastos corrientes), también comprende, con arreglo a las respectivas disposiciones nacionales, las amortizaciones anuales por la depreciación de edificios o la parte anual de los costes de adquisición y construcción, calculada sobre la base del respectivo período de regularización de las deducciones previsto en la respectiva normativa nacional, que han dado el derecho a la deducción?»

4. Fallo

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de

adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de impuesto sobre el valor añadido, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva.

Esta base imponible debe incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo.

5. Fundamentos de la sentencia

- 21 En caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23).
- 24 En consecuencia, el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso de una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, el derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correspondiente de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso (sentencia Seeling, antes citada, apartado 43).
- 28 Sin embargo, al no contener la Sexta Directiva las indicaciones necesarias para la delimitación uniforme y precisa de normas de determinación del total de los gastos de que se trata, debe admitirse que los Estados miembros disfrutaban de cierto margen de apreciación por lo que respecta a dichas normas, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, apartados 16 y 17).
- 31 La finalidad de dicha asimilación es impedir que un sujeto pasivo que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afectado a su empresa, eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice ese bien o una parte del mismo con fines privados (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. I 925, apartado 8).
- 37 Habida cuenta de esta finalidad común, así como de la función complementaria asumida con ese fin por las disposiciones de los artículos 6 y 20 dentro del sistema de la Sexta Directiva, un Estado miembro no sobrepasa el margen de apreciación de que disfruta al prever la aplicación, a efectos de la determinación de la base imponible del uso privado de un bien empresarial, de las normas relativas a la regularización de las deducciones.

- 46 Precisamente en este contexto, el Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 54 de la sentencia Seeling, antes citada, que, si el hecho de autorizar al sujeto pasivo a afectar un edificio en su totalidad a su empresa y, por tanto, a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, puede tener el efecto de que los consumos finales no sean gravados, porque el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo puede corregir parcialmente la deducción del IVA soportado en el momento de la construcción de un edificio, ello es el resultado de una decisión deliberada del legislador comunitario y no puede imponer una interpretación extensiva del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.
- 47 De este modo, el Tribunal de Justicia constató que la duración del período de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva tenía escasa capacidad para descartar los casos de consumos finales no gravados en el supuesto de que el escalonamiento de la tributación al IVA por el uso privado de un inmueble de empresa se autorizase respecto a un período de tiempo más largo que el citado período de regularización.
- 48 Como ha alegado el Gobierno alemán y ha señalado el Abogado General en el punto 90 de sus conclusiones, esta constatación no puede interpretarse, sin embargo, en el sentido de que priva a los Estados miembros de la facultad de recurrir, para la determinación de la base imponible de tal uso privado, a un método que, como el del escalonamiento de dicha tributación a lo largo de un período de tiempo que se corresponda con el período de regularización de las deducciones, permita evitar en la medida de lo posible, en aras de la igualdad entre los sujetos pasivos y los consumidores finales, las situaciones de consumo final no gravado en caso de cesión del bien por el sujeto pasivo en régimen de exención de IVA.
- 49 Por último, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional remitente sobre un punto abordado en algunas observaciones escritas así como en la vista, procede precisar asimismo, como han aducido la Comisión de las Comunidades Europeas y los Gobiernos alemán y del Reino Unido, que, en el supuesto de que los costes de adquisición del terreno en el que se levantó el inmueble usado parcialmente con fines privados hayan estado sujetos al IVA y de que, al haber afectado dicho terreno a su empresa, el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del referido impuesto, los citados costes deben ser incluidos en la base imponible del IVA por ese uso privado.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-228/05

■ **Partes:** Stradasfalti Srl y Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 17, apartado 7, y 29 – Derecho a la deducción del IVA soportado»

1. Comentario

Para cumplir con la obligación de consulta establecida en el artículo 29 de la misma Directiva, el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva impone a los Estados miembros, el deber de informar al Comité consultivo del IVA de que pretenden adoptar una medida nacional que establece una excepción al régimen general de deducciones, proporcionando información suficiente. El Tribunal de Luxemburgo diferencia expresamente este procedimiento, en atención a su objeto, del procedimiento de autorización regulado en el artículo 27 de la misma Directiva.

En consecuencia, no cabe excluir bienes del régimen de deducciones sin consulta previa a este Comité. Además, las medidas de exclusión deben estar limitadas temporalmente. Si no se ha establecido la exclusión en estas condiciones, las autoridades fiscales nacionales no podrán negar a un sujeto pasivo la deducción del IVA. De haberse aplicado en tal caso una excepción al principio del derecho a deducir, el sujeto pasivo debe poder recalcular su deuda, en la medida en que haya usado los bienes y servicios para las necesidades de las operaciones gravadas.

En virtud del principio general de seguridad jurídica, el Tribunal podría limitar la posible invocación por los interesados de esta disposición para cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Sin embargo, al conocer el Gobierno italiano que la medida ha de ser necesariamente temporal, desaparece la buena fe. E incluso el Tribunal le reprocha que no demuestre la fiabilidad de los cálculos en que basa el riesgo de que la sentencia tenga importantes consecuencias económicas.

2. Antecedentes

Stradasfalti es una sociedad italiana de responsabilidad limitada que opera en el sector de la construcción de carreteras. Dispone de vehículos de empresa, cuya compra, uso, mantenimiento y abastecimiento de carburante no pudieron acogerse a la deducibilidad del IVA. Considerando que la legislación italiana era incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva solicitó el reembolso de aproximadamente 31.340 euros en concepto de devolución del IVA pagado indebidamente. La Agenzia delle Entrate – Ufficio

di Trento denegó esta solicitud y Stradasfalti interpuso una demanda ante la Commissione tributaria di primo grado di Trento.

3. Cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial es planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria di primo grado di Trento, en los siguientes términos:

- 1) El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva [...], en relación con el apartado 2 del mismo artículo, ¿debe interpretarse en el sentido de que:
 - a) Dicho artículo se opone a que se considere que la mera notificación por parte de un Estado miembro de la adopción de una disposición legislativa nacional, como la contenida en el actual artículo 19 bis, apartado 1, letras c) y d), del Decreto del Presidente de la República nº 633/72 y de sus sucesivas prórrogas, que limita el derecho a la deducción del IVA relativo al uso y mantenimiento de los bienes a los que se refiere el artículo 17, apartado 2, constituye una “consulta al Comité IVA” en el sentido del artículo 29 de la mencionada Directiva, porque el Comité IVA sólo ha tomado conocimiento de dicha notificación?
 - b) Dicho artículo, ¿se opone asimismo a que tenga la consideración de medida comprendida en su ámbito de aplicación cualquier limitación del derecho a acogerse a la deducción del IVA relativo a la compra, uso y mantenimiento de los bienes mencionados en la letra a) que se haya adoptado antes de haber consultado al Comité IVA y que se haya mantenido vigente en virtud de numerosas prórrogas legislativas, repetidas en cadena y sin solución de continuidad desde hace más de 25 años?
 - c) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, letra b), se pide al Tribunal de Justicia que indique los criterios conforme a los cuales se puede determinar la eventual duración máxima de las prórrogas, en relación con los motivos coyunturales contemplados en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva; o bien, que precise si el hecho de que las excepciones (repetidas en el tiempo) no tengan carácter temporal confiere al contribuyente el derecho a acogerse a la deducción.
- 2) En caso de que no se cumplan los requisitos y condiciones del procedimiento establecido en el artículo 17, apartado 7, antes mencionado, se pide al Tribunal de Justicia que aclare si el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición legislativa nacional o una práctica administrativa seguida por un Estado miembro tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva (1 de enero de 1979, por lo que se refiere a Italia) pueda limitar la deducción del IVA relativo a la compra, uso y mantenimiento de determinados automóviles, de manera objetiva y sin limitación en el tiempo.»

4. Fallo

El artículo 17, apartado 7, primera frase, 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, impone a los Estados miembros, para cumplir con la obligación formal de consulta establecida en el artículo 29 de la misma Directiva, el deber de informar al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en este artículo de que pretenden adoptar una medida nacional que establece una excepción al régimen general de deducciones del impuesto sobre el valor añadido y de proporcionar a este Comité suficiente información para que pueda examinar la medida con todo conocimiento de causa.

El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido sin consulta previa al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en el artículo 29 de dicha Directiva. Esa disposición tampoco autoriza a un Estado miembro a adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones de este impuesto que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o que formen parte de un conjunto de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, de la Directiva 77/388, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido enunciado en el artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva. El sujeto pasivo al que se haya aplicado esta excepción debe poder recalcular su deuda del impuesto sobre el valor añadido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de las operaciones gravadas.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, letra a)

30 La obligación de consultar al Comité IVA carecería de sentido si los Estados miembros se limitaran a notificarle la excepción nacional que pretenden adoptar sin acompañar dicha notificación de la más mínima explicación sobre la naturaleza y el alcance de dicha excepción. El Comité IVA debe estar en condiciones de deliberar válidamente sobre la medida que se le someta. Por consiguiente, la obligación formal prevista en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva supone que los Estados miembros deben informar a este Comité de que pretenden adoptar una excepción y deben proporcionarle suficiente información para que pueda examinar dicha excepción con todo conocimiento de causa.

- 31 En cambio, el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva no prevé ninguna obligación en cuanto al resultado de la consulta al Comité IVA y, en particular, no obliga a este Comité a pronunciarse a favor o en contra de la medida nacional por la que se establece la excepción. En consecuencia, nada impide que el Comité IVA se limite a tomar conocimiento de la medida que se le notifique.

Sobre la primera cuestión, letras b) y c), primera parte

– Sobre la admisibilidad de las cuestiones

- 48 En el caso de autos, de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia se desprende que, si bien es cierto que el litigio principal sólo se refiere al IVA abonado durante los años 2000 a 2004, años respecto a los cuales, según el Gobierno italiano, se presentaron las solicitudes de consulta al Comité IVA antes de la adopción de la medida nacional de prórroga, no lo es menos que, en realidad, ésta entró en vigor con anterioridad a este período y que viene siendo prorrogada sistemáticamente desde hace muchos años. Por consiguiente, no parece que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no guarde relación alguna con el objeto del litigio o que trate un problema de naturaleza hipotética.

– Sobre el fondo

- 50 En lo que se refiere a la primera cuestión, letra b), relativa a si el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a excluir bienes del régimen de deducción del IVA sin consulta previa al Comité IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, como se ha señalado en el apartado 29 supra, que la consulta a este Comité es un requisito previo a la adopción de cualquier medida basada en dicha disposición (véase la sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartados 61 a 63).
- 51 En contra de lo que sostiene el Gobierno italiano, la respuesta a esta cuestión no puede deducirse de la solución aportada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Sudholz*, antes citada. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, concretamente, que el artículo 27 de la Sexta Directiva no imponía al Consejo la obligación de autorizar, con carácter previo, las medidas especiales de inaplicación que adoptaban los Estados miembros. Sin embargo, el procedimiento de consulta previsto en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva, disposición controvertida en el presente asunto, no tiene el mismo objeto que el procedimiento de autorización regulado en el artículo 27 de la misma Directiva. Por consiguiente, el Gobierno italiano no tiene razón cuando sostiene que de la sentencia *Sudholz*, antes citada, se desprende que en el caso de autos debe descartarse la solución ya aportada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada.
- 52 En cuanto a la primera cuestión, letra c), primera parte, relativa a si el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducción del IVA por tiempo indefinido, procede recordar que este artículo auto-

riza a los Estados miembros a excluir bienes del régimen de deducciones «por razones coyunturales».

- 53 Esta disposición autoriza pues a un Estado miembro a adoptar medidas de carácter temporal para remediar las consecuencias de una situación coyuntural que atraviesa su economía en un momento dado. Por consiguiente, la aplicación de las medidas contempladas en la referida disposición debe limitarse en el tiempo y, por definición, éstas no pueden ser estructurales.

Sobre la primera cuestión, letra c), segunda parte, y sobre la segunda cuestión

– Sobre el fondo

- 66 En virtud del deber general consagrado por el artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, párrafo tercero), los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 33). A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA enunciado en el artículo 17, apartado 1, de la misma Directiva (véase la sentencia Metropol y Stadler, antes citada, apartado 64).

Sobre la solicitud de limitar en el tiempo los efectos de la sentencia

- 72 Debe destacarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado (sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartados 28 y 30, y de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30).
- 75 En consecuencia, las autoridades italianas no pueden invocar la existencia de relaciones jurídicas establecidas de buena fe para solicitar al Tribunal de Justicia que limite en el tiempo los efectos de su sentencia.
- 76 Además, el Gobierno italiano no ha sido capaz de demostrar la fiabilidad de los cálculos que le llevaron a sostener ante el Tribunal de Justicia que existe el riesgo de que la presente sentencia, de no limitarse sus efectos en el tiempo, tenga importantes consecuencias económicas.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-181/04 a C-183/04

■ **Partes:** Elmeka NE y Ypourgos Oikonomikon

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 15, apartados 4, letra a), 5 y 8 – Exención del arrendamiento de buques marítimos – Alcance»

1. Comentario

El artículo 15, apartado 4, letra a) de la Sexta Directiva se aplica a los buques dedicados a la navegación en alta mar, que efectúen un tráfico remunerado de viajeros, o que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. Esto se deriva de la estructura general y la finalidad del artículo, así como del título del mismo. De lo contrario, sería redundante el apartado 4, letra b) del precepto, que establece la exención para los buques dedicados a la pesca de bajura. Además, la aplicación únicamente la navegación en alta mar es acorde con la jurisprudencia que establece la interpretación estricta de las exenciones del IVA.

La exención prevista en el artículo 15, apartado 8, de la misma Directiva se refiere a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador para las necesidades directas de los buques marítimos. El Tribunal emplea consideraciones relativas a la aplicación correcta y simple de las exenciones, procurando evitar las complicaciones que podrían causar -a los operadores y a los Estados- mecanismos de control en una fase anterior de comercialización.

Las autoridades tributarias de los Estados miembros deben respetar el principio de protección de la confianza legítima. Lo decisivo en este caso es si el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

2. Antecedentes

Elmeka explota un buque cisterna que realiza transportes de productos petrolíferos en Grecia, por cuenta de diversos fletadores que comercializan combustibles líquidos. En una inspección se observó que dicha sociedad tenía entre sus fletadores suministradores a la sociedad panameña Oceanic, cuyo objeto social es el comercio de productos petrolíferos. También se observó que Elmeka no repercutía el IVA sobre el precio del flete bruto que percibía sobre la base de cada conocimiento de embarque por el transporte de los productos petrolíferos destinados al avituallamiento de buques en Grecia a cuenta de la sociedad Oceanic, porque se trataba de operaciones exentas de dicho impuesto.

Mediante escrito dirigido a la delegación tributaria marítima del Pireo, Elmeka había solicitado información sobre si, en el marco del avituallamiento mediante su buque cisterna, por cuenta de la sociedad Oceanic, de buques que realizan travesías al extranjero y transportan carburantes procedentes de refinerías de la rada del puerto del Pireo, estaba legalmente obligada a repercutir el IVA en los conocimientos que expedía para dicha sociedad o si estaba exenta y, en ese caso, conforme a qué procedimiento. En respuesta a esta pregunta, la delegación tributaria del Pireo le indicó que tales conocimientos estaban exentos de IVA.

A raíz de la supresión con efecto de 1 de enero de 1993 de la exención del IVA de la que disfrutaban las prestaciones de servicios de transporte de productos petrolíferos, las prestaciones realizadas por Elmeka se sometieron al IVA, dado que tenían lugar en el interior del país, con independencia de que el destinatario de éstas se hallara establecido fuera de la Comunidad. Por ello, la administración tributaria competente imputó a Elmeka la diferencia por el principal del impuesto debido así como un recargo por declaración incorrecta por cada año y una multa.

Elmeka impugnó las resoluciones ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia del Pireo. Al desestimar éste su recurso, esta sociedad interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo del Pireo que admitió que, si un comportamiento positivo de la delegación tributaria del Pireo había generado en el sujeto pasivo la convicción duradera y legítima de que no estaba sometido al IVA, con la consecuencia de que no repercutió éste sobre el consumo, dicho sujeto pasivo no estaba sometido al referido impuesto si, por razón de su imputación retroactiva, se ponía en peligro la estabilidad financiera de su empresa. No obstante, se desestimó este motivo de anulación, porque Elmeka no había invocado datos concretos relacionados con su situación financiera y, por tanto, no había conseguido demostrar uno de los requisitos de aplicación de la regla relativa a la existencia de una convicción duradera y legítima.

3. Cuestiones planteadas

Las peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Symvoulio tis Epikrateias de Grecia son las siguientes:

- 1) El artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva [...], al que se remite el artículo 15, apartado 5, de la misma Directiva, ¿comprende tanto el fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar que efectúen un tráfico remunerado de viajeros como el fletamento de buques que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera, o bien se refiere únicamente al fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar; en cuyo caso el ámbito de aplicación del artículo 22, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986 sería más amplio, en lo que atañe a las categorías de los buques objeto de fletamento, que el de la Directiva?
- 2) A efectos de la exención del impuesto, según el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, ¿se exige que los servicios se presten en favor del propio armador, o bien se concede la exención incluso si la prestación está destinada a un tercero, con el único requisito de que tal prestación se efectúe para las necesidades directas de los buques

previstos en el apartado 5 de ese mismo artículo, es decir, de los buques enunciados en el apartado 4, letras a) y b), de dicho artículo?

- 3) Conforme a la normativa y principios comunitarios en materia de IVA, ¿está permitida –y en caso afirmativo, con qué requisitos– la liquidación retroactiva del impuesto en el supuesto de que, durante el período en cuestión, el sujeto pasivo no haya repercutido el impuesto a la otra parte contratante y el impago del impuesto a la administración pública se deba al hecho de que el sujeto pasivo tenía la convicción, a causa de la confianza generada por la conducta de la administración tributaria, de que no tenía obligación de repercutir el impuesto?»

4. Fallo

El artículo 15, apartado 4, 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 que se remite el apartado 5 del mismo artículo, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, se aplica no sólo a los buques dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros sino también a los buques dedicados a la navegación en alta mar y que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

El artículo 15, apartado 8, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en dicha disposición se refiere a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador para las necesidades directas de los buques marítimos.

En el marco del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, las autoridades tributarias nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente juzgar si, en las circunstancias de los asuntos del litigio principal, el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

- 14 A este respecto, aun cuando ciertas versiones lingüísticas del artículo 15, apartado 4, letra a), de la Directiva permiten interpretaciones divergentes, la estructura general y la finalidad de éste abogan sin embargo a favor de la aplicación del criterio de la dedicación a la navegación en alta mar a todos los tipos de buques mencionados en dicha disposición. Del título del mismo artículo, a saber «Exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad y asimiladas y en transportes internacionales», resulta que las disposiciones de éste buscan eximir del IVA el avituallamiento, y con determinados requisitos, las entregas de bienes a los buques marítimos. En efecto, la aplicación del criterio de la dedicación a la navegación en alta mar no permite disfrutar de la exención a los buques dedicados a la

navegación en alta mar y que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera si dichas actividades no se desarrollan en alta mar. Si hubiera que entender que la citada disposición no se refiere únicamente a los buques dedicados a la navegación en alta mar, el apartado 4, letra b), del mismo artículo, que establece igualmente tal exención para los buques dedicados a la pesca de bajura, sería redundante.

- 15 Además, una interpretación según la cual el artículo 15, apartado 4, letra a), se aplica únicamente a los buques dedicados a la navegación en alta mar es acorde con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual las exenciones del IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios (véanse, en particular, las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, apartado 19, y de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartado 25).

Sobre la segunda cuestión

- 20 Procede recordar que las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21; de 10 de septiembre de 2002, *Kügler*, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 25, y *Cimber Air*, antes citada, apartado 23). Por otro lado, como se indicó en el apartado 15 de la presente sentencia, las exenciones del IVA deben interpretarse estrictamente.
- 23 En efecto, extender la exención a las fases anteriores a la entrega final de bienes al naviero exigiría que los Estados pusieran en práctica mecanismos de control y de vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes entregados con exención del impuesto. Estos mecanismos se traducirían, para los Estados y para los operadores afectados, en complicaciones que serían inconciliables con la «aplicación correcta y simple de las exenciones» prescrita por la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Velker International Oil Company*, antes citada, apartado 24).
- 24 Ahora bien, como señaló la Abogado General en el punto 28 de sus conclusiones, las referidas consideraciones pueden trasladarse a la exención de servicios prevista por el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva. De ello se deduce que, para garantizar una aplicación coherente de la Sexta Directiva en su conjunto, la exención establecida en dicha disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador y no puede, por ello, extenderse a las que se efectúan en una fase anterior de comercialización.

Sobre la tercera cuestión

- 31 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordena-

miento jurídico comunitario. Por esta razón, deben ser respetados por las instituciones comunitarias y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (véanse, en particular, las sentencias de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97, Rec. p. I-8153, apartado 26, y de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, Rec. p. I-3445, apartado 32). De ello resulta que las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos.

- 32 Por lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima del beneficiario del acto favorable, procede, en un primer momento, determinar si los actos de las autoridades administrativas generaron, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 1975, Union Nationale des Coopératives Agricoles de Céréales y otros/Comisión y Consejo, 95/74 a 98/74, 15/75 y 100/75, Rec. p. I 615, apartados 43 a 45, y de 1 de febrero de 1978, Lührs, 78/77, Rec. p. I 69, apartado 6). Si la respuesta a esta cuestión fuese positiva, procedería, en una segunda fase, determinar el carácter legítimo de esta confianza.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 28 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-128/05

■ **Partes:** Comisión y República de Austria

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Empresas de transporte internacional de personas establecidas en otro Estado miembro – Volumen de negocios anual en Austria inferior o igual a 22.000 euros – Modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del IVA»

I. Comentario

El artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros aplicar un régimen especial para las pequeñas empresas, como excepción al régimen general establecido. Por ello, debe interpretarse estrictamente y sólo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo.

Concretamente, los Estados pueden «aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva». El Tribunal

trata de dilucidar si el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda austriaco se traduce en una desgravación fiscal y sólo se aplica a las pequeñas empresas. Pero pronto se comprueba que el concepto de «modalidades simplificadas» no puede incluir una ausencia total de liquidación e ingreso del IVA. A diferencia de lo que ocurre en los apartados 2 a 5 del mismo artículo 24, que sí mencionan expresamente la posibilidad de que los Estados miembros concedan una «franquicia del impuesto».

En el ámbito comunitario se ha discutido en el ECOFIN de comienzos de junio el llamado paquete IVA, compuesto por varias medidas que tratan de señalar el lugar donde gravar los servicios y suavizar la regulación aplicable en operaciones transfronterizas; así como simplificar las reglas para la devolución del IVA a sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio del Estado en cuestión, pero sí en otro Estado miembro.

El Consejo ha adoptado las siguientes conclusiones: “1. Merced a los sustanciales avances conseguidos, el Consejo llegó a un acuerdo político respecto a los diversos elementos del paquete IVA relativo a: el lugar de la prestación de servicios (excepto cf. 2); la miniventanilla única; la propuesta de Directiva sobre devolución; los diversos elementos de la cooperación administrativa” y “4. El Consejo confirma su intención de adoptar formalmente el paquete IVA antes del 31 de diciembre de 2007 con el fin de que pueda entrar en vigor el 1 de enero de 2010 a más tardar.”

2. Antecedentes

Mediante sendos escritos de 13 de marzo de 2000 y 17 de octubre de 2003, respectivamente, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento y un escrito de requerimiento complementario a la República de Austria, en los que solicitaba a ésta que le presentara sus observaciones en un plazo de dos meses a partir de la fecha del último de tales escritos.

Tras haber llegado a su conocimiento la respuesta de la República de Austria al citado escrito, la Comisión emitió un dictamen motivado, el 9 de julio de 2004, en el cual instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en el dictamen en un plazo de dos meses a partir de su notificación. Las autoridades austriacas respondieron al referido dictamen motivado mediante escrito de 6 de septiembre de 2004.

Al considerar que dicha respuesta no era satisfactoria, la Comisión decidió interponer el presente recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, 6, 9, apartado 2, letra b), 17, 18 y 22, apartados 3 a 5, de la Sexta Directiva, al haber autorizado a personas sujetas al impuesto y no establecidas en Austria que efectúan transportes de personas a dicho Estado miembro, a no presentar declaración tributaria ni pagar la cuota

neta del IVA cuando el volumen anual de negocios que hayan realizado en dicho país sea inferior a 22.000 euros, por considerar que, en este caso, la cuota del IVA adeudado es igual a la del IVA deducible, y al haber supeditado la aplicación del régimen simplificado al requisito de no mencionar el referido impuesto en las facturas ni en los documentos que hagan sus veces.

4. Fallo

La República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18, apartados 1, letra a), y 2, y 22, apartados 3 a 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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 autorizado a personas sujetas al impuesto sobre el valor añadido y no establecidas en Austria que efectúan transportes de personas en dicho Estado miembro, a no presentar declaración tributaria ni ingresar la cuota neta del impuesto sobre el valor añadido cuando el volumen de negocios anual que hayan realizado en dicho país sea inferior a 22.000 euros, por considerar que, en tales casos, la cuota del impuesto adeudado es igual a la del impuesto deducible, y al no haber supeditado la aplicación del régimen simplificado al requisito de no mencionar el citado impuesto en las facturas ni en los documentos que hagan sus veces.

5. Fundamentos de la sentencia

- 19 Por lo tanto, para apreciar la correcta fundamentación del recurso, debe comprobarse si puede considerarse que el régimen establecido por el Reglamento del Ministro de Hacienda que creó unas «modalidades simplificadas de liquidación e ingreso del impuesto», en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva, se traduce en una desgravación fiscal y sólo se aplica a las «pequeñas empresas». Sobre este particular, basta que dicho régimen no cumpla uno de los citados criterios para que no sea de aplicación la referida disposición.
- 22 Con carácter preliminar, procede destacar que el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen especial para las pequeñas empresas, lo cual constituye una excepción al régimen general establecido por esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 34). De la misma forma que los demás regímenes especiales previstos en particular en los artículos 25 y 26 de ésta, el régimen previsto en dicho artículo 24 sólo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 35). Además, en virtud de una reiterada jurisprudencia, una excepción a una regla general debe ser objeto de interpretación estricta (sentencias de 18 de enero de 2001, Comisión/España, C-83/99, Rec. p. I-445, apartado 19, y de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 27).

- 25 Pues bien, el artículo 24, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros estarán facultados «para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva». Del tenor literal de esta disposición no se desprende que puedan eximir enteramente a las pequeñas empresas de su obligación de pagar el IVA, ya que las modalidades de imposición solamente pueden ser simplificadas, sin que se aluda a la posibilidad de suprimir enteramente la sujeción al IVA de las empresas de que se trata. Por otra parte, en el caso de una exención como la prevista en el Reglamento del Ministro de Hacienda, no se recauda el IVA, de forma que ya no se trata de «modalidades de ingreso», siquiera muy simplificadas, a las que, no obstante, hace referencia expresa la mencionada disposición. Además, los «regímenes de estimación objetiva» que se mencionan como ejemplos de modalidades simplificadas de liquidación son una manifestación del hecho de que, en el régimen previsto por la referida disposición, las empresas están efectivamente obligadas a pagar el IVA. Por tanto, el concepto de «modalidades simplificadas» no puede incluir una ausencia total de liquidación e ingreso del citado impuesto.
- 26 Esta interpretación se ve corroborada por los apartados 2 a 5 del artículo 24 de la Sexta Directiva, que mencionan expresamente la posibilidad de que los Estados miembros concedan una «franquicia del impuesto», siendo así que estos términos no figuran en el apartado 1 de este mismo artículo. El hecho de que no se mencionen dichos términos implica que las franquicias de impuestos no se hallan entre las modalidades simplificadas de liquidación que pueden aplicar los Estados miembros en virtud del citado apartado 1.

... ○ ...