



PRESENTACIÓN

■ La interrupción de la prescripción del delito en la STC 63/2005

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo (Ponente: Sr. Gay Montalvo) ha venido a declarar incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva (consagrado en el art. 24.1 CE) la interpretación que, del art. 132.2 CP (“la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable”), sostenía el Tribunal Supremo.

Concretamente, el conflicto se suscita en torno a la determinación de la clase o tipo de actividad procesal que debiera considerarse adecuada para tener efectos interruptivos del plazo de prescripción. Según la jurisprudencia del TS, la mera interposición de una denuncia o querella interrumpía el cómputo del plazo de prescripción de un delito o falta, sin que fuese necesario esperar la actuación judicial de admisión a trámite para que dicha interrupción tuviese lugar. En cambio, para el TC la denuncia o querella, en tanto que actos del particular, deben ser calificados en el sentido de que “el particular no tiene un derecho fundamental constitucionalmente protegido a la condena penal de otra persona (...); sino que a la víctima del delito le asiste el ius ut procedatur, es decir, el derecho a poner en marcha un proceso, sustanciado de conformidad con las reglas del proceso justo, en el que obtener una respuesta razonable y fundada en Derecho” (STC 120/2000, de 10 de mayo). Por otra parte, continúa el Tribunal, la voluntad “claramente manifestada por el legislador penal de que el ejercicio del ius puniendi se constriña a un marco temporal preestablecido se vería contrariada de considerarse... que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, basta con la simple presentación de una denuncia o de una querella sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial”. En definitiva: “será únicamente el Juez quien puede llevar a cabo esa actuación de dirección procesal del procedimiento contra el culpable que requiere el art. 132.2 del Código Penal para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito en cuestión...”.

Los efectos y cuestiones que se deducen de la sentencia tienen incidencia en muchos sectores del Derecho. Así, baste indicar la posibilidad de que con este pronunciamiento el Tribunal Constitucional haya invadido competencias propias de la jurisdicción ordinaria cuyos criterios son tachado de incompatibles con el texto de la Constitución, lo que nos situaría ante un nuevo “distanciamiento” en las posiciones sostenidas entre ambos tribunales, pues, como ha

sostenido E. Bacigalupo Zapater, ningún ámbito de la legalidad ordinaria, en su interpretación y aplicación por parte de los órganos judiciales, quedará excluido por razón de la materia al control constitucional ejercido por la vía del art. 24.1 CE.

Por su parte, la cuestión ha preocupado a los tributaristas porque, como ha señalado F. Pérez Royo: "... a la parsimonia de los jueces, se suma el modo de proceder de los funcionarios de la Agencia Tributaria, que (aun estando sujetos, no sólo a los de prescripción, sino, además, a plazos preclusivos para resolver el procedimiento), suelen demorar la remisión de las actuaciones a la justicia penal. El resultado es que una resolución como la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el modo de cómputo de la prescripción penal y de su interrupción, puede llegar a tener efectos devastadores".

Siendo este el interés del tema, vamos a resumir las posiciones sostenidas por ambos tribunales, para finalizar con un examen de los efectos que previsiblemente ya ha tenido el pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional.

1. El criterio defendido por el Tribunal Supremo en la interpretación del artículo 132.2 del Código Penal.

Comencemos recordando que el art. 132.2.º del Código Penal dispone: "la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena", y que el objeto de debate se centra en la determinación del momento en que deba entenderse que existe un procedimiento dirigido contra el culpable.

A este efecto la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo ha ido definiendo unos criterios cada vez más precisos que vamos a resumir siguiendo los trabajos de varios especialistas.

Como ha escrito F. J. Echarri Casi, en sentencias ya lejanas en el tiempo -de 2 de mayo de 1963, de 1 de julio de 1965 y 6 de junio de 1967, recogidas en la de 25 de enero de 1994- "por procedimiento dirigido contra el culpable han de entenderse todos los actos encaminados a la instrucción de la causa para el descubrimiento del delito perseguido y determinación de los culpables, sin que sea necesario que se haya dictado auto de procesamiento», de forma que "el plazo de prescripción hay que entenderle desde el día en que se comete el delito hasta aquél en que se comienzan las actuaciones para su descubrimiento y persecución, pues a eso equivale la frase dirigirse el procedimiento contra el culpable".

No obstante lo anterior, y por exigirlo la dicción del propio texto legal transcrito, en tales actuaciones deben aparecer nominadas unas determinadas personas o han de constar el modo y forma de ocurrir los hechos y de sus posibles responsables. Es decir, y para concretar la doctrina del tribunal: la denuncia y la querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento (como concluiría la STS de 26 de julio de 1999) siempre que, en las mismas, aparezcan datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente y sin que sea necesaria resolución judicial alguna de admisión a trámite para reconocer efectos interruptivos de la prescripción en los términos del citado artículo 132.2 CP (Sentencia de 6 de noviembre de 2000; de 30 de octubre de 2001; de 29 de julio de 2002 y de 5 de febrero de 2003)

Así pues, para considerar satisfechas las exigencias derivadas de los arts. 118, 269 y 313 de la LECrim el tribunal estima suficiente la presentación de la denuncia o querella, pero condicionadas a que estén identificados los hechos que pudieran ser delictivos y lo estén o puedan estarlo los imputados. El derecho de defensa a que se refieren estos preceptos, sólo es realmente efectivo si el imputado en una denuncia o querella puede conocer con cierta precisión qué hecho punible se le imputa. Con ello se satisfacen también los requisitos que impone la seguridad jurídica y otros principios informadores del proceso penal.

Con esta doctrina el TS cercenaba la no infrecuente práctica de incoación de diligencias penales sin objeto definido que culminaban en una acusación sorpresiva cuando, finalmente, se aclaraba realmente el objeto del proceso, evitándose que el encausado, en demasiadas ocasiones, sólo recibiese de su imputación, en verdad, una información pro forma: “no se imputa un hecho delictivo —como debiera—, sino que se investiga, ya en el ámbito de unas Diligencias abiertas o del Sumario, si se puede o no imputar tal hecho presuntamente delictivo. Así, a pesar de que impensable sería una instrucción penal respecto de una determinada persona «a ver si se ha cometido un homicidio»,.....” (STS de 10 de octubre de 2001)

En el ámbito del delito fiscal, esta doctrina significaba la inadmisibilidad de que se hiciese mención a un delito fiscal in genere en la denuncia o querella y en las diversas actuaciones. Como dijo la STS de 10 de octubre de 2001 (ponte. Bacigalupo Zapater): “... al referirse exclusivamente a la comisión de un delito fiscal sin más especificaciones, ni otras determinaciones, no puede interrumpir la prescripción; en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el periodo impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, si quiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general (en el caso generalísima) sea suficiente para la ameritada interrupción de la prescripción.” STS 10-10-2001 (ponte. Bacigalupo Zapater). Ahora bien, este criterio se flexibilizaba posteriormente (STS 30 de octubre de 2001) al aceptar que si en la denuncia o querella “aparecen datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción”.

Pero si resulta factible esa cierta indeterminación de los sujetos que han de ser identificados como culpables, lo cierto es que en el delito fiscal se hace imprescindible que en el mismo acto de denuncia o querella queden fijados los restantes elementos conformadores del delito que se imputa cometido. En efecto, como afirma L. Rodríguez Ramos, el delito fiscal consiste en el incumplimiento de una obligación nacida de una ley tributaria. Es decir, se trata en la casi totalidad de los supuestos, de un “hecho omisivo”, cuyo contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción, siendo este el motivo por el que el Tribunal supremo ha establecido en diferentes pronunciamientos los elementos que necesariamente han de resultar determinados para la fijación del hecho imputado a un sujeto: En primer lugar, la exigencia de que los hechos omisivos sean configurados mediante una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción. Es decir, debe ser exigible que el hecho que se imputa tenga una referencia normativa, pues no es suficiente la simple exposición de los hechos sin ninguna valoración jurídica que individualice el deber tributario infringido, teniendo en consideración que cada periodo impositivo es causa de una obligación indepen-

diente. En segundo término, la identificación del deber que impone la realización de la acción y la especificación de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber. Es decir, una concreción, por ejemplo, de la cantidad que debiera haberse ingresado, etc. Siendo preciso, en tercer lugar y según hemos señalado, determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber.

Estas exigencias son las que dieron lugar a exigir, por parte del Tribunal Supremo que, en el caso de delito fiscal, el hecho sólo estaría determinado, para entender que el procedimiento se había dirigido contra el culpable, cuando la autoridad tributaria hubiera efectuado una liquidación tributaria, al menos provisional, mediante la cual se llevase a cabo la determinación de la deuda derivada de un hecho imponible y relativa a un sujeto obligado. Sólo realizada esta previa liquidación podría el juez actuar con el conocimiento de los hechos que le exige la Ley de Enjuiciamiento Criminal, e informar al imputado con las garantías que impone el proceso penal. Doctrina que, es sabido, vino a ser matizada posteriormente al entenderse que no sería necesaria una liquidación tributaria – cuya realización siempre correspondería al juez en el desarrollo del procedimiento- cuando los órganos competentes de la Administración tributaria no tuvieran en su poder los elementos fácticos necesarios para proceder a tal cuantificación de la base imponible o de la cuota tributaria, cuantificación que podrá ser concretada durante el proceso.

Ahora bien, a pesar de los requisitos exigibles que acabamos de exponer y del carácter garantista de los mismos, no debemos olvidar que, en cualquier caso, la fijación o determinación de todos ellos era exigible bien a la denuncia bien a la querella, y que, cuando se diese cumplimiento a los mismos, la fecha de su presentación en los juzgados sería suficiente para entender que el procedimiento penal se dirigía contra el culpable, por lo que tendría los efectos interruptivos de la prescripción del delito que le reconoce el Código. Tal posición se fundamentaba en el principio de seguridad jurídica, ya que “condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querella sería aleatorio, inseguro jurídicamente y con una gran dosis de injusticia al remitir la decisión de extinguir la responsabilidad criminal de un delincuente a la mayor o menor carga de trabajo que tenga un Juzgado.” como ha resuelto la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2.^a de 19 de Mayo de 2005. Ponente: Sr. Martín Pallín. Sentencia dictada curiosamente tras haberse ya producido la sentencia del Tribunal Constitucional). Y considerando que “la denuncia y la querella con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedimiento... sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite” (STS 492/2001, de 27 de marzo).

Esta es la doctrina que viene a declarar contraria a la tutela judicial la sentencia del Tribunal Constitucional que comentamos y que recoge las críticas que desde los distintos autores se habían formulado contra la interpretación que el Tribunal Supremo ha venido haciendo del artículo 132.2 del CP. Así, F. M. Pedreira González, en relación al “procedimiento” a que se refiere dicho precepto considera que: “Decir que la querella es procedimiento equivale a decir que el procedimiento se inicia, no a instancia de parte, sino «por la parte»”, entendiendo que las “actuaciones civiles, expedientes administrativos previos, investigaciones policiales, diligencias preliminares ordenadas por el Ministerio Fiscal, e incluso, la presentación de la denuncia o querella” nunca son actos por los que pueda entenderse que la dirección del procedimiento se efectúa ya contra el culpable.

2. La Sentencia 63/2005 y sus efectos.

La sentencia, dictada en un recurso de amparo interpuesto contra la Sentencia de la Secc. I.^a de la Audiencia Provincial de Orense de 31 de octubre de 2002, viene a razonar que la tutela judicial, principio constitucional infringido, exige que la pretensión de un imputado acerca de la posible prescripción de su infracción penal se resuelva mediante una resolución judicial que sea "razonada, es decir, basada en una argumentación no arbitraria, ni manifestamente irrazonable, ni incurso en error patente" lo que significa la necesaria "exteriorización del razonamiento (donde)... se manifieste a través de una motivación en la que, más allá de su carácter razonado, sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican la institución". Y es precisamente en esta argumentación en la que se engarza el instituto de la prescripción basado en la seguridad jurídica de los particulares y con "la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz, a fin de lograr satisfacer las finalidades de prevención general y de prevención especial que se le atribuyen".

Por todo ello y a juicio del Tribunal "no puede considerarse razonable una interpretación del indicado precepto (art. 132.2 CP) que deje la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente en manos de aquéllos (denunciantes y querellantes), sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del ius puniendi dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad"..... "el carácter ilusorio del plazo de prescripción legalmente establecido resultaría, en efecto, evidente en este caso de admitirse la interpretación seguida por el Tribunal ad quem, toda vez que, conforme a la misma, no habiéndose discutido en ningún momento que la querella presentada por la Agencia Tributaria hubiese sido formulada en tiempo todavía hábil para ello, dicha presentación tendría la virtualidad de abrir un nuevo plazo de prescripción por tiempo de otros cinco años, dentro del cual el órgano judicial podría resolver acerca de su admisión o inadmisión a trámite. La misma insatisfacción que provoca semejante conclusión pone de manifiesto no sólo su carácter de interpretación restrictiva contra reo, sino, esencialmente, su condición de interpretación incompatible con el fundamento y fines del instituto de la prescripción penal".

Finalmente, recordar que la sentencia cuenta con dos votos particulares que tienen en común el hecho de ser discrepantes con la argumentación de la misma pero no así con sus conclusiones.

En cuanto a la valoración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debemos señalar que algunos autores han subrayado la finalidad perseguida con tales criterios en el sentido de conseguir que la prescripción quedase interrumpida en un momento anterior al comienzo del procedimiento, haciendo que la responsabilidad por tal hecho recayese sobre el denunciante y no sobre el juez, pues, interrumpida esta por medio de la denuncia, la tardanza que pudiera producirse en los juzgados se abordaría con un nuevo plazo de cinco años dentro del cual habrían de realizarse las actuaciones judiciales pertinentes. Esta intencionalidad se confirma, como han señalado quienes explican así el proceder del alto tribunal, en los casos en que el delito no ha prescrito por haberse iniciado el procedimiento en tiempo, pues entonces se altera el criterio jurisprudencial que hemos expuesto y se viene a considerar que la apertu-

ra de diligencias judiciales es el acto con efectos interruptivos de la prescripción (STS de 3 de febrero de 1984, Ponente: Vivas Marzal; de 26 de febrero de 1993, Ponente: Martín Pallín y de 16 de diciembre de 1997, Ponente: Bacigalupo Zapater).

En cuanto a los efectos que se pudieran derivar de la sentencia del Tribunal Constitucional, aparte del “revuelo” o interés suscitado, deben ser examinados con cautela porque bien pudiera suceder que el criterio expuesto no sea posteriormente confirmado por el Pleno. No obstante ello, enumeraremos algunos de entre los que ya han sido desvelados por los especialistas.

En primer término, señala R. Ragués i Vallés que, la aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional que han de efectuar los jueces y tribunales, tendrá como consecuencia la prescripción de numerosos delitos y faltas con procedimientos abiertos, cuando estos hubieran sido iniciados por denuncias presentadas en momentos próximos al vencimiento del plazo de prescripción y que hubiesen sido admitidas a trámite después de dicho plazo.

En segundo término, el efecto de la doctrina establecida por la sentencia 63/2005 incidirá en la organización del trabajo de nuestros juzgados y tribunales ya que cualquier retraso en la apertura del procedimiento y la admisión de la querella a trámite puede producir la prescripción de los delitos denunciados. Tal situación puede afectar incluso a la exigencia de responsabilidades a los jueces cuando tal se haya provocado por su falta de diligencia.

Pero, como no podía ser de otro modo, una mayor celeridad en el despacho de los asuntos por parte de jueces que ya están sobrecargados de trabajo, puede también incidir en un considerable deterioro en la motivación exigible a las resoluciones de admisión a trámite, muy particularmente cuando la denuncia sea extensa y compleja.

Tales conclusiones se desvelan como ciertas en la Instrucción 5/2005 de la Fiscalía General del Estado en la que se recuerda que “la STC 63/2005 hace derivar de la regulación de la prescripción «una incitación a los órganos judiciales y a los acusadores públicos y privados a actuar diligentemente a fin de no demorar el inicio de la persecución penal. La diligencia del Juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincuente con la eventual impunidad de su conducta...»”. Y en base a ello, recomienda que “los Sres. Fiscales deberán mantenerse vigilantes, de manera que, una vez turnado el asunto al Juzgado al que corresponda, cuiden de que no se incurra en dilaciones indebidas por el Juzgado en el dictado de la resolución sobre admisión de la denuncia o querella”.

Ahora bien, no deja de resultar sorprendente que la citada Instrucción advierta sobre el carácter aislado de la STC comentada, y su origen en una Sala que no en el Pleno —lo que, como hemos señalado, es cierto— para derivar de ello que “en las causas penales actualmente en tramitación en las que la denuncia o la querella se hubiera presentado con anterioridad a la finalización del plazo de prescripción, los Sres. Fiscales deberán mantener la interpretación emanada de la jurisprudencia del TS conforme a la cual se ha producido la interrupción del mismo, oponiéndose a las alegaciones que en sentido contrario pudieran plantearse y, en su caso, recurriendo las resoluciones que declaren la prescripción por no reconocer eficacia interruptiva a dichos actos”.

Todo ello, y ya dentro de la figura del delito fiscal cuando sea la Administración la que actúe como denunciante, conllevará la necesidad de que los expedientes por delito fiscal hayan de ser puestos en conocimiento del poder judicial con la mayor celeridad posible, evitándose la situación actual de tardanza o retraso en el desarrollo de estas actuaciones con la pretensión de que los jueces reciban las Diligencias muy avanzadas en su instrucción. En tal sentido no nos resulta contradictorio con esta observación, aunque puedan existir otras razones para su implantación, la medida que se va a introducir por medio del proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, consistente en la supresión del trámite de audiencia previa a la denuncia en los casos de delito fiscal, ya que el mantenimiento de este trámite siempre supondría un alargamiento del procedimiento administrativo previo.

Finalmente y al margen del comentario a la sentencia, queremos destacar una de las afirmaciones sostenidas por el Tribunal Constitucional en relación con la naturaleza de la prescripción en materia penal. Tal afirmación tendría interés en el ámbito sancionador tributario en la medida en que se pudiese aplicar el mismo criterio que ahora se sostiene en la esfera estrictamente penal. Nos referimos a la afirmación de que “la prescripción no es una institución meramente procesal, sino sustantiva”, lo que defiende en estos argumentos:

- “que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito sino el delito mismo”
- “no es de carácter procesal sino material, al afectar los mismos a derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, venir imbricados en la teoría de los fines de la pena y cumplir, entre otras funciones, la de garantizar la seguridad jurídica del justiciable que no puede ser sometido a un proceso penal más allá de un tiempo razonable”

Aun sabiendo que la doctrina de los autores no es pacífica al respecto y que no se acepta comúnmente el carácter sustantivo de la prescripción -sino que también existen defensores de su naturaleza procesal o de su carácter mixto- lo cierto es que tal criterio no ha sido siempre el defendido por nuestra Administración tributaria que, de esta forma, ha vinculado el régimen de la prescripción de las infracciones a la normativa procedimental, separándola de la material o sustantiva. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Rosario Pallarés Rodríguez

Aurora Rodríguez Rodríguez

Víctor Manuel Sánchez Blázquez



Asociación Española de

Asesores Fiscales



ESTUDIOS

■ **Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido**

■ Rosario Pallarés Rodríguez,
Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Justificación
2. Exenciones
3. Tipos impositivos
4. A modo de conclusión

1. Justificación

El objetivo de este trabajo es reflexionar sobre la fiscalidad en el IVA de las entidades sin ánimo de lucro. Surge el planteamiento de este análisis a raíz del estudio de la fiscalidad de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades¹. Puesto que son entidades que están persiguiendo actividades de interés general, conviene otorgarle un tratamiento beneficioso en cuanto a su tributación se refiere. Por ello, la Ley 30/1994 empezó a contemplar una fiscalidad favorable para estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades, aunque si bien todavía no suficiente. Se avanza con la Ley 49/2002, en la que ya se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades todas las rentas que estas entidades obtengan, a excepción únicamente de las rentas empresariales no excepcionadas.

Pero si estas entidades no han de tributar nada en el Impuesto sobre Sociedades, ocurre justamente lo contrario en el IVA, donde si la actividad se declara exenta, no tendrán que repercutir IVA pero habrán soportado un IVA en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para desarrollar su objeto social que no podrán deducir en este impuesto, pero es que tampoco en el Impuesto sobre Sociedades ya que no tendrán que tributar por ello. El olvido de la Ley 49/2002 del IVA hace que, por ejemplo, una renta empresarial tenga carácter de exenta en el Impuesto sobre Sociedades: renta neta, es decir, ingresos menos gastos, sin incluir, en principio, el IVA ni en las entregas de bienes que realice la entidad ni en las adquisiciones que haya realizado, puesto que el impuesto es neutral y éste se deduce en la declaraciones del impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, si la entrega de bien se declara exenta en el IVA, esto supone que, la entidad no repercutirá el IVA, pero por otro lado, habrá soportado IVA en las adquisiciones, y ahora sí, este IVA supone un mayor valor del importe de la adquisición, que no puede ser deducido en el IVA, pero que tampoco podrá ser deducido en el Impuesto sobre Sociedades al encontrarse esta renta exenta.

Con ello el IVA soportado se convierte en una tributación necesaria, o dicho de otro modo, en una “tributación mínima”, muy similar a la que existía en el Impuesto sobre Sociedades regulado por la Ley 61/1978 y afortunadamente superado con la Ley 43/1995.

La finalidad que perseguimos con este trabajo es ver si existe alguna posibilidad de evitar esta contradicción.

En la Ley 49/2002, que regula el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, sobre todo, se contempla el régimen especial aplicable a este tipo de entidades en el Impuesto sobre Sociedades, régimen que recoge la exención al Impuesto sobre Sociedades de la mayoría de las rentas que obtengan, pudiendo, incluso llegar a la exención total, en determinadas circunstancias y con el cumplimiento de unos requisitos. También, y por lo que a la fiscalidad de estas entidades se refiere, se mencionan otros beneficios fiscales que este tipo de entidades pueden obtener en los tributos locales o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sorprende, y mucho, que

¹ En profundidad, véase por todas, la monografía de Pallarés Rodríguez, R. y otros titulada *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*. Ed. Aranzadi, 2004.

esta ley no recoja ninguna mención al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, necesariamente este impuesto se verá implicado en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que estas entidades realicen. Esto es justamente lo que me ha llevado a plantearme este trabajo en aras a ver si es posible una armonización en este tema.

El efecto que se produce, a mi entender, es lo que se quería evitar. Esta reforma pretende favorecer la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro justamente por el interés general que persiguen. Lo que se logra es mejorar la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en los tributos locales, pero perjudicar la fiscalidad en el IVA. Habría que buscar un cierto equilibrio si se quiere lograr que estas entidades tengan una fiscalidad adecuada, en tanto que son entidades que cumplen con intereses de carácter general, que hay que proteger y que incentivar. Esta es la finalidad que se persigue con este trabajo.

Los aspectos sobre los que hemos reflexionado se refieren a la exención y a los tipos impositivos en el IVA, como elementos que alcanzamos a ver como más importantes en esta materia.

La posición que al final mantengamos deberá no contradecir la armonización europea del IVA. Es evidente que el Impuesto sobre el Valor Añadido no es un impuesto meramente nacional en el que el Estado español sea plenamente autónomo para llevar a cabo la regulación del mismo, sino que, lógicamente, tendrá que cumplir con las Directivas Comunitarias del IVA.

2. Exenciones

Las exenciones que se recogen en nuestra Ley del IVA, Ley 37/1992, se clasifican, a su vez, en, como ya es de todos conocido, exenciones plenas y exenciones limitadas. Las que tienen el carácter de plenas permiten la deducción del IVA soportado, mientras que las llamadas limitadas no lo permiten. Justamente son éstas las que presentan los problemas de incumplimiento de la neutralidad del impuesto. Y son éstas las que afectan a las entidades sin ánimo de lucro. Las exenciones limitadas, precisamente recogen entregas de bienes y prestaciones de servicios que se quieren proteger; pero no al sujeto que los realiza sino al destinatario de estas entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esto es lo que permite que pueda haber esta contradicción entre la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA en relación con las entidades sin ánimo de lucro.

El artículo 13 de la Sexta Directiva (77/388/CEE, de 17 de mayo) recoge, en el apartado A, las exenciones a favor de ciertas actividades de interés general. Estas actividades son las que, con habitualidad, desarrollarán entidades sin fines lucrativos. Esta exención se contempla para que cada uno de los Estados miembros eximan la tributación en el IVA de determinadas actividades de interés general, en las condiciones que ellos fijen con la finalidad de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

Entre estas actividades, el artículo 13 de la mencionada Directiva enumera las siguientes:

1. Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en

condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.

2. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
3. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
4. La educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.
5. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica² o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.
6. Determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física³.
7. Determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

² La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-267/00) delimita la exención aquí planteada, y en tal sentido, el Tribunal entiende que el carácter filantrópico que se exige para la exención se refiere al órgano, con el fin de distinguir entre las actividades de empresas mercantiles y la de los Organismos que no tienen como objetivo generar beneficios; es decir, que las personas que participan en la gestión no tengan intereses económicos propios en sus resultados a través de una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto. Y esa falta de interés económico sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y administración y no al conjunto de personas que de una forma u otra, trabajan a título oneroso en la administración, de forma que por esto no se pierda la exención. (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 218-224).

³ La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-174/00) delimita el alcance que ha de darse a este apartado de la Sexta Directiva. En particular son tres las cuestiones que se plantean. Una primera, que si la exención de determinadas prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte facilitadas por organismos sin fin lucrativo, a las personas que realizan deporte o la educación física y concretamente si, para que se trate de organismos sin fin lucrativo deben tenerse en cuenta sólo las prestaciones relacionadas en el apartado, o también aquellas otras que presta el organismo y por las cuales percibe una retribución de terceros, independientemente de las cuotas que recibe de los socios. A esto el Tribunal contesta que la exención no se otorga en función de las prestaciones que realiza sino en función de la naturaleza del organismo, y cuando actúa en aras de ese interés público se le reconoce la exención.

La segunda cuestión relativa al carácter de las cuotas de los socios no la desarrollamos por no interesar en este trabajo. Y la tercera, si el organismo pierde o no su fin lucrativo, aun cuando pretenda obtener sistemáticamente superávit, a lo que el Tribunal contestó que no, siempre que se destinen a la ejecución de las prestaciones del organismo, y no a la distribución entre los socios en concepto de ganancias (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 212-218).

En el apartado 2 de este mismo artículo, la Sexta Directiva permite que los Estados miembros puedan condicionar el disfrute de la exención a las entidades que no sean de derecho público, al cumplimiento de alguno o de varios de los siguientes requisitos:

- Estas entidades no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La Sexta Directiva, como acabamos de decir, contempla la exención de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos. La normativa española acoge esta exención en el artículo 20. Uno 2º de la LIVA en los siguientes términos: "Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas, considerándose como tales las de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria, realizadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados".

Como puede observarse la normativa española no sigue estrictamente a la Directiva, ya que la normativa comunitaria, para que gocen de esta exención los centros privados deben realizar la actividad en condiciones sociales comparables a las de los organismos de Derecho Público, mientras que la LIVA simplemente hace depender la misma a que estas entidades se encuentren bajo el régimen de precios autorizados o comunicados⁴.

⁴ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 80 y ss.

Precisamente por no realizarse la actividad bajo el supuesto de precios autorizados o comunicados, no cabe la exención en los siguientes supuestos: servicios de adelgazamiento prestados por clínicas o institutos (Resolución de la DGT de 14 de septiembre de 1986). No cabe tampoco la exención para los servicios de colocación de aparatos sanitarios en el domicilio de los pacientes, manteniéndolos en buen estado de funcionamiento, cuando el prestador de dichos servicios no asuma la vigilancia clínica o atención médica (Resolución de la DGT de 6 de noviembre de 1986).

La LIVA, por otro lado, concreta que este beneficio fiscal no es aplicable en los siguientes casos⁵:

- Entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de establecimientos de hospitalización o asistencia sanitaria. Siguiendo el tenor literal de esta norma, la exención no cabría en el supuesto de un enfermo, que ya no precisa hospitalización, pero sí continuar con medicación, si se le suministran estos medicamentos para que se los tome en su casa, no gozaría de la exención, mientras que si se le mantiene en el centro hospitalario únicamente para que termine el tratamiento sí quedaría exento. No nos parece muy lógica esta opción.
- Servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes. No cabe, por tanto, la exención de los servicios efectuados por bares abiertos al público en general, aunque estén dentro del centro hospitalario (Resolución de la DGT de 21 de julio de 1986). Tampoco si se trata de servicios prestados a los establecimientos hospitalarios, como tampoco los servicios de cocina y preparación de comidas, distribución y servicio de comidas, servicio de bar, y aseo y limpieza de las habitaciones, cuando los mismos se prestan a establecimientos hospitalarios o a los clientes de los centros hospitalarios por empresas diferentes a esos centros (Resolución de la DGT de 20 de noviembre de 1986).
- Servicios veterinarios. No cabe la exención aquí porque la misma está destinada al cuidado y tratamiento hospitalario o asistencial de personas, no de animales.
- Arrendamientos de bienes llevados a cabo por los centros hospitalarios. No goza de exención, por tanto, la cesión de uso mediante precio de quirófanos, consultas, scanner y demás instalaciones sanitarias a facultativos para que éstos las utilicen para prestar sus servicios médicos (Resolución de la DGT de 21 de mayo de 1987).

El artículo 7 de la Ley 49/2002, precepto que recoge las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades realizadas por entidades sin fines lucrativos, expresamente enumera la explotación económica derivada de la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, con las actividades complementarias, como entregas de alimentos, o servicios de alimentación, alojamiento y transporte⁶. Ello quiere decir que esta actividad se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, con la consecuencia lógica de que el beneficio o pérdida que pueda obtener no se incluye en la base imponible de este impuesto. De este modo, no es deducible ningún gasto relacionado con el ejercicio de esta actividad, por tanto, si esta actividad se encuentra exenta de IVA, no habrá repercutido IVA en la prestación del servicio pero sí habrá soportado IVA en las adquisiciones de bienes. Este IVA no debe ser considerado como un gasto cualquiera, sino que se trata del pago de un tributo, en particular de un impuesto, un impuesto que se establece neutral para el empresario o profesional. En este caso, lógicamente deja de ser neu-

⁵ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción...*, op. Cit., pp. 82-85.

⁶ Véase a Pallarés Rodríguez, R.; González Quintana, M^a. J.; Rodríguez Ariza, L. y Carrasco Díaz, D.: *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, op. Cit., p. 172.

tral ya que no lo puede recuperar en la liquidación del IVA, al tratarse de una actividad exenta; pero tampoco lo recupera en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la otra vía posible, ya que la renta se encuentra exenta. Así, como decíamos, en la justificación, el IVA se convierte en una tributación mínima. La coordinación entre el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, en esta materia, no se ve.

En un segundo lugar, hemos indicado que la Sexta Directiva recoge la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.

Es el apartado 7º del artículo 20 Uno de la LIVA el que recoge, en el ámbito español, esta exención. Así están exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras, siempre bajo estas condiciones:

- No se perciba contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de servicios distintas de las cotizaciones a la Seguridad Social.
- No alcanza la exención a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

En tercer lugar, hemos mencionado la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social⁷. Esta exención que recoge la Sexta Directiva puede ser agrupada bajo el título de actividades de asistencia social⁸. Por asistencia social hemos de entender, tal y como lo ha establecido la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías

⁷ La utilización del término “organismo” viene a excluir del disfrute de esta exención a las personas físicas. Discriminar el tratamiento fiscal aplicable a los sujetos pasivos del impuesto amparándose exclusivamente en la forma jurídica que adopten para el desarrollo de la actividad supone una quiebra injustificada del principio de neutralidad del impuesto. Véase a Ramírez Gómez en *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 115.

⁸ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 10 de septiembre de 2002, ahondando en el concepto de asistencia social, ha afirmado lo siguiente: “la dependencia puede ser física o económica. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva”, lo que nos lleva a la conclusión que no puede excluirse per se del ámbito de la exención las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución por el propio receptor del servicio, debiendo tenerse en cuenta a estos efectos si efectivamente existe o no un determinado estado carencial, y que puede ser distinto del estrictamente económico, por ejemplo de orden físico, psicológico, etc.

étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social⁹".

El apartado 8 del artículo 20 Uno de la LIVA contempla esta exención, en la que se incluyen las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social:

- La protección de la infancia y de la juventud (rehabilitación y formación de niños y jóvenes, asistencia a lactantes, custodia y atención a niños menores de seis años, realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a favor de personas menores de veinticinco años.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar¹⁰.
- Asistencia a ex - reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

⁹ Recogida en la Resolución de 3 de agosto de 1995, citada por Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones...*, op. Cit., p. 105. Además se indica, en la mencionada Resolución que recoge este autor, que no tienen carácter de actividades de asistencia social los servicios de redacción de informes e historias sociales, los servicios de consulta y asesoramiento sobre recursos sociales privados y públicos, los servicios de redacción de programas y proyectos y los servicios de tramitación de documentos, autorizaciones administrativas y otras actividades relacionadas con servicios sociales, ya que el contenido de los mismos no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas.

Más recientemente también se ha recogido este parecer en la Resolución del TEAC de 13 de octubre de 2004, añadiéndose lo siguiente: Del concepto de asistencia social no se puede "excluir "per se" del ámbito de la exención a las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución "privada", porque lo que resulta esencial a dicho concepto es la existencia de un estado de necesidad u otro tipo de carencias, y que son propias de determinados colectivos, que no han de ser forzosamente de orden económico, y que precisamente exigen la realización de determinadas actividades tendente a paliar tal estado carencial".

¹⁰ La Resolución de 21 de noviembre de 1986 especificó que el concepto de acción social comunitaria y familiar supone la intervención de los Servicios Sociales, en una comunidad concreta y orientada a las familias que la integran para informar y asesorar sobre los recursos y medios de que dispone la sociedad para atender a las necesidades sociales de una forma integral; a la vez que impulsar asociaciones y organizaciones que animen y promuevan el desarrollo de la comunidad en la prevención de la marginación social y la inserción social en los procesos de inadaptación, llevando la ayuda a domicilio o a través de centros de día, residencias, viviendas tuteladas. Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones ...*, op. Cit. P. 106.

La enumeración que realiza la LIVA, en este aspecto, no puede ser más que meramente abierta, nunca taxativa, ya que las actividades sociales pueden manifestarse en múltiples aspectos, siendo imposible enumerarlas todas¹¹.

Esta exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios prestados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, con medios propios o ajenos. No alcanza, por tanto, a los servicios que se realicen para estas entidades.

Además hay que tener presente que son entidades de carácter social aquéllas en las que concurren los siguientes requisitos:

- Que carezcan de finalidad lucrativa y dediquen, en su caso, los beneficios al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza¹².
- Que los cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Esta exención no es automática sino que ha de ser solicitado su reconocimiento a la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal de la entidad o establecimiento, concretando el artículo 6 del Reglamento del IVA que ese reconocimiento surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud, quedando la eficacia condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el carácter social de la entidad o del establecimiento.

También esta actividad se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, por lo que estará exenta del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, hay diferencia con respecto a la actividad de prestación de servicios hospitalarios. En este último caso, la exención en IVA no es automática, por lo que si no se solicita su reconocimiento, la actividad estará sujeta a IVA y el IVA soportado será entonces deducible de la liquidación del IVA correspondiente. Así el IVA no supone una tributación necesaria o mínima. Podemos afirmar, entonces, que sí hay coordinación entre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, pero siempre y cuando la entidad no haya solicitado el reconocimiento de esta exención en IVA. En caso contrario, estamos como en el supuesto de prestación de servicios hospitalarios.

Y en cuarto lugar, la Sexta Directiva recoge la exención a favor de la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profe-

¹¹ Véase la Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de abril de 1994, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 107.

¹² Hay que aclarar, en este sentido, que las Cajas de Ahorros no son entidades de carácter social puesto que si bien dedican parte de sus beneficios a obras sociales, no son entidades sin finalidad lucrativa puesto que se constituyen para llevar a cabo una actividad económica financiera con el objetivo empresarial de obtención continuada de beneficios (Circular 1/1988, de 4 de marzo, de la DGT, recogida por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 110). El TS, en cambio, ha sido menos riguroso en este aspecto, y así, en la Sentencia de 11 de abril de 1995, indica que "la mera existencia de beneficios no es incompatible con la ausencia de finalidad lucrativa, (por lo) que en las Cajas de Ahorros es posible la coexistencia de actividades altruistas y benéficas con otras que no lo sean, por lo que, en consecuencia, es factible decretar la exención en el IVA, si bien de forma limitada en las primeras, y previo reconocimiento supeditado a la justificación de las condiciones que la fundamentan", en Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 112.

sional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos¹³ a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.

La LIVA contempla esta exención en el apartado 9º del artículo 20. Uno, en los siguientes términos: “La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades”. El Reglamento considera como centros educativos que tienen esta condición aquéllos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia (art. 7 del Reglamento).

Como las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, la aplicación de esta exención no debe ser distinta en unas y en otras por los diferentes requisitos que puedan establecer las respectivas Comunidades Autónomas, ya que ello iría en contradicción con el principio de neutralidad del impuesto. Por ello, en la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1993 se aclara que “debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable¹⁴”.

Esta exención no se aplica, siguiendo el tenor de la LIVA, a las siguientes operaciones:

- Servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes, no entendiéndose, en ningún caso, aquí comprendidos los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. Así no cabría la aplicación de la exención para los servicios de preparación física prestados por un gimnasio o los servicios referentes a la práctica de la hípica.
- Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

¹³ Como ya hemos dicho en otro lugar, al hacerse referencia a “organismos” ello implica que se aplica a personas jurídicas, no a personas físicas. Nos remitimos, por tanto, a la crítica que hicimos entonces.

¹⁴ Recogida en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 116-117.

- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. De este modo no estarían exentos los servicios de confección de comidas, suministro de alimentos, transporte o alojamiento efectuados por terceras personas a quienes, a su vez, presten servicios docentes o educativos exentos del IVA (Resolución de la DGT de 10 de febrero de 1986); o tampoco las ventas de un programa informático realizadas en el marco de un curso impartido por una sociedad (Resolución de la DGT de 12 de abril de 1996).

Igualmente el artículo 7 de la Ley 49/2002 también recoge la exención en el Impuesto sobre Sociedades para esta actividad económica. Sirven, asimismo, los comentarios que hemos hecho con anterioridad respecto del IVA como tributación mínima o necesaria.

Seguidamente la Sexta Directiva menciona la exención a favor de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

En el ámbito español, el artículo 20. Uno 12º de la LIVA declara la exención para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, incluyendo a los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones Patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades referidos, cumpliendo las siguientes condiciones:

- Se efectúen las mismas directamente a sus miembros, y para la consecución de sus finalidades específicas.
- No se perciba de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Así cabe la exención para las entregas de revistas, impresos o libros a los miembros colegiados, con carácter accesorio a las prestaciones de servicios específicos del Colegio Profesional, sin contraprestación distinta de las cotizaciones estatutariamente establecidas (Resolución de la DGT de 31 de marzo de 1986¹⁵). Cuestión contradictoria es si la entrega de impresos de certificados médicos, de cuyo pago los Colegios Profesionales obtienen una participación estaría o no exenta de IVA. La Resolución de la DGT de 5 de junio de 1991 indicaba que no, pero la sentencia del TSJ de Navarra de 3 de junio de 1992 indicaba justo lo contrario¹⁶. Y siguiendo la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1997 la exención también alcanza a los servicios prestados por el Colegio Oficial de Aparejadores y Arquitectos Técnicos de Madrid, que se financian mediante la denominada cuota de “intervención profesional”, consistente en un porcentaje de los honorarios que resultan de las tarifas aplicables.

¹⁵ En Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 124.

¹⁶ Véase más extensamente este tema en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-128.

- Y los objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica¹⁷. La Sexta Directiva menciona, además, los objetivos de naturaleza filosófica.

De todos estos objetivos son los de naturaleza cívica los que han planteado mayor complejidad. El Tribunal Económico Administrativo empezó manteniendo una postura restrictiva en este aspecto, llegando a afirmar que cabe entender “en nuestro Derecho como objetivos de naturaleza cívica los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad, y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutuo”. En la Resolución de 25 de mayo de 1995 afirmó: “Para definir el concepto de naturaleza cívica, no podemos fundamentarnos en el de asociación de utilidad pública (...), que nos llevaría a subsumir el concepto de objetivos cívicos como entidades declaradas de utilidad pública; que, a los efectos de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, es posible encontrar una referencia precisa del concepto de naturaleza cívica en el Derecho comparado de los países de la Comunidad Económica Europea (...), concretamente, en las legislaciones fiscales del Reino Unido y Francia, en las que se califican como cívicos los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social¹⁸”.

Blázquez Lidoy entiende, no obstante, que del concepto que emplean las legislaciones del Reino Unido y Francia no se deriva la consecuencia que extrae el TEA. Los intereses generales protegidos por la ley porque dan mayor cohesión al tejido social no tienen por qué excluir los intereses particulares de grupos de personas, poniendo como ejemplo, una asociación que se crea para enfermos del riñón, lógicamente beneficiará principalmente a estos enfermos para que su propia situación personal mejore, pero, como consecuencia, la de todos los afectados, sean o no asociados, también pueden resultar beneficiada¹⁹.

Más recientemente, el TS, en sentencia de 15 de julio de 2002, abre la exención a todas aquellas asociaciones que además de buscar su propio interés particular traten, por extensión, de beneficiar a la colectividad²⁰.

¹⁷ Objetivos de naturaleza cívica no pueden confundirse con asociación de utilidad pública, sino que son los que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social, es decir, los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación. Este carácter cívico es el que usualmente se alega. Véase más extensamente esta cuestión en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-140.

¹⁸ Recogida por Blázquez Lidoy, A.: “La exención en el IVA del artículo 20. Uno. 12 y las actividades de naturaleza cívica (Comentario a la Sentencia del TS de 15.07.2002)”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 240, 2003, pp. 198-199. De esta interpretación siguieron numerosas Resoluciones negando el carácter de cívico a innumerables asociaciones, entre otras, a una asociación cuyo objetivo estaba constituido para la promoción, desarrollo y práctica del deporte de caza, o una asociación filatélica (p. 199).

¹⁹ Blázquez Lidoy, A.: “La exención en el IVA...”, *op. Cit.*, pp. 199-200.

²⁰ En concreto afirma: “la Asociación de Amigos del Ferrocarril de Barcelona –conforme a sus estatutos- tiene una finalidad primordial de divulgación de los aspectos históricos, sociales, económicos, técnicos y humanos del ferrocarril y del transporte público en general, urbano e interurbano, de la que derivan los demás a los que no puede negarse su carácter cívico, sin que éste desaparezca por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues ésta es una nota consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen”. En Blázquez Lidoy, A.: *op. Cit.*, p. 202.

Esta exención no opera de manera automática, sino que ha de ser reconocida por la AEAT²¹. Las consideraciones que hicimos con anterioridad a este mismo aspecto respecto de las entidades o establecimientos privados de carácter social tienen la misma aplicación aquí.

En relación con esto último, y como ya hemos tenido la ocasión de comprobar, un aspecto muy importante es si la exención en el IVA es o no renunciable²². Es decir, primero la ha de solicitar el sujeto pasivo para que pueda ser reconocida por la AEAT, pero después, ¿puede el sujeto pasivo solicitar la renuncia a la misma para que se coloque en la situación como si no la hubiera solicitado?. La Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 se refiere a este tema. En ella un Colegio Profesional solicitó esta exención que le fue reconocida el 18 de febrero de 1986 y el 30 de diciembre de 2003 manifiesta su propósito de renunciar a la misma, siéndole denegada el 6 de febrero de 2004, entendiendo la Delegación de la AEAT que esta exención no es renunciable. El TEAC le da la razón al sujeto pasivo, opinión que comparto, ya que entiende, en el fundamento de derecho segundo, que “ante la ausencia de una norma que regule expresamente la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20. Uno.12º de la LIVA, es preciso acudir a lo que se previene en el artículo 6.2. del Código Civil, a cuyo tenor la renuncia a los derechos reconocidos en la ley sólo será válida cuando no contrarie el interés o el orden público ni perjudique a terceros”.

Se descarta, por evidente, que la renuncia se oponga al interés o el orden público, por lo que la cuestión a dilucidar se centra únicamente en el perjuicio a terceros. “En el caso presente, por medio de la renuncia, si ésta fuese admitida, la entidad estaría en la misma situación que si no hubiese solicitado su reconocimiento, y es evidente que en tal situación no se estarían violentando ni el interés público ni los intereses de terceros; lo primero, porque en caso contrario sería la norma la que hubiera establecido su aplicación automática y lo segundo, porque es la propia dinámica del Impuesto la que vela por el respeto a su neutralidad. En otras palabras, la renuncia a la exención reconocida es equiparable a su no solicitud”.

21 Las exenciones rogadas, como es ésta, son renunciables. Véase, a este respecto, el informe que redactó Arias Velasco, en octubre de 1997, titulado “Las exenciones rogadas del IVA son renunciables (Resoluciones del TEAC de 8 de junio de 1995 y 13 de marzo de 1997)”, AEAF. Se apoya este autor en el artículo 6.2. del Código Civil: “La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros”. De donde se deduce a contrario sensu que son renunciables los derechos cuando la renuncia no sea contraria al interés público ni perjudique a terceros.

En sentido contrario, hay quienes opinan que la renuncia a una exención sólo será posible si la ley reguladora de tal beneficio así lo contempla. La Ley 37/1992, sólo prevé la posibilidad de renuncia a las exenciones recogidas en los números 20º, 21º y 22º, del apartado 1, del artículo 20, y no procede para la contemplada en el apartado 12º, aunque para éste la Ley requiera de una previa autorización, autorización que la Ley exige en uso de las facultades que el artículo 13 a. 1 de la Sexta Directiva le otorga a la ley española. Esta autorización sólo tiene el sentido de comprobación por la Administración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley para disfrutar del beneficio fiscal, dado el carácter obligatorio, no voluntario, de esta exención (Consulta número 2013, de 01 de diciembre de 2003, recogida en la *Revista de Derecho Financiero*, núm. 270, 2004, p. 196).

22 El comentario que vamos a realizar sobre si cabe o no renuncia a la exención en IVA sería aplicable a todos aquellos supuestos en los que la LIVA no contempla la aplicación automática de la exención sino a través de la solicitud del sujeto pasivo y reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

Esta prestación de servicios, que acabamos de ver que en el IVA la exención no es automática, no se encuentra expresamente contemplada en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Ello quiere decir que no se trataría de una explotación económica, en principio, exenta del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el IVA soportado no deducible si la actividad está exenta en el IVA, sí sería deducible, como mayor importe de la adquisición correspondiente, en la liquidación que la entidad sin fin lucrativo realice por el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en relación con la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física, la normativa española la recogió en el artículo 20. Uno, 13º, de la LIVA, en unos primeros momentos de tal manera que resultó incompatible con la Sexta Directiva, por lo que el Reino de España fue condenado, de manera explícita en virtud de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, ya que condicionaban la exención de los servicios prestados a los socios por los clubs y entidades deportivas a que las cuotas de entrada y periódicas no sobrepasaran determinados límites cuantitativos²³. En esta sentencia, el Tribunal entendió que la normativa española introducía limitaciones a la exención incompatibles con el tenor de la Sexta Directiva.

En este sentido, la Sexta Directiva reconoce que los Estados miembros puedan subordinar, caso por caso, la concesión de la exención a favor de ciertas actividades de interés general a organismos que no sean de Derecho público, al cumplimiento de una o varias de las condiciones siguientes:

- Los organismos no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La normativa española, al contemplar esta exención, lo hace de una manera incondicional para los servicios prestados por Entidades de Derecho Público, Federaciones Deportivas, el Comité Olímpico Español o Comité Paralímpico Español, pero no para las entidades pri-

²³ Arias Velasco, J.: "El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución histórica y situación actual", en *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*. Monografías AEA, núm. 14, 1999, p. 51.

vadas, por ejemplo, los clubes deportivos, para los que exige el cumplimiento de unos requisitos subjetivos y de otros requisitos objetivos (la cuota de entrada o periódica no sobrepase una determinada cantidad exigida por la ley). Es este requisito objetivo el que contradice la normativa comunitaria, porque las condiciones que impone la normativa española afectan al propio contenido de la exención, cosa no permitida, en estos términos, por la Sexta Directiva²⁴.

De este modo, la normativa española hubo de modificar la regulación de esta exención. Así, el artículo 4. Dos de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre cumple con la sentencia, y por tanto, la norma española empieza a respetar la Sexta Directiva en este aspecto. En concreto el tenor de este artículo es el siguiente: “Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas²⁵ y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de Derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social²⁶.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos”.

Esta explotación económica también se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, lo que significa que se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, y así, todos los comentarios que hemos hecho cuando se da esta coincidencia seguirían siendo válidos aquí.

Para finalizar, señalar, por último, la exención que recoge la Sexta Directiva para determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

El artículo 20.Uno. 14º de la LIVA, en el ámbito español, recoge esta exención sin mencionar para nada a las entregas de bienes que guarden directa relación con las prestaciones de servicios culturales. La exención alcanza a los siguientes servicios:

²⁴ Véase el comentario a esta sentencia en Jiménez Compaired, I.: “La exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte en el IVA”, *Civitas, Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 8, 1998, pp. 219-223.

²⁵ La exención no procede, así, respecto de los servicios que se presten al margen de tales prácticas, como por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionados con la actividad deportiva o de educación física. Véase a Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 141.

²⁶ Lo mismo hay que decir de esta exención en el sentido de que ha de ser reconocida. Véase el artículo 20.Tres de la LIVA así como los comentarios que hemos hecho a este precepto en este trabajo.

- Los propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación. Esta exención no se extiende a las operaciones por las que una biblioteca suministre a sus usuarios, mediante contraprestación, fotocopias, diapositivas, transparencias, microfichas o microfilmes de sus fondos bibliográficos, ni tampoco a los suministros de soportes informáticos.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares. La exención no se extiende a la venta de libros, láminas o revistas o a las entregas de materiales tipo souvenirs.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Esta exención sólo se aplica cuando las prestaciones de servicios se lleven a cabo por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social²⁷.

Esta actividad económica también se encuentra relacionada en el artículo 7 de la Ley 49/2002 como explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades cuando sea realizada por una entidad sin fin lucrativo. Así volvemos a remitirnos a los comentarios que hemos hecho cuando se han dado estas circunstancias.

3. Tipos impositivos

Los tipos de gravamen constituyen el otro aspecto importante relacionado con la tributación en el IVA de las entidades sin fines lucrativos.

Vamos a partir poniendo encima de la mesa que hay países comunitarios que tienen establecidos un tipo de gravamen cero a actividades que no se quiere que tributen, como es el caso de Holanda, Irlanda o Reino Unido. Un poco más adelante veremos esta excepción.

Esta opción por el tipo de gravamen cero no impide la deducción del IVA soportado, por lo que podría ser una opción válida en nuestro caso.

El artículo 12 de la Sexta Directiva regula los tipos impositivos. En este sentido, señala que el tipo normal lo fijará cada Estado miembro en un porcentaje sobre la base imponible, siendo el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

No obstante, determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios podrán ser sometidas a tipos impositivos incrementados o reducidos. Los tipos reducidos se establecerán “de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la

²⁷ Véase aquí también el artículo 20. Tres de la LIVA, así como los comentarios que ya hemos hecho, con la siguiente salvedad: que además es necesario que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no sean destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales en la prestación de servicios.

aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme al artículo 17”.

La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre constituye el marco normativo encaminado a armonizar los tipos impositivos en el marco de la Unión Europea. Las principales novedades que introdujo esta Directiva las podemos agrupar en dos. De un lado, las que van a tener un carácter general para todos los Estados miembros; y de otro, las especificidades de situaciones determinadas.

Entre las de carácter general, tenemos:

1. Aplicación de un tipo general único, igual o superior al 15%. España cumple con este aspecto ya que el tipo general es del 16%.
2. Aplicación de uno o dos tipos reducidos, inferiores al 15% sobre determinadas entregas de productos y prestaciones de servicios. Estos tipos no podrán ser inferiores al 5%.
3. Añade el Anexo H a la Sexta Directiva, donde enumera las entregas de bienes y prestaciones de servicios que por razones sociales y culturales podrán disfrutar de la aplicación de tipos reducidos. Los Estados, en caso de que consideren oportuno la aplicación de tipos reducidos, sólo podrán hacerlo sobre las operaciones señaladas en el citado anexo. España ha regulado dos tipos reducidos en los que se recogen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en ese Anexo H.
4. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los suministros de gas natural y electricidad.
5. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
6. Facultad a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los productos agrícolas no recogidos en el Anexo H.
7. Examen periódico sobre modificaciones en la composición de las operaciones enumeradas en el Anexo H. El Consejo ECOFIN, previo informe de la Comisión, evaluará cada dos años las operaciones incluidas en el Anexo.

En cuanto a las situaciones específicas:

1. Tipo general. Facultad para los Estados miembros que estén obligados a aumentar más de un 2% su tipo general vigente a 1 de enero de 1991 en adecuación a esta Directiva, para poder aplicar un tipo reducido inferior al 5% a los bienes y servicios del Anexo H y, además, para la vivienda, restauración y ropa y calzado para niños. España estuvo en esa situación.
2. Tipos reducidos. Posible aplicación de un tipo reducido inferior al 5% para aquellas operaciones que gozasen de este tipo antes del 1 de enero de 1991, aunque estos bienes y servicios no estuviesen enumerados en el Anexo H.

La Directiva 92/111/CEE, de 14 de diciembre modifica el artículo 12.3. a) de la Sexta Directiva en materia de tipos de gravamen, determinando que “los Estados Miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos se fijarán en un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5% y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H²⁸”. Se admiten tipos superiores o iguales al 12% para los bienes y servicios distintos de los contemplados en el Anexo H y que, el 1 de enero de 1991, se beneficiaban de un tipo reducido. Los tipos cero y los tipos muy reducidos (inferiores al 5%) vigentes a 1 de enero de 1991 pueden mantenerse, en principio, hasta 1997. Se suprimen todos los tipos aumentados.

En la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 queda el tipo normal mínimo en el 15% hasta el 31 de diciembre de 2005. En cambio, para la aplicación de los tipos reducidos se propone una revisión más a fondo. En esta revisión se tiene en cuenta los antecedentes habidos hasta ese momento.

En la Comunicación de 2000 sobre la estrategia para el IVA, la Comisión entendió que la reflexión sobre los tipos reducidos debía ir más allá de una simple modificación del Anexo H, indicándose que se habría de revisar y racionalizar las excepciones aplicables en materia de tipos reducidos de IVA²⁹.

El último Informe fue del 22 de octubre de 2001 en el que se propone:

1. Un tipo reducido próximo al mínimo actual del 5%, aplicable a una lista restringida de bienes y servicios de primera necesidad o que respondan a un objeto social, que podría ser obligatorio.
2. Un tipo reducido de porcentaje más elevado, aplicable a una lista de bienes y servicios que por razones históricas o coyunturales deben someterse a un trato diferenciado en relación con los bienes y servicios sometidos al tipo normal o que responden a otros objetivos.

Y esto sin olvidar que el IVA ha de ser neutral, que se han de definir de manera clara los criterios de aplicación de los tipos reducidos, y bajo la perspectiva, a largo plazo, de una mayor armonización de los tipos junto con una racionalización de las excepciones.

Por otro lado es necesario poner de manifiesto las quejas más frecuentes habidas en relación con la aplicación de tipos reducidos en el IVA. Estas serían:

1. El carácter facultativo de la aplicación de los tipos reducidos.
2. Amplitud de la variación de los tipos reducidos.
3. Mantenimiento del tipo nulo y del tipo superreducido en determinados Estados miembros, mientras que los otros no pueden aplicar esos tipos.

²⁸ Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a uso social o cultural.

²⁹ La Comisión presentó un primer Informe el 13 de diciembre de 1994 y un segundo Informe el 13 de noviembre de 1997, pero después de esos informes no hizo propuesta alguna que implicara una verdadera revisión del ámbito de aplicación de los tipos reducidos.

4. Ausencia de definiciones comunitarias de las categorías de bienes y servicios del Anexo H y el carácter exhaustivo de ese Anexo.
5. El carácter incompleto de la aplicación de los tipos reducidos en la medida en que la opción elegida por un Estado miembro no lo obliga a aplicar el tipo reducido a todos los bienes y servicios de la misma categoría.
6. Conflicto entre el principio de unidad de los tipos y la facultad de aplicar tipos reducidos al conjunto de la categoría o parte de la misma.
7. Complejidad resultante de la base permanente o transitoria de las excepciones.

Las líneas generales por las que discurre la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 pueden resumirse del siguiente modo:

1. La Comisión entiende que la reducción de los tipos de IVA no es el mejor método para promocionar determinados bienes o servicios entre los consumidores.
2. El IVA es un impuesto sobre el consumo cuyo objetivo principal es generar ingresos fiscales y el IVA no debería desempeñar el papel de subvención a determinados sectores.
3. Una ampliación del ámbito de aplicación de los tipos reducidos a nuevos sectores conduciría a una desarmonización de los tipos de IVA.

En coherencia con estas directrices la propuesta se fundamenta en:

1. La facultad de aplicar los tipos reducidos no se amplía a nuevas categorías.
2. La facultad de aplicar los tipos reducidos se extiende únicamente a los bienes y servicios contenidos en el Anexo H.
3. Abolir el “tipo parking”, que se aplica a bienes y servicios que no figuran en el Anexo H y a los que determinados Estados miembros aplicaban el 1 de enero de 1991 tipo reducido, tipo superreducido o tipo nulo. A estos efectos, se adoptan dos tipos de medidas de carácter transitorio³⁰:
 - a. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo nulo o superreducido, podrán continuar aplicándolo. Sin embargo, si deciden renunciar a esos tipos para los bienes y servicios no incluidos en el Anexo H, podrán aplicar un tipo reducido de un mínimo de 5% (letras a y b del apartado 2 del artículo 28).
 - b. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo reducido a bienes y servicios no incluidos en el Anexo H y deben renunciar al mismo, podrán continuar aplicando un tipo reducido a condición de que sea de un mínimo de 12% (letra e del apartado 2 del artículo 28).
4. Limitar los tipos nulo y superreducidos únicamente a los bienes y servicios incluidos en el Anexo H.

³⁰ El período transitorio finaliza a los diez años, es decir, el 1 de enero de 2010.

En el Anexo H se acuerda incluir el suministro de electricidad y gas a través de la red de distribución de gas natural y de calor distribuido en red.

Descendiendo ya a nuestro país, España, como acabamos de señalar, regula dos tipos reducidos, uno del 4% y otro del 7%. Estos tipos incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H de la Directiva comunitaria, por lo que la regulación española es una regulación de máximos en lo que a tipos reducidos se refiere. Algunos de los supuestos a los que son de aplicación los tipos reducidos y superreducido en España plantean cierta relación con las exenciones en operaciones interiores. Son casos que no cumplen con los requisitos exigibles para que les sea de aplicación una exención, pero que guardan cierta vinculación con la misma. La actividad no se encuentra exenta, pero se ve beneficiada fiscalmente por la aplicación de estos tipos reducidos, con lo que la tributación que soportan es menor.

4. A modo de conclusión

La poca sintonía que presenta el IVA en relación con el Impuesto sobre Sociedades en esta materia puede venir justificada por las diferentes naturalezas de ambos impuestos. El Impuesto sobre Sociedades se presenta como un impuesto personal y subjetivo en el que las circunstancias del sujeto pasivo tienen mucha transcendencia, tanto a la hora de la configuración del mismo como en el momento de su cuantificación. De este modo, el Impuesto sobre Sociedades va a tener muy en cuenta cómo establecer y exigir la tributación por el mismo a las entidades sin fines lucrativos. No va a prever un régimen general sino que contempla dos: el recogido en la Ley 49/2002 y el previsto para las entidades parcialmente exentas; aunque es al primer grupo al que estamos dedicando este análisis. En cambio, el IVA no se configura como un impuesto ni personal ni subjetivo, lo que significa que las circunstancias de los sujetos pasivos no van a influir para nada ni en el establecimiento ni en la cuantificación del mismo.

Estas diferentes naturalezas hacen posible que en el Impuesto sobre Sociedades se prevea la exención de las rentas que obtengan estas entidades sin ánimo de lucro, mientras que se exija que en el Impuesto sobre el Valor Añadido estas entidades soporten el impuesto en sus adquisiciones y no puedan deducirlos por encontrarse su actividad exenta (exención limitada). En el IVA la protección viene referida a la actividad (entrega de bienes y prestaciones de servicios) y al sujeto que la recibe, y no al sujeto que realiza la entrega de bienes o que presta los servicios.

Conciliar ambas perspectivas sin cambiar o modificar las naturalezas de los respectivos impuestos es una tarea prácticamente imposible. Paliar “en algo” la tributación del IVA en el supuesto de entidades sin fines lucrativos a las que les resulta de aplicación la Ley 49/2002 podría venir por la aplicación de estos tipos reducidos o incluso por una aplicación “hipotética” del tipo cero.

Una opción podría ser que, cuando las prestaciones de servicios de hospitalización, educativa, deportiva, etc., es decir, todas las que hemos analizado en el apartado dedicado a las exenciones, sean realizadas por entidades sin fines lucrativos a las que les resulte de aplicación la Ley 49/2002, no se encuentren dentro de una actividad exenta de IVA sino que

se le aplique alguno de los dos tipos reducidos, el 4% o el 7%. En este caso, protegemos, al destinatario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios aunque menos que con la exención, y a la entidad sin fin lucrativo porque en este caso del IVA repercutido se podrá deducir el IVA soportado.

No abogamos por la aplicación del tipo cero para este caso ya que las previsiones en cuanto a normativa comunitaria se refiere, tomamos para ello y como ejemplo la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003, está permitiendo el tipo cero sólo a determinados Estados miembros y para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H, y siempre, con un carácter transitorio previsto que finalice el 1 de enero de 2010 en el que se contempla la desaparición del tipo superreducido y del tipo nulo. En cambio, la aplicación de tipos reducidos por los Estados miembros se contempla, de momento, como una opción más estable, siempre que no existan distorsiones en la competencia. ■



ESTUDIOS

■ **Las operaciones societarias del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la normativa internacional contable: consecuencias de su adaptación en la normativa contable española**

■ Aurora Rodríguez Rodríguez,
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Las operaciones societarias del artículo 15 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades
3. Las operaciones mediante entrega de aportaciones no dinerarias en las normas internacionales
4. La valoración de las aportaciones no dinerarias en la normativa internacional desde la perspectiva del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

El proceso legal de armonización contable español ha iniciado su andadura con la *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social*, que ha modificado el *Código de Comercio* y el *Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas* para adecuarla a la normativa interna del *Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo 1606/2002 Relativo a la Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad*, así como en transposición de la *Directiva 2001/65/CE*. Ésta dispone que las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, deben formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad.

Sin embargo, a pesar de que en las normas internacionales el criterio del valor razonable juega un papel relevante, los grupos empresariales afectados por la normativa internacional han optado, en su mayoría, por su no aplicación en los casos en que dicho modelo de valoración constituye una libre elección para las mismas. Así ha podido comprobarse que las cuentas consolidadas de los grupos de empresas que conforman el IBEX 35 han adoptado como coste atribuido de sus inmovilizados materiales y propiedades de inversión el valor de coste o el coste depreciado -ajustado para reflejar los cambios en el índice de precios-, según establece la NIIF nº 1 *Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera*. Dando la espalda al criterio del valor razonable, se logra que la información contable cumpla con los dictámenes del artículo 15 del *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, el cual dispone la valoración de los elementos patrimoniales mediante el precio de adquisición o el que resulte en virtud de normas legales o reglamentarias que permiten su actualización, tal como ha sido nuestro *Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica*.

En este sentido, podríamos afirmar que, una vez más, el Derecho tributario ha ejercido su importante influencia en la Contabilidad, en espera quizás de una contestación por parte de aquél frente a estas nuevas directrices contables. También podría justificar la no incorporación del criterio del valor razonable en la valoración de estos elementos, la inexistencia en España de normas de valoración que se encuentren en armonía con las contables, lo cual facilitaría a los tasadores su labor, poco ávidos en esta materia, dado que hasta ahora las normas de valoración, -la última que ha sido aprobada es la *Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras*- sólo han sido prescritas para su aplicación en determinadas finalidades, como la de ofrecer garantía hipotecaria de los préstamos concedidos, servir de cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras, determinar el patrimonio de las instituciones de inversión colectivas inmobiliarias no financieras y de los fondos de pensiones.

Los únicos motivos contables que exigen la solicitud de un experto independiente son la valoración de aportaciones no dinerarias en las operaciones de constitución, ampliación de capital, transformación jurídica en sociedades anónimas, procesos de fusión y escisión,

en cumplimiento del artículo 38.1 del *Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas* que dispone la elaboración de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes, y en el caso de las entidades de crédito cuando reciban activos como pago de deudas -artículo 6 de la *Circular nº 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España, a las entidades de crédito, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros*-. De forma excepcional, la *Directiva 91/674/CEE de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros* también requiere el uso de los servicios de tasación independiente, al menos cada cinco años.

Además de los inmovilizados, las normas internacionales también prescriben el uso del criterio del valor razonable para la estimación de las alteraciones patrimoniales habidas en las operaciones de permuta de elementos no dinerarios. Al contrario de aquellas, estas operaciones deben principalmente valorarse al criterio del valor razonable. Pero si admitimos que dicho tratamiento va a formar parte de nuestro marco regulador contable, a tenor de la opinión del libro blanco para la reforma contable (ICAC:2002) que considera oportuno su incorporación en transacciones entre partes vinculadas, fusiones, escisiones, aportaciones en especie y permutas de bienes, ello significa aceptar que además de las alteraciones positivas generadas por los ya reconocidos instrumentos financieros, éstos también deberán imputarse al resultado empresarial.

El objetivo que tiene este trabajo no es mostrar simplemente las políticas contables que regulan estas operaciones, según establecen las normas internacionales, sino principalmente analizar las consecuencias fiscales que de ellas se derivan, así como de cualquier operación en la que se transfieren aportaciones no dinerarias, teniendo en cuenta que las referidas transacciones han originado tradicionalmente enfrentamientos entre la Contabilidad y la Fiscalidad.

2. Las operaciones societarias del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

El Texto Refundido de la Ley del Sociedades Anónimas obliga la utilización de los servicios de tasación externa e independiente en la valoración de los elementos no dinerarios que se efectúen a la empresa con motivo de su constitución o ampliación de capital, así como en las operaciones de fusiones y escisiones. Sin embargo, existen otras operaciones singulares en las que también se transfieren elementos no dinerarios, los cuales a nuestro juicio necesitan, asimismo, de una valoración independiente.

Estas otras situaciones especiales en las que también se hace entrega de bienes no dinerarios pueden citarse las siguientes operaciones:

- Transmisiones lucrativas
- Permutas.
- Reducción de capital por devolución de aportaciones.
- Disolución y liquidación de sociedades.

- Separación y exclusión de socios.
- Reparto de reservas y de dividendos.

Aunque no refiriéndose expresamente a todas y cada una de estas operaciones, el Libro blanco para la reforma contable (2002: 530) indica “oportuno acometer un desarrollo reglamentario a través de las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que permita recoger de forma pormenorizada los criterios de contabilización [...] al amparo de su actividad homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad”.

Asimismo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula especialmente estas operaciones en su artículo 15, apartado 2, exigiendo su valoración al precio de mercado que se desprende de la aplicación de los métodos de determinación del artículo 16.3.

En ellas el precio de mercado constituye una inexcusable regla de valoración fiscal, al contrario de las operaciones recogidas en los artículos 5 y 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estas últimas, reguladas bajo presunciones legales, están dirigidas a relacionar unos hechos determinados que guardan una gran probabilidad de correspondencia, a juicio del Derecho tributario, con la generación de una renta, que ha de ser valorada al precio normal de mercado.

El artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, en cambio, es una norma de valoración fiscal que no se erige bajo un artificio legal dirigido a la comprobación de la existencia de una renta, como ocurre en las presunciones, ni tampoco es el resultado de una ficción legal mediante la cual se crea fiscalmente una verdad artificial no discutible, sino que por el contrario nos encontramos ante normas que taxativamente valoran operaciones o hechos económicos, así como diversos elementos patrimoniales (Eseverri, 1995: 45-47).

Esta norma de valoración exige la sustitución del precio de adquisición por el valor normal de mercado, puesto que, a juicio del profesor Tomé (1996: 345), en caso contrario “se produciría un fenómeno de diferimiento de las rentas generadas, que en última instancia podría, incluso, interferir en el modo de realización de las transacciones comerciales”.

La falta de concreción jurídica en el Derecho mercantil puede ser, quizás, el motivo por el que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto dedique prácticamente todo el artículo 15 a la valoración de estas operaciones, tanto en la sociedad transmitente de los bienes, como en la receptora de los mismos.

El apartado tercero del referido artículo 15 establece que la base imponible derivada de la transmisión de elementos no dinerarios a causa de donaciones, disolución de sociedades, separación de socios, reducción de capital por devolución de aportaciones, reparto de prima y distribución de dividendos, ha de venir dada por la diferencia entre el valor de mercado de dichos bienes y su valor contable.

Podemos entender que el Derecho tributario correlaciona la salida del elemento, con la realización de la renta que ha quedado exenta de gravamen durante el tiempo en que ha

permanecido en el patrimonio empresarial. En dicho instante, se produce fiscalmente dos tipos diferentes de variaciones patrimoniales.

Una primera, consiste en la minoración que sufre el patrimonio por el valor contable del bien, la cual no se computa como renta fiscal, pues no supone una “pérdida o menor valor producido por la entidad, sino una disminución del soporte generador de resultados” (Clavijo, 2002: 199). Respecto a esta variación patrimonial entendemos que no hay ningún tipo de diferencia contable y fiscal, pues tampoco las transferencias patrimoniales que se realizan entre la sociedad y socio forman parte del resultado. No obstante hay una excepción: la operación de donación, pues si bien constituye un gasto contable, para el Derecho tributario no lo es, ya que, según el profesor Clavijo (2002: 292), al no tener como causa la actividad empresarial no puede considerarse que el desembolso realizado gratuitamente sea un elemento del coste de producción.

La segunda variación patrimonial que se produce, que sí constituye renta fiscal, es la diferencia que se genera entre el valor de mercado y el valor de coste, la cual ha de venir minorada en el caso de bienes de activo fijo por la plusvalía monetaria habida durante el periodo de tenencia. El valor de mercado del elemento entregado al socio viene a indicarnos el importe que presuntamente se hubiera recibido como contraprestación en caso de que la operación hubiese sido una venta. La diferencia entre el valor normal de mercado y valor contable, si es de coste, nos informa de la capacidad económica que ha disfrutado la empresa durante el tiempo de permanencia del bien y, es ahora, cuando debe tributar por ella, al encontrarse realizada.

Con respecto a esta segunda variación patrimonial, no podemos afirmar rotundamente que no existen diferencias contables y fiscales, teniendo en cuenta nuestro actual Derecho contable que no se ha caracterizado por su prolijidad en el estudio de estas operaciones.

Por ello, estimamos que al no haber regulación por parte del Derecho Mercantil de cómo se han de valorar los elementos entregados en estas operaciones societarias, ello puede originar conflictos en la renta que se pretende gravar. Por tal motivo, el Derecho tributario se ha encargado de aclarar reiteradamente estos casos particulares de valoración.

3. Las operaciones mediante entrega de aportaciones no dinerarias en las normas internacionales

De las operaciones societarias que regula el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las normas internacionales tratan concretamente las adquisiciones cuya entrega se realizan a través de activos no monetarios materiales en las normas internacionales nº 18 *Ingresos ordinarios*, nº 16 *Inmovilizado Material* y nº 40 *Inversiones Inmobiliarias*.

En concordancia con la opinión manifestada por el IASB, en su reunión mantenida en octubre de 2001, las operaciones de permutas son transacciones de venta y compra simultánea, por lo que la variación patrimonial debe ser imputada al resultado del ejercicio. En coherencia, estipula que los elementos recibidos en las operaciones de permutas, deben valorarse en el momento de su incorporación al patrimonio a su valor razo-

nable a menos que la operación no tenga carácter comercial o no pueda estimarse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido, ni del activo entregado. De esta forma, el IASB decide relegar la política contable anterior que prohibía el reconocimiento de ganancias en intercambios de elementos con similar naturaleza a los bienes y servicios tratados por la NIC nº 18.

Asimismo las normas internacionales priorizan la valoración del elemento recibido a través del valor razonable del elemento entregado sobre cualquier otro criterio. Así, el orden en los criterios es el siguiente:

- 1) Prioritariamente mediante el valor razonable de los elementos entregados.
- 2) O si es más fácil su obtención, utilizando el valor razonable de los elementos recibidos.
- 3) En defecto de los anteriores, el valor del elemento recibido ha de ser el valor neto contable del bien entregado.

En base a estos tres métodos que determinan el valor contable del elemento recibido, la variación patrimonial que se deriva de la operación puede obtenerse también de tres formas diferentes:

- 1) No existe variación patrimonial, si la empresa tiene valorado el elemento entregado a su valor razonable. Ello podría haberse llevado a cabo en aplicación de diferentes políticas contables: a) revalorizaciones contables de las NIC nº 16 y 40; b) actualización de su valor antes de realizar la operación de permuta, tal como establece la propia normativa que las regula; c) clasificación del bien en activo no corriente mantenido para la venta, según la NIIF nº 5 *Activos No Corrientes Mantenedos para la Venta y Actividades Interrumpidas*.

En caso contrario, la alteración de valor producida desde la última actualización de valor del elemento y el valor razonable en la fecha en que es permutado el bien, constituye la variación patrimonial generada.

- 2) No existe variación patrimonial, si el valor razonable del elemento recibido es igual al valor razonable del elemento entregado. Si no fuera así, la variación patrimonial se obtiene a través de dicha diferencia. Además, si el elemento entregado sigue valorado a su valor de coste, la variación patrimonial se obtendría por diferencia entre éste y el valor razonable del elemento recibido, que coincidiría con los dictámenes que establece el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- 3) No existe variación patrimonial en ningún caso.

Si partimos de la hipótesis que el valor razonable del elemento entregado ha de ser igual al valor razonable del elemento recibido, y si no lo fueran, debería estar compensada mediante la transferencia de cualquier tipo de recursos, podríamos argumentar que en orden a la determinación de la variación patrimonial experimentada en la operación, es indiferente la aplicación de cualquiera de los dos métodos primeros. Sin embargo, no hemos de olvidar que se ha partido de la hipótesis de que la permuta tiene carácter comercial, definida en las normas internacionales de contabilidad cuando se producen la

siguientes circunstancias:

- a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de los flujos de efectivo del activo entregado, o,
- b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificada como consecuencia del intercambio,
- c) la diferencia identificada en los apartados anteriores resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Además, siempre cabe la posibilidad de que a fin de generar ventajas económicas para algunas de las partes, sobre todo cuando las relaciones se realizan entre sociedad y socio, puedan producirse transferencias patrimoniales entre elementos con valores razonables diferentes. Pues aunque el valor razonable es definido como el precio que en condiciones de libre independencia puede ser intercambiado un elemento, no hemos de obviar que en ningún caso las normas internacionales pueden obligar a pactar a un precio de mercado determinado. Por este motivo, siempre puede existir la alternativa de permutar elementos que no tienen el mismo valor razonable, y el hecho de que la norma contable valore la variación patrimonial prioritariamente a través del elemento entregado, sin tener consideración al bien recibido, va a originar resultados contables diferentes a la capacidad económica que se pretende gravar.

Bien es verdad que el inconveniente en la permisividad en la aplicación de varios métodos y, por tanto, la existencia de diferentes variaciones patrimoniales contables y fiscales en cada uno de los partícipes en la operación, puede solucionarse obligando a ambas partes, la aplicación única del primero o del segundo métodos que surge de las alternativas anteriormente señaladas. Pues no debemos olvidar que la admisión de varios métodos no es conveniente fiscalmente, porque la elección puede responder a una astucia contable que persigue transferir bases imponibles.

En la posición más diametralmente opuesta a las normas fiscales se encuentra el último de los métodos. Su inclusión en las normas contables se justifica, toda vez que no siempre es posible la determinación del valor razonable y, por ello, se debe recurrir al valor neto contable, a precio histórico lógicamente, tal como establece nuestro Derecho contable vigente. Forma parte de la labor de la empresa, más concretamente de los auditores y tasadores, demostrar a la Administración tributaria que el valor razonable, tanto del elemento recibido como del entregado, no puede determinarse.

Con respecto al resto de las operaciones del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hemos de tener en cuenta que aunque las normas internacionales contables no traten la problemática de valoración y reconocimiento de la totalidad de ellas, en nuestra opinión, excepto en la disolución de sociedades a efectos de liquidación, todas las demás operaciones reseñadas con anterioridad debe seguir aplicándose el principio de empresa en funcionamiento,¹ por lo que entendemos que los elementos

¹Es así como lo entiende también el Libro blanco para la reforma contable (2002: 248 y ss.).

entregados por cualquiera de estas operaciones pueden ser valorados a su valor razonable, y que, por tanto, pueda surgir una variación patrimonial, ya que esta política contable es la que a nuestro juicio se desprende de la aplicación de las hipótesis, características cualitativas y criterios de reconocimiento del marco conceptual internacional. Piénsese que la aplicación del principio de empresa en funcionamiento no es óbice para la no aplicación de valores razonables, ya que si lo que se pretende es mejorar la capacidad de predicción de la información financiera es necesario que la valoración del patrimonio y del resultado refleje lo más adecuadamente posible la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. Atrás queda, pues, la importante vinculación entre el principio de empresa en funcionamiento, asunción básica en las normas internacionales, y el principio de precio de adquisición.

Además, podemos afirmar que la información contable que resulta se encuentra más afines a las reglas fiscales, si bien la multiplicidad de criterios y el orden impuesto a los mismos, va en contra de la rectitud que presiden los principios fiscales. Por el contrario las normas internacionales, fruto del proceso de convergencia con las normas americanas, se han preocupado de evitar influencias fiscales en la valoración contable, desligando cualquier decisión contable que relacione el carácter de la permuta con motivos de tipo fiscal, fijando que el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos².

4. La valoración de las aportaciones no dinerarias en la normativa internacional desde la perspectiva del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Para la estimación de los beneficios que potencialmente afluirán en la empresa durante el periodo de tenencia de los elementos, las normas internacionales permiten el uso del criterio del valor razonable, para lo cual debe recurrirse a los servicios de tasación a través de un experto, que puede ser externo e independiente a la empresa o que, realizando funciones internas dentro de la misma, se encuentre en disposición para ofrecer una valoración objetiva del bien. La NIC nº 40 alienta el uso de los servicios de un experto independiente, pero dado los importantes costes que ello puede suponer no obliga hacerlo, ya que los auditores pueden considerar que la empresa dispone de los medios internos suficientes. Pero sea cual sea la vía utilizada para la tasación de los bienes inmuebles, los criterios y métodos de valoración, lógicamente, han de estar sometidas a las directrices establecidas por las normas internacionales de valoración (International Valuation Standards).

No obstante como anteriormente indicamos, existen otras operaciones en las que se transfieran aportaciones no dinerarias: las donaciones, permutas, entregas a causa de separación de socios, reducción de capital por devolución de aportación, y en general, todas aquellas que se encuentran reguladas en el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del

² Las normas internacionales han hecho eco de la reforma americana del APB nº 29 que propone el criterio de relevancia comercial o empresarial no se base únicamente en propósitos fiscales, es decir, que los intercambios de bienes se realicen al objeto de obtener ventajas tributarias, obviando la finalidad intrínseca que toda operación puede perseguir.

Impuesto sobre Sociedades, que a pesar de no hacerse referencia en las normas internacionales, necesitan también ser sometidas a tasación.

En España, los servicios de tasación deben ser realizados por las sociedades y servicios de tasación homologadas según el *Real Decreto 775/1997 de 30 de mayo sobre el Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación*. Dicha homologación debe ser preceptiva para que las valoraciones que se realicen de los bienes inmuebles surtan los frutos que se precisan. Las distintas finalidades que se persiguen con la tasación son ofrecer: a) garantía hipotecaria de préstamos que forman parte de la cartera de cobertura de los títulos hipotecarios; b) cobertura de las provisiones técnicas que deben realizar las entidades aseguradora; c) estimación del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias y de los fondos de pensiones, así como cualquier otra normativa que exija los servicios de tasación y sea específicamente aplicable.

Sucesivas órdenes ministeriales se han ocupado de la tasación a los efectos específicamente indicados por dicho Real Decreto 775/1997, encontrándose en vigor la *Orden Ministerial ECO/805/2003 de 27 de marzo, sobre Normas de Valoración de Bienes Inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras*.

En respuesta al artículo 38.1 del *Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas*, las aportaciones no dinerarias que se entreguen en operaciones de constitución y ampliación de capital, deben ser sometidas a tasación a través de un experto independiente. El Borrador elaborado previo a la *Orden Ministerial ECO/ 805/2003* vigente propuso la fijación de unas normas y métodos para la valoración de estas transacciones. No obstante, no entendemos por qué la *Orden Ministerial ECO/ 805/2003* no hizo oído a estas particularidades de valoración que en orden a su información oportuna lo requiere el Derecho mercantil. Tampoco el motivo por el cual este último no hecho referencia explícita a las transacciones singulares indicadas anteriormente, pues en todas ellas podrían hacerse entrega de elementos no dinerarios que en tal caso requerirían de las operaciones de tasación.

Dado que las normas internacionales de contabilidad son ya de obligado cumplimiento por parte de los grupos de empresas cotizados y aquellas se remiten a las normas internacionales de valoración, emitidas por el Internacional Valuation Standards Comité³ (IVSC), es lógico que éstas deben ser aplicadas para la valoración de las operaciones realizadas con los bienes regulados en la NIC nº 1, nº 40 y NIIF nº 5. En este sentido es interesante destacar la reflexión que realizan sobre el concepto y medida del valor razonable contable y su estimación a través de los diferentes métodos, para lo cual invitamos al lector a su estudio. De acuerdo a estas directrices internacionales de valoración, entendemos que España debería publicar unas normas que se encuentren dirigidas a la estimación del valor razo-

³ Desde el año 2003, el IVSC comprende asociaciones de profesionales de la tasación de todo el mundo y su objetivo es formular y publicar normas de valoración sobre bienes de activo, principalmente propiedades inmobiliarias, al objeto de promover su aceptación a nivel mundial. Dado que se entiende que existen diversidad de fines para los cuales tales bienes deben ser valorados, el IVSC publica varias aplicaciones, Application (valoraciones para la contabilidad privada y pública o para operaciones financieras, tales como préstamos) que requieren de específicas guías (Guidance Notes) para su puesta en la práctica.

nable en caso de revalorización de activos fijos materiales, a pesar de que las empresas en su mayoría han decidido tomar como coste atribuido el precio de coste o coste depreciado, de acuerdo a la NIIF nº 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Todo lo cual implicaría una reforma de nuestra normativa en materia de valoración de activos, concretamente la *Orden Ministerial ECO/ 805/2003*, para que ésta pueda ser aplicada para fines contables. Paralelamente, la reforma contable que se haga en el futuro de nuestro Plan General de Contabilidad debería requerir el cumplimiento de estas normas. Además esta necesidad que defendemos se encuentra apoyada por el hecho de existir un cierto interés en la incorporación del valor razonable en la valoración de estas operaciones, según se desprende de la redacción del Libro blanco para la reforma contable. Por ello, no comprendemos la demora que se viene produciendo en la aprobación de unas normas de valoración españolas, que en armonía con las internacionales de igual índole, permitan la aplicación de las políticas contables que establecen las normas de contabilidad internacionales.

Otra de las cuestiones relevantes que necesariamente ha de plantearse en torno a la aplicación conjunta de la regulación internacional contable y de valoración, es quién puede suministrar información a la empresa en torno a la valoración razonable de sus activos. En nuestra opinión, no será admisible fiscalmente las tasaciones realizadas por administradores y auditores internos de la empresa, tal como establecen las normas internacionales de contabilidad. Así, en virtud del artículo 37.3 del *Real Decreto 1289/1991, de 2 de agosto, por el que se Modifican Determinados Artículos del Real Decreto 685/1982, de 17 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario*, sólo podrán firmar el informe de tasación un arquitecto, aparejador o arquitecto técnico cuando se trate de fincas urbanas, solares e inmuebles edificadas con destino residencial y, en los demás casos, por un ingeniero o ingeniero técnico de la especialidad correspondiente, según la naturaleza del objeto de la tasación.

Asimismo, hay un problema que no se puede soslayar: si bien el valor que se desprende de la Contabilidad puede ser un valor razonable, toda vez que responde a los criterios establecidos por las normas internacionales, es decir, un valor de mercado obtenido por el método de las transacciones comparables o, subsidiariamente, a través de la técnica de los cash flows actualizado y, para elementos especializados, el método del coste de reemplazamiento neto, tal como establecen las normas internacionales (véase al respecto las Guías 8 y 9, respectivamente, *Depreciated Replacement Cost* y *Discounted Cash Flow* de la IVS 2005), ello no demuestra que los métodos que se regulen en España para medir dicho valor razonable sean los adecuados. Es decir, que aunque la empresa persiga la búsqueda de un valor razonable para sus activos, puede que las normas de tasación españolas que se regulen en el futuro no sean precisas y eficientes, o por lo menos no se encuentre en coordinación con las que propugnan las normas internacionales de valoración. Piénsese que hasta ahora, al menos en lo que a propiedades inmobiliarias se refiere, nuestra nor-

³ Desde el año 2003, el IVSC comprende asociaciones de profesionales de la tasación de todo el mundo y su objetivo es formular y publicar normas de valoración sobre bienes de activo, principalmente propiedades inmobiliarias, al objeto de promover su aceptación a nivel mundial. Dado que se entiende que existen diversidad de fines para los cuales tales bienes deben ser valorados, el IVSC publica varias aplicaciones, *Application* (valoraciones para la contabilidad privada y pública o para operaciones financieras, tales como préstamos) que requieren de específicas guías (*Guidance Notes*) para su puesta en la práctica.

mativa de materia de valoración, concretamente la actual *Orden Ministerial ECO/ 805/2003* y sus predecesoras, ha venido incorporando los criterios y reglas contenidos en las normas europeas de valoración (*Approved European Property Standards*) que aunque están en estrecha colaboración con las internacionales han diferido tradicionalmente en ciertos aspectos.

Junto a este problema existe otro no menos importante, pero en este caso de relación con el Derecho tributario. El valor razonable que establece las normas internacionales no tiene por qué coincidir, en todos los casos, con el criterio del valor de mercado que predica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 5, dado que aquél puede en ocasiones no ser un valor estrictamente de mercado. En dicho ámbito se habla de valor de mercado, pero no se define, ni se enumera los métodos para su obtención, excepto en el caso de las operaciones vinculadas, en su artículo 16, del cual se desprende que únicamente es permitido la aplicación del método sintético de comparación. Además, no se indica qué circunstancias pueden acontecer en la operación que puedan precisar este valor de mercado, es decir, si por ejemplo se trata de un valor de mercado con el mismo uso existente, con el mayor y mejor aplicación factible, o teniendo en cuenta las circunstancias y funciones que desempeñan en la empresa, cuestiones que sí precisan las normas internacionales de valoración. Además la normativa del Impuesto no habla en ningún momento de métodos descontados de cash flows, ni del coste de reemplazamiento neto. Tampoco sobre si son admitidos los métodos comparativos a través de técnicas de evaluación estadística, tal como establecen las normas internacionales de valoración. Por tanto, también pueden originarse diferencias contables y fiscales por los distintos métodos aplicados en la determinación del valor razonable, incluso cuando la Contabilidad y el Derecho Tributario estén persiguiendo los mismos fines.

5. Conclusiones

El criterio del valor razonable es utilizado en las normas internacionales para la valoración de determinados elementos y operaciones. Entre ellas, hemos seleccionado para abordar en este trabajo las aportaciones no dinerarias entregadas en operaciones de permuta, las cuales nos han servido de base para la valoración de otras transacciones que el Derecho tributario ha venido haciendo referencia en sus diferentes normativas. Se trata de las operaciones del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para las cuales no existe ninguna presunción que pueda negar su ineludible valoración, erigiéndose, para ello, bajo normas taxativas de valoración.

Podríamos pensar que dado que los objetivos contables y fiscales no son los mismos, se producen las existentes diferencias valorativas entre el beneficio contable y la renta fiscal en esta materia. No obstante, parece no ser esta la respuesta, pues hemos comprobado que en cierta medida las normas internacionales se acercan a las fiscales, dado que aquéllas tienden a la valoración por el valor razonable, que en algunas ocasiones podría conceptuarse como valor de mercado, criterio que, aunque discutible, impera en el Impuesto sobre Sociedades al objeto de captar las alternaciones patrimoniales con ocasión de las operaciones con intercambio de elementos no dinerarios.

También hay que resaltar la existencia de múltiples criterios contables para la estimación de las variaciones patrimoniales, lo cual va en contra de la rectitud que presiden los principios fiscales. El valor razonable en la mayoría de los casos coincide con un precio de mercado de salida, coherente con las reglas fiscales. Sin embargo, para que esta compatibilidad sea perfecta es necesario que exista un acuerdo en los métodos de determinación de este valor razonable, lo cual conlleva la reglamentación en el futuro de una Orden sobre valoración de bienes inmuebles que, en coordinación con las normas internacionales de valoración, logre conciliar ambos objetivos. De ahí que la adaptación contable en España de las normas internacionales de contabilidad en materia de operaciones con contraprestación no dineraria debería repercutir en nuestra regulación en materia de valoración de aportaciones no dinerarias, debiéndose incluir como otra finalidad de la referida la orden ministerial, la de suministrar información útil para la contabilidad.

A todo ello, el Derecho tributario debe responder en base a la capacidad económica que pretende gravar. Entre las preguntas que quedan sin responder podemos citar la cuestión de si los métodos de determinación para la valoración del valor razonable pueden o no ser admisibles fiscalmente. Así, se desprende del artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que únicamente se permite la aplicación del método sintético de comparación. No podemos afirmar que fiscalmente sean admitidos los métodos comparativos a través de técnicas de evaluación estadística, tal como establecen las normas internacionales de valoración.

Asimismo, para que las tasaciones surtan efectos contables, es necesario que la regulación española sobre valoración de bienes inmuebles incluya esta finalidad. No obstante, aunque las normas contables admitieran que la tasación pueda llevarse a cabo tanto por tasadores externos de la empresa como por los propios administradores de la misma, para que tengan validez en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo al principio de legalidad, deben ser realizadas por dichas sociedades y servicios de tasación homologadas según el *Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación*. Además, la información que emitan dichas entidades o profesionales de la tasación puede ser susceptible de comprobación por parte de la Administración tributaria.

Bibliografía

Clavijo, F. (2002): "Impuesto sobre Sociedades I" en Clavijo y otros: *Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons. Barcelona, pp 281-385.

Clavijo, F. (2002): "Impuesto sobre Sociedades II" en Clavijo y otros: *Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons. Barcelona, pp 195-295.

Eseverri, E. (1995): *Presunciones fiscales y Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Madrid.

Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma* (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España).

Internacional Valuation Standards Committee: Internacional Valuation Standards 2005

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social

Norma internacional nº 16 Inmovilizado Material.

Norma internacional nº 40 Inversiones Inmobiliarias.

NIIF nº 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

NIIF nº 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Actividades Interrumpidas.

Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tomé, B. (1996): "Operaciones vinculadas y subcapitalización" en *Guía del Impuesto sobre sociedades*, Capítulo XII, CISS, Valencia. ■



ESTUDIOS

■ **La prescripción tributaria parcial: ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?***

■ Víctor Manuel Sánchez Blázquez,
Profesor Contratado Doctor de Derecho financiero y tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza sobre la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar
3. La regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar: el artículo 68. 1 a) de la LGT
 - 3.1. La interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT
 - 3.2. Eliminación de posibles obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar
4. Conclusiones
5. Bibliografía

* Este trabajo tiene su origen en la ponencia presentada en el XXVI Congreso Nacional de la AEDAF, celebrado en Bilbao en el mes de noviembre de 2005. Se ha mantenido el texto elaborado inicialmente con algunas variaciones ulteriores, incluidas las referencias al Proyecto de Reglamento General de Aplicación de los Tributos divulgado posteriormente.

1. Introducción

La cuestión que aquí se plantea dentro del amplio marco de la que podría denominarse como “prescripción tributaria parcial” y bajo el interrogante más concreto de ¿interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales?, constituye un determinado aspecto de la más extensa problemática que suscita el alcance objetivo de la prescripción en materia tributaria y de su interrupción.

El supuesto más conocido donde se suscita esta problemática es el de las actuaciones administrativas que tienen un alcance parcial desde su inicio. Es decir, el de las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a la comprobación y liquidación de un tributo –puesto que estamos en el ámbito de la denominada prescripción del derecho a liquidar- que tienen desde su iniciación un alcance inferior a todos los elementos de la obligación tributaria de que se trate (utilizando la terminología empleada al respecto por la nueva LGT) y que por este motivo finalizan en una liquidación provisional. Lo que podría producirse en un principio, pensando en los tributos autoliquidados y en los procedimientos regulados hoy por la nueva LGT, en el seno de un procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133), de comprobación limitada (arts. 136 a 140) o de inspección (arts. 145 a 159).

Situando la cuestión en un caso determinado especialmente claro, el problema se plantea en los siguientes términos: iniciado en el mes de noviembre de 2005 un procedimiento de inspección de carácter parcial, sobre una determinada ganancia patrimonial del IRPF 2001, que termina en una liquidación provisional, al no afectar a la totalidad de los elementos de una determinada obligación tributaria (art. 148 de la LGT), ¿se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la obligación tributaria del IRPF 2001 y, por tanto, también la parte derivada de los elementos de dicha obligación no afectados por aquella actuación parcial?; ¿o, por el contrario, dicha actuación parcial interrumpe solamente el plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de la obligación tributaria derivada de los elementos de la misma afectados por ella (la ganancia patrimonial a que alcanzaba) y no de los restantes, pese a ser de la misma obligación tributaria?

En una aproximación inicial muy sucinta, con la primera opción se estaría defendiendo la *interrupción total* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que podría estar justificada, fundamentalmente, en que la actuación administrativa afecta a la misma obligación tributaria, esto es, en el supuesto más común, al mismo concepto tributario y período (IRPF 2001, en el ejemplo examinado). En este caso, la Administración tributaria dispondría de otros cuatro años (contados desde el último acto del procedimiento inspector, la liquidación provisional) para poder comprobar y liquidar los elementos del IRPF 2001 no comprobados con aquella actuación, al haber alcanzado también a los mismos la interrupción del plazo de prescripción.

Con la segunda alternativa, por su parte, se defendería la *interrupción parcial* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que podría tener su fundamento en que sería únicamente un determinado ámbito de elementos de la obligación tributaria (la ganancia patrimonial afectada por la actuación), y no el relativo a todos ellos, aquél sobre el que había recaído la actuación administrativa que interrumpió el plazo de prescripción. En conse-

cuencia, de entender de este modo la interrupción del plazo de prescripción, y sobre la base de que no se hubieran realizado otras actuaciones interruptivas, la Administración tributaria solamente podría actuar en relación con el resto de elementos no comprobados del IRPF 2001 hasta finales del mes de junio de 2006. En esa fecha se produciría una prescripción parcial, al afectar únicamente a la parte de la deuda tributaria de aquel impuesto y período no afectada por la interrupción producida por la actuación administrativa. Téngase en cuenta que el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IRPF 2001 comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación (art. 67. 1 de la LGT).

Existe también otro supuesto en el que podría plantearse esta problemática de la interrupción total o parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque suele pasar más desapercibido. Es el de las actuaciones administrativas que tienen un alcance parcial, pero no desde su inicio sino desde el momento de la práctica de las propuestas de liquidación. Esto es lo que ha ocurrido tradicionalmente en el caso de que, “en relación con un mismo tributo e idéntico período”, el interesado “acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección de los Tributos”. Puesto que en estos supuestos, de acuerdo a las previsiones del artículo 50. 2 a) del RGI de 1986, corresponde extender dos actas, que se habrán de tramitar separadamente: una de conformidad –que tiene, además, el carácter de previa, al dar lugar a una liquidación provisional- y otra de disconformidad. De este modo, cada una de estas actas de inspección, pese a referirse a la misma obligación tributaria (el mismo concepto y período en el supuesto más común) y a pesar de haberse insertado en un mismo procedimiento de inspección, desembocará en un acto de liquidación distinto.

La nueva LGT ha previsto otros supuestos en los que procede “formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria”, que posibilitarán la práctica de liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección [artículo 101. 4 b)]. Porque se “entenderá que concurre esta circunstancia”, además de “cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización”, “cuando el acuerdo a que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria”, “cuando se realice una comprobación del valor y no sea el objeto único de la regularización” y “en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”, recogidos en el artículo 190. 4 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos¹.

¹ “De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101. 4 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes: a) Cuando se haya planteado un supuesto conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria. b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria. c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias”.

Centrando la atención en uno de estos supuestos, el de la conformidad parcial, la concreta problemática que se plantea en ellos es la siguiente: las actuaciones administrativas realizadas en la tramitación del acta de conformidad, particularmente la práctica de la liquidación provisional correspondiente, ¿interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y, por tanto, también aquélla derivada del acta de disconformidad, al referirse a la misma obligación tributaria?

De darse una respuesta positiva a esta pregunta, se estaría defendiendo una *interrupción total* del plazo de prescripción del derecho a liquidar. En este caso, a partir de la interrupción producida en la tramitación del acta de conformidad se reabriría el plazo de prescripción por otros cuatro años, en el que cabría, por tanto, la práctica de la liquidación derivada del acta de disconformidad, al referirse a la misma obligación tributaria. Esto podría traer consigo, además, una consecuencia importante: una eventual interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento (art. 150. 2 de la LGT) en la tramitación del acta de disconformidad, podría convertirse en algo intrascendente en la práctica. Al menos, siempre que se entienda del modo siguiente: la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración producidos en la tramitación del acta de disconformidad traerían consigo que no se considerara interrumpido el plazo de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta el incumplimiento del plazo máximo, pero no en lo relativo a las derivadas de la tramitación del acta de conformidad, incluida la liquidación provisional, que sí conservarían su efecto interruptivo, puesto que en ellas no se habría producido irregularidad alguna. En este caso, bastaría con respetar en la tramitación del acta de disconformidad el plazo de prescripción de cuatro años reabierto por la liquidación provisional derivada del acta de conformidad.

Por el contrario, si se responde negativamente a la pregunta formulada, se estaría defendiendo una *interrupción parcial* del plazo de prescripción del derecho a liquidar, de modo que la interrupción sólo habría afectado a la parte de deuda tributaria derivada del acta de conformidad. Por consiguiente, una eventual paralización durante seis meses del procedimiento inspector o el incumplimiento de su plazo máximo de duración en la tramitación del acta de disconformidad produciría sus efectos propios sin ningún tipo de matización: en lo que aquí interesa, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o hasta el incumplimiento del plazo máximo [art. 150. 2 a) de la LGT]. Y en algún caso, de producirse la prescripción como consecuencia indirecta de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo máximo, se llegaría a una prescripción parcial, al no afectar a la parte de la deuda tributaria derivada del acta de conformidad en la que no se ha producido interrupción injustificada o incumplimiento del plazo máximo.

Con la mención inicial a estos dos supuestos concretos queremos destacar de principio la *trascendencia práctica* de la problemática que aquí se plantea. Esto queda reafirmado si tenemos en cuenta la frecuencia con que la Administración Tributaria lleva a cabo actuaciones parciales que desembocan en liquidaciones provisionales, cosa que ocurre, como es

sabido, tanto en el ámbito de la gestión como en el de la inspección tributaria. También la trascendencia práctica de estas cuestiones se ha visto potenciada con la nueva LGT y el Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, que han ampliado más allá de la tradicional conformidad parcial los supuestos de pluralidad de liquidaciones sobre una misma obligación tributaria en el marco del procedimiento inspector.

Se trata, además, de una problemática de *gran actualidad* puesto que en tiempos recientes se ha suscitado en el ámbito jurisprudencial. Ha sido, en concreto, en varias Sentencias de la Audiencia Nacional, que tienen un contenido esencialmente idéntico, donde se ha afrontado este problema de modo directo: las de 7 de febrero, 7 y 21 de marzo, 18 y 25 de abril de 2002 y la de 27 de noviembre de 2003². Precisamente en estas sentencias esta problemática no ha estado exenta de discusión como lo revela la existencia de un voto particular de la presidenta de la Sala, discrepante con el parecer mayoritario en el aspecto objeto de nuestra atención. También hay algunas Sentencias del Tribunal Supremo en las que se analiza, de un modo más o menos directo, este mismo problema: la de 22 de marzo de 1999³ y la de 4 de marzo de 2003⁴.

Finalmente, no puede desconocerse tampoco que la actualidad del tema se confirma si se tiene en cuenta que este panorama jurisprudencial ha estado muy presente en la elaboración de la nueva LGT y es lo que parece haber conducido a una determinada redacción de su art. 68. 1 a). Aunque, como veremos, no parece que con este precepto se haya dado una respuesta totalmente precisa y contundente al respecto.

A la vista de todo lo anterior, en conclusión, es muy necesario y oportuno afrontar en profundidad esta problemática.

Desde nuestro punto de vista, son dos las vías fundamentales a través de las que se ha de resolver la cuestión planteada. Estas vías nos van a llevar, adelantando ya el resultado al que hemos llegado, a admitir una *interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales*.

La primera de estas vías es la de contrastar la eventual admisibilidad de una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar con el concepto y naturaleza jurídica de esta modalidad de prescripción. Este concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar habrán de partir, como no podía ser de otro modo, del propio Derecho positivo español hoy en vigor. Para indagar en estas cuestiones, por tanto, habrá que estar a lo previsto por el ordenamiento positivo vigente, siendo de especial trascendencia su propia identificación en el art. 66 a) de la LGT, así como también la regulación

² En la última de estas sentencias, la de 27 de noviembre de 2003, concretamente en el FJ. 1º de su voto particular, se mencionan las de 7 de febrero, 7 de marzo, 18 y 25 de abril de 2002, en la medida en que su FJ. 3º habría reproducido el FJ. 5º de aquéllas. De todas ellas, además de la de 27 de noviembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016142, Ponente D. Jesús García Paredes), hemos podido encontrar la de 7 de febrero de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ016662, Ponente Dª. Isabel García Blanco). Además, la de 21 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012358, Ponente Dª. Isabel García Blanco). En todas el voto particular es firmado por la presidenta de la Sala, Dª Asunción Salvo Tambo.

³ *Normacef Fiscal*, NFJ007684, Ponente D. Alfonso Gota Losada.

⁴ *Normacef Fiscal*, NFJ015153, Ponente D. Ramón Rodríguez Arribas.

de determinados aspectos de su régimen jurídico como los relativos al inicio de su cómputo (art. 67), su interrupción (art. 68) o sus efectos (arts. 69 y 70). Ello en un contexto en que los esquemas jurídico privados explicativos de la prescripción no pueden trasladarse mecánicamente al Derecho tributario⁵.

Y la segunda de las vías para lograr dar respuesta a lo que aquí nos estamos cuestionando es, desde nuestro punto de vista, la interpretación adecuada de la regulación positiva acerca de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Lo que tiene su base en la soberanía del legislador a la hora de regular las causas de interrupción de la prescripción⁶, por lo que la respuesta que ha de darse a este interrogante ha de partir fundamentalmente de nuevo de la regulación prevista al respecto en un ordenamiento jurídico concreto. En cuanto al Derecho español hoy vigente, habrá de ser decisivo el art. 68. 1 a) de la LGT, conforme al cual el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe "Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria". Este precepto habrá de ser interpretado, por consiguiente, con la ayuda de los distintos criterios de interpretación admitidos en nuestro Derecho. Aunque también habrán de superarse los eventuales obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar que se derivan, de forma más o menos directa, del propio Derecho positivo.

Comencemos, pues, contrastando la eventual admisibilidad de la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar con el concepto y naturaleza jurídica de esta modalidad de prescripción.

2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza jurídica

2.1. Relevancia jurídica de la cuestión: los términos del debate en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional

Debe destacarse, ante todo, la trascendencia que tendrán estas indagaciones en el concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar para la solución al problema con el que aquí nos enfrentamos. Así lo ponen de relieve los términos en que se planteó el debate en las Sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas, con pareceres discrepantes entre la mayoría de los magistrados de la Sala y su presidenta, plasmados en las sentencias y en su voto particular. En las sentencias se sostenía la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, mientras que en el voto particular se defendía la interrupción total de dicho plazo⁷.

⁵ VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 12; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 20.

⁶ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 149. También VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 66, había insistido ya en el carácter tasado de los actos interruptivos del plazo de prescripción, "de tal manera que únicamente los mencionados en el precepto y con los requisitos que se requieren tendrán como efecto la interrupción de la prescripción".

⁷ Debido a su contenido esencialmente idéntico, únicamente citaremos aquí y a lo largo del texto una de ellas, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2002.

Tanto las sentencias como el voto particular coincidían en defender el carácter sustantivo -no meramente adjetivo o procesal- de la prescripción⁸, si bien en este último se añadía que “no puede obviarse que la prescripción y, más concretamente, su interrupción tiene una connotación procedimental”. De todos modos, y pese a ello, el voto particular volvía a insistir que esto “en ningún caso ha de desvirtuar el aspecto sustantivo de esta figura jurídica que conlleva, en fin, la extinción de la deuda tributaria”⁹.

Las sentencias también recalcaban este efecto extintivo de la prescripción, si bien se referían a “la extinción de la acción, una vez transcurrido el plazo establecido”, sobre la base previa de que “nuestro Derecho tributario reconoció y reguló el instituto de la prescripción con relación a la acción o derecho, como dice el art. 64 LGT, de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”¹⁰.

En cualquier caso, a juicio de la magistrada discrepante, la interpretación defendida por la mayoría de la Sala había convertido realmente la prescripción, pese a su afirmación inicial acerca de su naturaleza sustantiva, “en una figura meramente procedimental en la medida en que se sostiene en la sentencia que la mera separación de procedimientos de inspección determina una «separación de prescripciones»”¹¹.

Precisamente la naturaleza sustantiva de la prescripción constituye el núcleo fundamental de su argumentación, al ser dicha naturaleza lo que le lleva a poner de relieve el carácter único, inescindible e indivisible de la obligación tributaria, derivada de un unitario hecho imponible, lo que tenía que seguir manteniéndose con independencia de cuales hubieran sido los procedimientos tributarios que hubieran conducido a su determinación y exacción total o parcial¹². Y a partir de ello podía concluir que cualquier actuación administrativa tendente a la liquidación y recaudación, en todo o en parte, de una deuda tributaria, interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha obligación. Lo que se vería confirmado, desde su punto de vista, por la referencia en el art. 66 a) de la originaria LGT a las actuaciones administrativas interruptivas de la prescripción conducentes a la comprobación y liquidación “del impuesto devengado por cada hecho imponible”¹³.

Por lo tanto, las cuestiones relativas a la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar –al menos, estos fueron los términos en que se planteó el debate en las sentencias mencionadas-, ocuparán un lugar de gran importancia para encontrar la solución al problema que aquí se suscita.

2.2. La prescripción del derecho a liquidar: concepto y naturaleza jurídica

Uno de los mayores debates que planteó la regulación originaria de la LGT sobre la prescripción fue el relativo al sentido en el que debía entenderse la denominada prescripción

⁸ FJ. 5º, párr. 1º de la Sentencia.

⁹ FJ. 3º, párr. 2º del voto particular

¹⁰ FJ. 5º, párr. 2º de la Sentencia.

¹¹ FJ. 3º, párr. 3º del voto particular.

¹² FJ. 4º, párr. 1º del voto particular.

¹³ FJ. 4º, párr. 4º del voto particular.

del derecho a liquidar, de modo paralelo a la forma de entender la denominada prescripción de la acción para exigir el pago.

Ya en los primeros estudios de la materia, confirmados por otros posteriores, se puso de relieve que la referencia a unos “derechos” o “acciones” que prescriben tenía claramente su antecedente en la fórmula empleada en el art. 1930 del Código Civil, pero resultaba totalmente inadecuada en el ámbito tributario. En este sentido, se señalaba que es “obvio que, por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un *derecho* a determinarla, sino una *potestad* para hacerlo (...)”¹⁴. De igual modo, la Administración no tiene “acción” para exigir en vía judicial el pago de las deudas liquidadas, puesto que “acción” es “el poder que compete a una persona para pedir la protección judicial de lo cree su derecho”. A lo que la LGT “realmente se refiere no es a esto, sino todo lo más al ejercicio de potestades administrativas”¹⁵. Por tanto, pese al tenor literal del art. 64 de la originaria LGT, en dicho precepto no se está haciendo referencia realmente a “derechos” o a “acciones”, sino a potestades administrativas¹⁶.

Esto traía consigo un problema adicional. Y es que según la doctrina clásica las potestades administrativas son imprescriptibles por naturaleza¹⁷. Por este motivo, o bien lo que prescribe en esos supuestos es otra cosa, o bien no se está en presencia de supuestos de prescripción, sino de caducidad. Aunque de entenderse como un supuesto de caducidad, reaparecería otro problema adicional: la caducidad se compatibiliza mal con la nítida previsión normativa de unos supuestos de interrupción, más propios de la prescripción¹⁸.

Ante este problemático panorama, creemos que la denominada prescripción del derecho a liquidar constituye realmente un supuesto de prescripción. Además, al igual que la denominada prescripción del derecho a exigir el pago, se trata de una prescripción que se refiere a la obligación tributaria. En concreto, en lo que aquí nos interesa, afecta a la obligación tributaria principal (pensemos, por ejemplo, en la obligación anual del IRPF o del IS, en la trimestral del IVA o del IGIC, o en la que surge por cada operación gravada por la modalidad de TPO del ITPAJD) y a determinadas obligaciones tributarias a cuenta (es el caso, por ejemplo, de la obligación trimestral relativa a las retenciones por rendimientos del trabajo).

No obstante, a diferencia de la prescripción del derecho a exigir el pago, la denominada prescripción del derecho a liquidar es una prescripción de la obligación tributaria por inactividad, tanto de la Administración como del sujeto pasivo, en el ámbito de la liquidación

¹⁴ SÁINZ DE BUIANDA, *Lecciones...*, p. 304.

¹⁵ SÁINZ DE BUIANDA, *Lecciones...*, pp. 303-304. “La Ley General Tributaria —concluía— incurre en el grave error de no captar la diferencia entre la prescripción del derecho subjetivo de crédito a la percepción del tributo y la caducidad del ejercicio de las potestades administrativas en materia tributaria, lo que acarrea importantes consecuencias prácticas (...)”.

¹⁶ Entre otros, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 19 y 25-26, 33-34; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 43-44; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, 2005, p. 491. También recoge esta idea el *Informe para la Reforma...*, pp. 94-95.

¹⁷ SANTI ROMANO, *Fragmentos...*, pp. 343-344.

¹⁸ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 43 y ss.

tributaria. Es decir, en el ámbito de las actividades dirigidas a la determinación de la existencia y cuantía de dicha obligación tributaria¹⁹.

En definitiva, en relación con una obligación tributaria principal o a cuenta, la inactividad del ente público y del sujeto pasivo puede ser de dos tipos: inactividad relativa a su liquidación, al tratarse de una obligación aún no autoliquidada o liquidada, o ya autoliquidada o liquidada, pero en ambos casos de forma distinta a lo que corresponde por la correcta aplicación de la norma al caso concreto de acuerdo a todas las circunstancias concurrentes; o inactividad relativa a su recaudación, al estarse en presencia de una obligación ya autoliquidada o liquidada, respecto a la que no se hubiera satisfecho íntegramente su importe en el plazo de pago en período voluntario²⁰. Y al ser la inactividad del ente público y del sujeto pasivo la que fundamentaría la prescripción en este ámbito, la existencia de estos dos grandes tipos de inactividad justificaría la duplicidad de supuestos de prescripción, pese a referirse ambos a la obligación tributaria²¹.

2.3. Aspectos procedimentales en la prescripción del derecho a liquidar

Sobre la base de esta concepción de la denominada prescripción del derecho a liquidar se comienza a poner de relieve un dato de cierta trascendencia: esta prescripción no se manifiesta únicamente en aspectos sustantivos, es decir, en aspectos de Derecho tributario material; puesto que la prescripción del derecho a liquidar tiene también su reflejo en aspectos procedimentales, esto es, de Derecho tributario formal. Se muestra así también en este ámbito la mutua interconexión, pese a su deslinde conceptual, entre unos y otros aspectos del Derecho tributario²².

Y es que, en efecto, en la propia definición de la denominada prescripción del derecho a liquidar existen ya ciertas manifestaciones de los aspectos aplicativos de los tributos, más allá, por tanto, de los estrictamente materiales. Porque de acuerdo a la concepción seguida, el objeto de la llamada prescripción del derecho a liquidar sería realmente -es cierto- la obligación tributaria. Desde esta perspectiva, estaría perfectamente justificada la ubicación sistemática de la regulación de la prescripción en el Capítulo del Título II de la LGT dedicado a la deuda tributaria. Pero esta prescripción de la obligación tribu-

¹⁹ Sobre la liquidación tributaria, desde esta perspectiva, SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración...*, p. 264 (n. 89); CLAVIJO HERNÁNDEZ, "El acto...", p. 653; RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, pp. 52 y 60.

²⁰ Son, por tanto, la liquidación y la recaudación tributaria, las dos grandes fases en las que se divide la aplicación de los tributos, en lo relativo a las obligaciones tributarias principales y a cuenta. De ahí la incorrección técnica que supone estructurar dicha aplicación en torno a la gestión, la inspección y la recaudación tributarias, como hace la LGT, lo que responde más bien a criterios orgánicos. Así lo hemos puesto de relieve en otro lugar: SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, en *Comentario sistemático...*, p. 364.

²¹ En esencia, esta es la tesis de FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 78-80. También esta concepción es la que se desprende del *Informe para la reforma...*, pp. 94-95.

²² En este sentido, SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, vol. 2º, pp. 156-157, firme defensor de la distinción entre el Derecho tributario material y el Derecho tributario formal, destacaba las "recíprocas influencias, de tipo jurídico" que existen "entre la obligación tributaria y los demás elementos que hacen posible el desenvolvimiento del fenómeno tributario", y concretaba las mismas en los "efectos en la obligación tributaria" que provocan las distintas manifestaciones de la función tributaria, puesto que "la obligación tributaria -conocida u oculta- es la que provoca la puesta en marcha de la función tributaria".

taria sería aquella derivada del silencio por parte de la Administración y del sujeto pasivo en el ámbito de la liquidación tributaria. Se hace necesario, por tanto, acudir a los propios aspectos aplicativos de los tributos para terminar de identificar esta figura, cuya contemplación desde el plano meramente sustantivo no permitiría captarla o explicarla de forma completa.

Además, las manifestaciones de la prescripción del derecho a liquidar en los aspectos aplicativos de los tributos vuelven a aparecer en diversas cuestiones decisivas de su régimen jurídico. Lo que tiene mucho que ver con el dato de que es precisamente en el ámbito de la aplicación de los tributos donde se insertan las actuaciones de la Administración tributaria y del sujeto pasivo en relación con la obligación tributaria objeto de la prescripción.

Así ocurre, en primer lugar, en relación con el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que viene a expresar, como es sabido, el momento a partir del cual se entiende que comienza el silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción. Puesto que éste se produce al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de declaración o autoliquidación [art. 66. 1 a)].

También se encuentran claras manifestaciones procedimentales de la prescripción, en segundo lugar, en la regulación de los supuestos de interrupción, que constituyen rupturas en aquel silencio en la relación jurídica determinante de la prescripción. Puesto que lo que se viene a hacer en gran medida en el art. 68. 1 de la LGT al recoger estos supuestos es prever actuaciones en el plano de las actividades aplicativas de los tributos, bien sean realizadas por la Administración tributaria, bien sean llevadas a cabo por el sujeto pasivo, situadas en el ámbito de la liquidación tributaria, que rompen aquel silencio.

Así ocurre, en lo que a nosotros aquí interesa, con las actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo [letra a)] y con los actos del obligado tributario que se dirigen a la liquidación o autoliquidación de la deuda [letra b)]. A ellos hay que añadir la interposición de recursos y reclamaciones de cualquier clase [letra c)], cuya conexión con las actividades dirigidas a la liquidación del tributo viene también por la reinterpretación que se ha llevado a cabo de este precepto y de su antecedente en la originaria LGT, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, en el sentido de que interrumpirán solamente este plazo de prescripción las reclamaciones o recursos frente a actos insertos en dicha liquidación²³.

Existen, además, determinadas cuestiones de la interrupción del plazo de prescripción que aparecen reguladas dentro del Título dedicado a la aplicación de los tributos. Ello es así pese a afectar claramente al instituto de la prescripción cuya regulación básica se encuentra inserta en las normas de la LGT dirigidas a regular el Derecho tributario material, al

²³ Así, la Sentencia del TS de 18 de junio de 2004, Fl. 3º (en *Normacef Fiscal*), entiende que "según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio, interrumpe la acción de cobro, y nada más, y por el contrario si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción sólo del derecho a liquidar". En la doctrina, JUAN LOZANO, *La interrupción...*, p. 27; MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 166.

concebirse esta figura, ante todo, como un modo de extinción de la deuda tributaria. En concreto, nos referimos a aquellos supuestos en que queda enervado el efecto interruptivo del plazo de prescripción: bien por caducidad, bien por interrupción injustificada durante más de seis meses de las actuaciones inspectoras, bien por incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección (arts. 104. 5, párr. 2º y 150. 2 de la LGT). En definitiva, pese a referirse a la prescripción, concretamente a la interrupción de su plazo, son normas que se integran claramente dentro del régimen jurídico de los procedimientos tributarios²⁴.

El propio voto particular de las Sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas no podía dejar de reconocer la “connotación procedimental” de la prescripción, más concretamente, de su interrupción. Aunque no extrajera de esa connotación procedimental de esta figura conclusión o consecuencia alguna en su argumentación. Ya que esa connotación procedimental de la prescripción, como veíamos, en opinión de la magistrada discrepante, “en ningún caso ha de desvirtuar el aspecto sustantivo de esta figura jurídica que conlleva, en fin, la extinción de la deuda tributaria”²⁵.

Por último, también los aspectos procedimentales de la prescripción van a aparecer si se examinan sus efectos jurídicos. Porque dejando a un lado sus eventuales efectos sustantivos sobre la obligación tributaria principal o a cuenta correspondiente, la prescripción del derecho a liquidar también produce efectos en el ámbito de la aplicación de los tributos. En definitiva, también en este ámbito, en el de los que tradicionalmente se han denominado procedimientos tributarios, y sobre todo en él, se manifiesta el régimen jurídico de la prescripción²⁶.

De este modo, la prescripción del derecho a liquidar produce efectos en las potestades liquidadora y recaudadora de la Administración tributaria y en los procedimientos a través de los cuales aquéllas se llevan a cabo, al no permitir su ejercicio en un supuesto concreto, en el de la obligación tributaria prescrita. En la potestad liquidadora la prescripción del derecho a liquidar produce efectos de modo directo, como pone de relieve el artículo 11. 2 c) del RGI al prever los límites que debe respetar el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. En la potestad recaudadora produce también efectos la prescripción del derecho a liquidar, aunque sea de modo indirecto, puesto que presupone una deuda liquidada o autoliquidada, y prescrito el derecho a liquidar ya no podría liquidarse o autoliquidarse la deuda.

²⁴ En este sentido, en el *Informe sobre la reforma...*, p. 98, se planteaba “la conveniencia de que una norma de este tipo [se refería a la reguladora de la interrupción del plazo de prescripción] se refiera, expresamente, a los supuestos en que queda enervado el efecto interruptivo de la prescripción y que debe incorporarse al Título dedicado a la aplicación de los tributos. Así, por ejemplo –se añadía–, la no interrupción por paralización injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, actualmente regulada en el art. 29. 3 de la LDGC, es, desde esta perspectiva, una norma incluida en el régimen jurídico del procedimiento de inspección”.

²⁵ Fl. 3º, párr. 2º del voto particular de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

²⁶ En este sentido, ALONSO ARCE, *La prescripción...*, pp. 54-55, cuando refiriéndose a las controversias doctrinales acerca de la naturaleza material o procedimental de la prescripción, señalaba que “debemos concluir que esta discrepancia, y el resultado al que lleguemos, poco va a influir en definitiva en el régimen jurídico de la prescripción en la medida en que, con naturaleza formal o sustantiva, sus efectos se van a desarrollar siempre sobre los procedimientos tributarios, como única forma posible de aplicación de los tributos”.

Lo mismo ocurre con los derechos o facultades de los particulares interesados, que en algún caso suponen también obligaciones, de presentar declaraciones o autoliquidaciones, iniciales o complementarias, o con los de solicitar la rectificación de la declaración o autoliquidación. Todo ello en relación con una obligación cuyo derecho a liquidar ha prescrito. Puesto que tampoco el particular puede utilizar las posibilidades de actuación que le da el ordenamiento jurídico de modificar la declaración o autoliquidación presentada inicialmente —entendida ahora la expresión “modificar” en un sentido amplio—, o de presentar aquéllas de no haberlo realizado con anterioridad, cuando la obligación tributaria a la que se refirieran aquéllas hubiera prescrito. Así lo prevé expresamente el artículo 122. 1 de la LGT para las autoliquidaciones complementarias y las declaraciones complementarias o sustitutivas y el artículo 125. 2 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos para las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones²⁷.

2.4. El erróneo planteamiento sobre la naturaleza sustantiva o procedimental de la prescripción del derecho a liquidar

A partir de lo anterior, y porque la prescripción del derecho a liquidar tiene manifestaciones tanto en los aspectos sustantivos como procedimentales del Derecho tributario, debe rechazarse, desde nuestro punto de vista, cualquier caracterización sustantiva o procedimental de esta figura en términos excluyentes²⁸, como por el contrario se argumentaba en el voto particular de las sentencias de la Audiencia Nacional antes mencionadas. Esto constituye, en nuestra opinión, una manifestación más del reflejo que han tenido en nuestra jurisprudencia los esquemas civiles para explicar y resolver problemas de la prescripción en materia tributaria, lo que no siempre es adecuado.

Y es que, efectivamente, teniendo en cuenta las distintas manifestaciones de la prescripción en los aspectos procedimentales del Derecho tributario que hemos examinado, no puede sostenerse, como por el contrario se hacía en el voto particular de las Sentencias de la Audiencia

²⁷ Según este precepto del Proyecto, la solicitud de rectificación de una autoliquidación “sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente”.

²⁸ En esta misma línea, si bien en relación con la prescripción de las infracciones tributarias, se ha pronunciado de forma muy clara DE MIGUEL CANUTO, *La prescripción...*, p. 16-17: “En la prescripción como institución están imbricados el derecho material y el derecho formal. Por una parte, la prescripción significa el tiempo hábil para que la Administración actúe su potestad, esto es, la concrete en actos, y, en ese sentido, tiene una significación procedimental. No sería absurdo decir que la regla sobre prescripción es una regla procedimental en sentido amplio, o una “norma de acción”. Por otra parte, el incumplimiento por la Administración de esta regla temporal de prescripción alcanza una significación sustantiva: la extinción de la responsabilidad del infractor. En este sentido se ha dicho que la prescripción tiene “naturaleza sustantiva”. Esta copresencia del aspecto sustantivo y del procedimental trae consigo que la unilateral consideración de uno de los dos aspectos no permitiría captar la riqueza conceptual de esta institución”. También alude más adelante a la misma idea al referirse a la teoría que distingue la prescripción de la infracción y la prescripción de la acción para imponer sanciones, que la considera errónea: “La “prescripción de la infracción” significa que ya no puede ser sancionada la infracción. Pero ¿quién y cómo sanciona? Sanciona la Administración con sus actuaciones sancionadoras. Luego la extinción de la responsabilidad por el ilícito (“prescripción de la infracción”) se produce porque la Administración ya no puede, legalmente, practicar actuaciones sancionadoras (“acción para imponer sanciones”). En suma, el aspecto sustantivo y el procedimental se dan la mano, no pudiendo ser disociados y, por ello, no deben ser contrapuestos. Son dos aspectos que no pueden ser independizados el uno del otro”.

Nacional antes mencionadas, que dichos aspectos no puedan tener relevancia alguna en la configuración de la prescripción. En concreto, en lo que aquí interesa, en que puedan determinar una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, lo que podrá traer consigo, en consecuencia, una prescripción tributaria parcial en este ámbito. Porque si la parcialidad se produce en el ámbito de la aplicación de los tributos en general o en el de los procedimientos administrativos liquidatorios en particular (pensemos en las actuaciones administrativas sobre parte de la obligación tributaria, que son las que aquí nos interesan particularmente), dicha parcialidad habrá de extenderse también al propio ámbito de la prescripción. En definitiva, son las mismas previsiones normativas sobre su régimen jurídico las que reclaman aquellos aspectos procedimentales, que vienen a integrar también su contenido.

Por este motivo, no puede aceptarse la opinión sustentada en aquel voto particular de que con la interpretación que defiende la interrupción parcial del plazo de prescripción aspectos meramente adjetivos y procedimentales incidirían y, más aún, alterarían la regulación del Derecho material. Lo cual, a su juicio, traería consigo la vulneración del principio de integridad de las instituciones de derecho sustantivo, que no pueden ser transformadas por normas meramente procedimentales²⁹.

Y es que no puede sostenerse, ante todo, que la prescripción en materia tributaria sea, pura y simplemente, una institución de Derecho material, tal como justificamos con anterioridad. Por consiguiente, defender que al tener la actuación administrativa dirigida a la liquidación del tributo un alcance simplemente parcial, la extensión del efecto interruptivo sea también parcial no puede suponer nunca, frente a aquella opinión, que aspectos meramente adjetivos y procedimentales incidan y alteren la regulación del Derecho material vulnerándose así el principio de integridad de instituciones de derecho sustantivo. Por el contrario, ello significa simplemente ser consecuente con las normas reguladoras del régimen jurídico de la prescripción, en las que se dota de relevancia a determinadas cuestiones procedimentales.

En este caso, se trata de ser consecuente con las normas reguladoras de la interrupción del plazo de prescripción que hacen referencia, en lo que ahora interesa, a unas actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y a la liquidación del tributo [art. 68. 1 a) de la LGT]. Y ante la no referencia expresa en dicho precepto de las concretas actuaciones de la Administración interruptivas del plazo de prescripción, que son identificadas de forma muy genérica, y del específico alcance del efecto interruptivo producido con ellas, tal como justificaremos en su momento, se hace necesario, de modo natural y no forzado, acudir a las normas reguladoras de dichas actuaciones administrativas.

Esto habrá de servir, en primer lugar, para identificarlas, excluyendo aquellas otras que no se inserten dentro de la liquidación del tributo sino fuera de ella. Pero ello habrá de ser útil también, en segundo lugar, y éste es el aspecto que a nosotros interesa ahora, para descubrir el alcance concreto del efecto interruptivo. Y este efecto de la interrupción del plazo de prescripción podrá ser parcial o total en relación con una obligación tributaria y período desde el momento en el cual en la regulación de tales actuaciones administrativas con-

²⁹ Voto particular, FJ. 5º, párr. 6º, de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

tenida en la misma LGT, desarrollada por el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, se habilita a la Administración la posibilidad de realizarlas con uno u otro alcance.

Por este motivo, tampoco puede admitirse la crítica que hacía el voto particular a las sentencias de la Audiencia Nacional mencionadas de que de admitir la interrupción parcial de la prescripción del derecho a liquidar supondría convertir el instituto de la prescripción en una figura meramente procedimental en la medida en que se entendería que una mera separación de procedimientos determinaría una separación de prescripciones³⁰.

Lo único que se hace al admitirse la interrupción parcial del plazo de prescripción, por el contrario, es extraer las consecuencias jurídicas adecuadas a las propias previsiones normativas sobre la prescripción. Puesto que en ellas, de forma clara e indudable, se da relevancia a determinados aspectos procedimentales en el régimen jurídico de la prescripción. En este caso, las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción. “Una vez más –podríamos decir, haciéndonos eco de ciertas reflexiones sobre esta materia contenidas en el *Informe para la reforma de la LGT de 2001*-, la confusión en este terreno procede de la incidencia de los procedimientos administrativos en el régimen jurídico de la obligación”³¹.

En conclusión, desde el concepto y naturaleza jurídica de la prescripción del derecho a liquidar no existen obstáculos para admitir la parcialidad en su interrupción y, consiguientemente, en su consumación. Más bien, al contrario, existen razones fundadas para que esta posibilidad sea admitida. En definitiva, en estos casos se produce una especie de inactividad de la Administración tributaria y del sujeto pasivo en la liquidación de la obligación tributaria –esto es lo que justificaba, según vimos, esta modalidad de prescripción-, pero sólo en relación con parte de dicha obligación.

No obstante, si no queremos que nuestra argumentación se quede en un plano abstracto, y alejado de la realidad normativa concreta aplicable, esta admisibilidad de la interrupción parcial debe aún justificarse desde el análisis más concreto de la regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Esto lo haremos desde una doble perspectiva. En primer lugar, desde una perspectiva positiva, a partir de la interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT con la ayuda de los distintos criterios de interpretación admitidos en Derecho. Y en segundo lugar, desde una perspectiva negativa, saliendo al paso de los posibles obstáculos a la interrupción parcial, derivados de forma más o menos directa del propio Derecho positivo.

3. La regulación positiva de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar: el artículo 68. 1 a) de la LGT

3.1. La interpretación del artículo 68. 1 a) de la LGT

3.1.1. La interpretación literal y de los antecedentes normativos

³⁰ Voto particular, FJ. 3º, párr. 3º, de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002.

³¹ Cfr. *Informe para la reforma...*, p. 94. Estas palabras se decían en relación con la polémica doctrinal surgida acerca del modo de entenderse la denominada prescripción del derecho a liquidar.

De acuerdo a lo previsto en el nuevo art. 68. 1 a) de la LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe “Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación *de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*”³². Se modifica así la literalidad del art. 66. 1 a) de la originaria LGT de 1963, conforme al cual interrumpía aquel plazo de prescripción “Cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación *del impuesto devengado por cada hecho imponible*”.

Y el punto de partida de la averiguación del sentido de este precepto ha de ser su tenor literal, que en este caso debe examinarse conjuntamente con sus antecedentes normativos.

Según algunos autores cercanos a la elaboración de la nueva LGT, del tenor literal de este artículo, sobre todo en comparación con el precepto anterior en esta misma materia, podría deducirse que con él “se aclara que las actuaciones de la Administración que afectan a una parte de la deuda tributaria interrumpen la prescripción en relación con todos los elementos de la obligación”³³. “En lugar de mencionar el “tributo devengado por cada hecho imponible” –se afirma también– se hace referencia a “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”, ya que, de acuerdo con la reciente jurisprudencia, la liquidación provisional por la Administración de una parte del hecho imponible rompe la prescripción de la totalidad del mismo, lo que permite la posterior liquidación de las nuevas bases impositivas descubiertas (...)”³⁴.

En concreto, con la redacción dada a este precepto se habría seguido el criterio sostenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1999, mencionada al principio, que entendió que una comprobación de las operaciones de actualización de balances constituye “una comprobación parcial y previa de parte del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades (...) con pleno efecto interruptivo de la prescripción”. Y se habría salido al paso de la distinta posición mantenida por la Audiencia Nacional en las sentencias a que hicimos referencia con anterioridad y sobre las que volveremos después³⁵.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, lo único que dice aquel artículo de la nueva LGT es que actuación interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar lo es “Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación (...)”, tanto de “todos (...) los elementos de la obliga-

³² Este es el mismo contenido de los arts. 69. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 67. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa y 67. 1 a) de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

³³ MESTRE GARCÍA, *La Ley General Tributaria...*, p. 112.

³⁴ CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO y otros, *Guía...*, p. 160. En el mismo sentido, MELLADO BENAVENTE, “La comprobación limitada...”, p. 13; PALACIO RUIZ DE AZAGRA, en *Ley General Tributaria...*, p. 306; GARCÍA BERRO, “La Inspección...”, p. 55. Similares ideas se recogen en la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley, tal como revelan MANTERO SÁENZ y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ (coords.), *Ley General Tributaria...*, p. 369.

³⁵ Así lo indica MESTRE GARCÍA, *La Ley General Tributaria...*, p. 112.

ción tributaria”, como de “parte” de ellos. Es decir, que interrumpen este plazo de prescripción tanto las actuaciones de alcance general o total, como aquellas otras que tienen un simple alcance parcial. Pero lo que en ningún momento se dice es que el efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por esas actuaciones parciales, o esas actuaciones totales, tengan este o aquel otro alcance.

Tampoco puede llegarse a entender, desde nuestro punto de vista, que con este precepto se habría previsto que las actuaciones parciales, al igual que las actuaciones totales (las actuaciones dirigidas a la comprobación o liquidación de “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”) siempre interrumpirían el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria al recogerse en él unas actuaciones interruptivas del “plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley”, esto es, del “derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, que, debido a su configuración en el artículo 66 de la LGT, habría de considerarse en todo caso de forma unitaria sin posibilidad de parcelación alguna³⁶. Puesto que la mención que se hace en ese precepto a la “deuda tributaria”, al igual que ocurre en otros artículos de la LGT donde se hace referencia a la misma, no ha de entenderse como referida siempre y en todo caso a la deuda tributaria en su integridad. Por el contrario, dichas regulaciones serán de aplicación a la deuda tributaria según aparezca en cada caso, que no lo hace necesariamente y en todos los supuestos de modo íntegro y completo. Lo que debe entenderse no sólo en relación con la deuda tributaria en sentido amplio del artículo 58 de la LGT, en la que se integran obligaciones distintas (cuota, intereses de demora, recargos), sino también incluso dentro de una de ellas (la obligación tributaria principal, por ejemplo, concretada en la cuota tributaria).

De admitir esa identificación absoluta entre la “deuda tributaria” y “toda” la deuda tributaria, en los diferentes preceptos que se hace referencia a la misma, dentro de los cuales se incluye el artículo 66 de la LGT, llegaríamos a conclusiones absurdas como serían, por ejemplo:

- primera: la regulación de la extinción de la deuda tributaria sólo se aplicaría a los casos de deuda tributaria completa, cuando dicha deuda puede estar compuesta en cada caso por una única obligación (cuota), por varias obligaciones (cuota e intereses) o incluso por sólo una parte de una de dichas obligaciones (pensemos en la determinada en una liquidación parcial), en cuyo caso su eventual extinción tendrá uno u otro alcance como confirma expresamente el art. 59. 2 de la LGT al admitir una extinción parcial de la deuda tributaria;
- segunda: sólo cabría admitir la práctica de liquidaciones referidas a toda la deuda tributaria, puesto que el acto de liquidación se define en el art. 101 de la LGT como “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 tribu-

³⁶ A esta idea parece referirse JUAN LOZANO, “Las actuaciones...”, p. 77, cuando ponía de relieve la falta de respaldo normativo expreso a la posibilidad de interrupción parcial del plazo de prescripción, ya que el instituto de la prescripción estaba formulado en los arts. 64 a 67 de la originaria LGT por referencia íntegra al plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

taria (...)", cuando como es conocido se practican en muchos casos varias liquidaciones sobre una misma deuda tributaria (por ejemplo, sobre el mismo concepto tributario y período), al irse determinando porciones de la misma a partir de la comprobación sucesiva de sus distintos elementos (por ejemplo, una primera liquidación provisional tras una verificación de datos y otra liquidación definitiva ulterior derivada de un procedimiento de inspección).

De ahí que, en conclusión, deba admitirse perfectamente, si las circunstancias concurrentes así lo justifican, una prescripción del "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" que se individualizara en torno a parte de la deuda tributaria y no sólo y en todo caso en torno a toda la deuda tributaria. Y uno de los supuestos en que podría aparecer parcelado ese plazo de prescripción del derecho a liquidar sería cuando se produjera una interrupción parcial de dicho plazo por una actuación administrativa sobre parte de los elementos de la obligación tributaria. A partir del momento de la interrupción parcial, como veremos después, la prescripción del derecho a liquidar iniciada al principio en torno a toda la deuda tributaria, se fragmentaría: en relación con una parte de la deuda, se habría visto interrumpida, lo que no habría ocurrido en relación con la otra.

Por tanto, el art. 68. 1 a) de la LGT se limita a precisar qué actuaciones administrativas interrumpen el plazo de prescripción (las de alcance general y las de alcance parcial). Pero nada dice sobre cuál es el alcance del efecto interruptivo sobre el plazo de prescripción producido por dichas actuaciones, sean de alcance general, o sean de alcance parcial.

Además, no es que la LGT actual no introduzca ninguna novedad en relación con esta actuación interruptiva del plazo de prescripción, al menos desde la literalidad del precepto. Porque lo que sí se recoge expresamente de forma novedosa es que también las actuaciones dirigidas a la comprobación o liquidación de "parte de los elementos de la obligación tributaria" interrumpen el plazo de prescripción³⁷. Lo que no es tan irrelevante desde la óptica de las opiniones, tanto doctrinales como jurisprudenciales, que fueron contrarias al efecto interruptivo de las liquidaciones provisionales³⁸. Incluso en la tramitación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se propuso que las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpieran el plazo de prescripción del derecho a liquidar, si bien la enmienda en tal sentido no fue finalmente aceptada³⁹.

³⁷ PATÓN GARCÍA, "Ideas sobre los efectos...", pp. 150-153, va incluso más lejos al entender que "no cabe duda de que el texto del propuesto artículo 68. 1 a) LGT [su trabajo hacia referencia al Proyecto de LGT] conecta los efectos de la interrupción de la prescripción a "parte de los elementos de la obligación tributaria", posibilitando una interrupción como la señalada (...)" . Se refería concretamente a la "posibilidad de fraccionamiento del efecto interruptivo de la prescripción" que se había planteado con anterioridad.

³⁸ Este efecto se negó, por ejemplo, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1975 (R/ 1975, 60), que trajo consigo un importante debate doctrinal. De acuerdo con esta doctrina, por ejemplo, MANTERO SÁENZ, "La prescripción...", en *HPE*, p. 168. Sin embargo, a favor del efecto interruptivo del plazo de prescripción por las liquidaciones provisionales, entre otros, ESCRIBANO LÓPEZ, "Procedimiento...", p. 196; PÉREZ ROYO, "Sobre la prescripción...", p. 206; MARTÍN DELGADO, "Comentario general...", p. 622; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 70; FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, p. 135; MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 151.

³⁹ Se trataba de la Enmienda nº 1 del Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso, que proponía añadir un número 2 al art. 24: "Las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpirán el plazo de prescripción". Así lo recogen DEL PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, p. 246.

Por estos motivos, creemos que tanto la vieja como la nueva redacción del precepto no ha previsto expresamente el alcance de los efectos interruptivos –lo que sí se hacía en una enmienda que finalmente no fue aceptada en la tramitación de la Ley 25/1995, de reforma de la LGT⁴⁰–, sino que se ha limitado a regular cuáles son las actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción. Téngase en cuenta que las Sentencias de la Audiencia Nacional a que hemos aludido, tal como veremos después, sostuvieron incluso el efecto interruptivo parcial, según el ámbito de hecho imponible afectado por la desagregación realizada en las actuaciones inspectoras, bajo una redacción en la que se aludía al “impuesto devengado por cada hecho imponible”⁴¹.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que aquella Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1999 por cuyo criterio habría optado la redacción dada al nuevo precepto legal, según la opinión de personas cercanas a la elaboración de la nueva LGT, si bien admite el efecto interruptivo total, ello lo hace sólo de modo implícito. No afronta ni argumenta de modo directo ese efecto interruptivo total. Esto es explicable quizá en un contexto en el que el recurrente únicamente defendía que aquella actuación, al ser una comprobación de las operaciones de actualización de balances, no interrumpía de ningún modo el plazo de prescripción. Y esto es precisamente lo que se rechaza en la sentencia, que no niega de modo expreso en ningún momento que dicha actuación, en el caso de tener eficacia interruptiva, la tuviera sólo con un alcance parcial. Aunque sea cierto que la admisión del efecto interruptivo total se desprende de las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado. Porque tras aquella actuación inspectora inicial sobre la actualización de balances cuya virtualidad interruptiva se cuestionaba, se llevó a cabo la comprobación del mismo impuesto y ejercicio en relación con otros aspectos no comprobados. Actuación sobre otros aspectos del impuesto, que de no haberle afectado aquella interrupción, no hubiera sido posible al haber transcurrido ya el plazo de prescripción contado desde el momento de inicio de su cómputo.

En consecuencia, en nuestra opinión, ante este silencio normativo acerca de cuál sea el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar en el art. 68. 1 a) de la LGT, su determinación o clarificación habrá de buscarse en otros criterios interpretativos distintos al literal y el de los antecedentes. En concreto, ello encontrará respuesta fundamentalmente, como vamos a ver a continuación, en el criterio de interpretación sistemática, lo que quedará confirmado con el criterio de interpretación teleológica

⁴⁰ Puesto que en la tramitación de esta Ley, concretamente en lo relativo a su art. 121, se propuso una enmienda, que no fue aceptada, según la cual las liquidaciones provisionales de oficio no interrumpían “el plazo de prescripción respecto de los datos no comprobados”. Así lo ponen de relieve PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, *Análisis...*, p. 187. En este caso sí se contenía una respuesta expresa al alcance del efecto interruptivo. Concretamente, el producido por las liquidaciones provisionales de oficio, que tenían únicamente un alcance parcial, al no afectar al plazo de prescripción respecto de los datos no comprobados”

⁴¹ El tenor literal del precepto, sin embargo, constituía uno de los argumentos empleados en el voto particular de estas sentencias para confirmar que cualquier actuación administrativa tendente a la liquidación, en todo o en parte, de una deuda tributaria interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha obligación, con independencia de que alcance a todo o parte del hecho imponible que la origina (voto particular, FJ. 4º, párr. 1º de la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2002). También es decisivo ese tenor literal del art. 66 de la LGT de 1963 para defender esta misma interpretación en DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 247-248, y WERT ORTEGA, “La notificación...”, pp. 70-71.

conforme a la Constitución, acudiendo a los principios constitucionales en los que la prescripción tributaria encuentra su fundamento.

3.1.2. La interpretación sistemática

a. Interrupción del plazo de prescripción y alcance de las actuaciones administrativas: el artículo 148. 1 y 2 de la LGT

La necesaria interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT de acuerdo a criterios interpretativos distintos al literal y al de los antecedentes normativos, a efectos de resolver la cuestión que aquí nos estamos planteando, hace que acudamos, en primer lugar, a la interpretación sistemática. Y es que, en efecto, este precepto que regula los supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación y liquidación del tributo no se encuentra aislado en el ordenamiento. Por el contrario, aparece situado e inserto en un contexto normativo más amplio. Y puesto que en él se está haciendo referencia a actuaciones administrativas dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo, ha de acudirse, como es lógico, a la propia regulación de esas actuaciones administrativas. Es decir, en esencia, a la regulación de los procedimientos dirigidos a la comprobación y liquidación del tributo. Por lo que se refiere a la LGT, y centrándonos en los tributos autoliquidados, a la regulación de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada y de inspección.

Este recurso a la regulación positiva de las actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación del tributo se ha realizado hasta ahora de manera natural tanto por la doctrina como por la jurisprudencia para identificar cuáles serían las actuaciones administrativas que interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar⁴². Esto es necesario desde el momento en el cual en el art. 68. 1 a), tal como ocurría con el precedente art. 66 a) de la LGT de 1963, se hace referencia a una serie de actividades administrativas que aparecen identificadas con diversas y variadas denominaciones dotadas de cierto carácter genérico, que en algún caso son reiterativas, con el propósito básico de recoger una lista amplia y abierta⁴³: “cualquier acción de la Administración tributaria (cualquier “acción administrativa”, en la LGT de 1963), realizada con conocimiento formal del obligado tributario (“sujeto pasivo” en aquélla) conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación [con algún cambio de orden frente a la originaria LGT, corregida la errónea referencia a la “regulación” y trasladada la recaudación al 68. 1 b)] de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria” (“del impuesto devengado por cada hecho imponible”, en la originaria LGT).

Pues bien, de igual forma que para averiguar qué actuaciones interrumpen el plazo de prescripción hay que acudir a la regulación positiva en la que dichas actuaciones se identifican, si lo que se quiere es encontrar cuál es el alcance del efecto interruptivo, ante el silen-

⁴² De forma especialmente clara, MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, pp. 150-155. También puede mencionarse el análisis que se hace de estos supuestos de interrupción por VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 66-71; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 127-128 y 132-133; JUAN LOZANO, *La interrupción...*, pp. 18 y ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, *La prescripción...*, pp. 55-56.

⁴³ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 132.

cio de la norma específica reguladora del mismo en el art. 68. 1 a), habrá que acudir a las normas que regulan el alcance de dichas actuaciones.

Entre ellas, merece especial atención el art. 148. 1 y 2 de la LGT, al habernos centrado fundamentalmente con los ejemplos iniciales en el procedimiento de inspección. Y es que en este precepto se recoge por vez primera en nuestro ordenamiento en una norma de rango legal el alcance parcial o general de las actuaciones del procedimiento de inspección. Así, dispone su apartado 1º, que “Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial”. Para después prever en su apartado 2º cuando se estará en un caso y otro: “Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial –se afirma- cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso –se concluye-, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado”⁴⁴.

Desde nuestro punto de vista, el complemento interpretativo que aporta este precepto al art. 68. 1 a) de la LGT determina una doble conclusión clara:

- si se está en presencia de una actuación del procedimiento de inspección de carácter general en relación con una “obligación tributaria y período”, cumplidos los restantes requisitos generales que se exigen para la interrupción del plazo de prescripción (conocimiento formal del obligado tributario, por ejemplo), se producirá una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar toda aquella obligación tributaria y período;
- si se trata, por el contrario, de una actuación del procedimiento de inspección de carácter parcial al no afectar “a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación”, de cumplirse aquellos mismos requisitos generales antes indicados, concurrirá efectivamente una interrupción del plazo de prescripción, pero ésta tendrá un alcance parcial: sólo afectará al plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria derivada de la parte de elementos de la obligación tributaria afectados; esto determinará, por este motivo y a partir del momento de aquella interrupción, una parcelación de prescripciones del derecho a liquidar relativas ambas a la misma obligación tributaria, puesto que una se habrá visto interrumpida, por lo que se reiniciará el cómputo por otros cuatro años, mientras que la otra no, siguiendo su cómputo por donde se encontrara sin haberse visto afectada por la interrupción.

⁴⁴ El art. 178. 3 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos desarrolla este precepto legal: “Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos: a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable. c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria”.

Este es precisamente el criterio que sigue la Audiencia Nacional en las sentencias mencionadas con anterioridad. Porque en su opinión en los casos de desagregación del hecho imponible, como ocurre en los supuestos de doble acta de Inspección por conformidad parcial enjuiciados en ellas, la interrupción por acción administrativa sólo se produciría en relación a la parte disgregada del hecho imponible en la que incide la actuación administrativa tendente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto⁴⁵.

También es del mismo parecer el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de marzo de 2003, en un supuesto similar de dos actas de Inspección motivadas por la conformidad parcial a la propuesta de regularización inspectora. “Por lo que se refiere a la planteada interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de un Acta de conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio –afirma el Tribunal Supremo–, carece de base jurídica, porque la regularización –contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado– no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó sólo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber transcurrido más de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda” (FJ. 4º).

En consecuencia, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo vienen a reconocer en estas sentencias: primero, que las actuaciones derivadas del acta de conformidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria derivada del acta de disconformidad, pese a referirse ambas actas al mismo impuesto y ejercicio; y, segundo, que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida en la tramitación del acta de disconformidad traerá consigo en relación con la deuda tributaria afectada por ésta la consideración de las actuaciones administrativas como inexistentes a efectos de la interrupción del plazo de prescripción.

De lo anterior se desprende que en este supuesto de parcelación del procedimiento de inspección a partir de las propuestas de liquidación contenidas en las actas existe un argumento más para defender que las actuaciones derivadas de una de las actas inspectoras que culminan en la práctica de una primera liquidación, de carácter provisional, no produzca efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de obligación tributaria restante, en torno a la cual gira el otro acta de la Inspección. Porque de admitirse la interrupción total del plazo de prescripción por dichas actuaciones, quedaría sin eficacia jurídica alguna en estos supuestos la regulación acerca del enervamiento de los efectos interruptivos como consecuencia de la interrupción injustificada de las

⁴⁵ FJ. 5º, párr. 8º de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2002.

actuaciones durante más de seis meses o del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección. Lo que en ningún momento se prevé en el art. 150. 2 de la LGT.

Por otra parte, la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por las actuaciones administrativas parciales, bien desde su inicio, bien desde la fase de propuesta de liquidación, constituye una conclusión lógica que se deriva de la debida relación que ha de existir entre la interrupción del plazo de prescripción y el contenido, objeto, finalidad o alcance de la propia actuación interruptiva. Sería, por tanto, una manifestación más de la idea general defendida desde hace tiempo por la doctrina y jurisprudencia de que la eficacia interruptiva del plazo de prescripción depende del contenido o finalidad de la actuación interruptiva⁴⁶.

Puesto que afirmar que también el alcance de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar se conecta y depende del propio alcance de la actuación interruptiva, a todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, no supone otra cosa que dar un paso más en la extracción de consecuencias de régimen jurídico de la idea general anterior. De este modo, centrándonos en lo que aquí más nos interesa, no sólo servirá el contenido o finalidad en torno a la liquidación del tributo para determinar que estamos en presencia de una actuación administrativa interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar y no, por ejemplo, del de la prescripción del derecho a recaudar. Sino que también aquel mismo contenido o finalidad, concretamente en cuanto al específico alcance de la actuación dentro del mismo concepto tributario y período, servirá para determinar cuál es el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar⁴⁷.

b. Interrupción del plazo de prescripción y efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales: el artículo 148. 3 de la LGT

La interpretación sistemática del art. 68. 1 a) de la LGT, en orden a clarificar el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación del tributo no debe detenerse, sin embargo, con su conexión con los preceptos reguladores del alcance de dichas actuaciones administrativas. Por el contrario, esta interpretación sistemática nos ha de llevar también a las normas que regulan los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales.

⁴⁶ Con unos u otros matices, ESCRIBANO LÓPEZ, "Procedimiento...", pp. 191 y ss; PÉREZ ROYO, "Sobre la prescripción...", p. 207; MANTERO SÁENZ, "La prescripción...", *HPE*, pp. 167-168; VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 66; FALCÓN Y TELLÁ, *La prescripción...*, pp. 165-166; JUAN LOZANO, *La interrupción...*, pp. 23 y ss; GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad...*, pp. 219-220; FERNÁNDEZ JÚNQUERA, *La prescripción...*, pp. 49-50. En el propio *Informe para la reforma...*, p. 98, se aludía a la conveniencia de que se recogiera en la LGT "el principio jurisprudencial de independencia de procedimientos, a fin de clarificar el alcance del efecto interruptivo de las actuaciones administrativas sobre los distintos plazos de prescripción". En la jurisprudencia pueden mencionarse las Sentencias de la AN de 10 de junio de 1999 y de 8 de febrero de 2001 y la Sentencia del TS de 18 de junio de 2004, antes mencionada (todas se encuentran en *Normacef Fiscal*).

⁴⁷ En este sentido, FALCÓN Y TELLÁ, "La prescripción en el proyecto...", pp. 5-6, si bien desde la óptica de lo que debería haber previsto expresamente la nueva LGT, cuando señalaba que entendía "que hubiera sido conveniente ir más lejos y limitar la eficacia interruptiva de la prescripción en función del contenido de la actuación administrativa de que se trate, especialmente en el ámbito de la gestión e inspección, pues no tiene sentido que un procedimiento de verificación de determinado dato o una comprobación limitada permita reiniciar el cómputo del plazo respecto del derecho a liquidar cualquier otro elemento de la deuda no afectado por dicha verificación o comprobación".

¿Cuál es el motivo –podríamos preguntarnos- de llevar a cabo una interpretación conjunta de estos dos grupos de disposiciones? Pues bien, la respuesta es sencilla. Y es que tanto la prescripción como los efectos preclusivos de las liquidaciones tributarias constituyen sendas manifestaciones de un mismo principio en el ámbito de las actividades aplicativas de los tributos: el principio de seguridad jurídica. En definitiva, con ambas se pretende tener lo antes posible una certidumbre acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria de que se trate. Lo que se logra con una situación lo más temprana posible de inmodificabilidad de la deuda tributaria fijada, bien por el propio obligado tributario a través de su autoliquidación, bien por la Administración por medio del acto de liquidación correspondiente. Este es el efecto común que se produce, en el ámbito de la aplicación de los tributos, con la preclusividad o “carácter definitivo” de una liquidación y con la prescripción⁴⁸.

Por este motivo, nuestra atención debe dirigirse al art. 148. 3 de la LGT, al habernos centrado aquí fundamentalmente en el procedimiento de inspección. En este precepto, tras haberse indicado en los apartados 1 y 2 antes mencionados la posibilidad de que las actuaciones del procedimiento de inspección tengan carácter parcial o general y tras señalar cuándo debe entenderse que se está en un caso u otro, se dispone: “Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”.

Se viene así a recoger también por vez primera en nuestro ordenamiento de forma expresa en una norma de rango legal los efectos preclusivos de ciertas liquidaciones provisionales, aquellas con las que hubieran terminado las actuaciones del procedimiento de inspección. Porque en estos supuestos el objeto de dichas actuaciones “no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad”, dejando a un lado ahora la salvedad que se contiene después.

Además, concretamente, se definen unos efectos preclusivos parciales, en cuanto afectan únicamente al objeto de las actuaciones sobre el que ha recaído la regularización inspectora, que al tener carácter de liquidación provisional, de no concurrir los supuestos regulados en el art. 101. 4 a) de la LGT al que se remite, vendrá derivada de una actuación de carácter parcial: el objeto sobre el que recayó la actuación inspectora de carácter parcial será inmodificable, aunque no lo sea el no comprobado a través de dicha actuación, pese

⁴⁸ Así, GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica...*, p. 231, ha señalado que al logro de la finalidad de que “las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas” “en el ámbito tributario sirven tanto el acto de liquidación como el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de una y otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso, o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del *derecho a liquidar*, en el otro”. También conecta estas dos figuras en cuanto manifestaciones del principio de seguridad jurídica FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 84-85.

a referirse al mismo concepto tributario y período, que es precisamente lo que justifica el carácter provisional de la liquidación resultante⁴⁹.

Así lo ponen de relieve de forma clara los apartados 6 y 7 del art. 190 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, que vienen a explicitar algo más el sentido del art. 148. 3 de la LGT: “Los elementos de la obligación tributaria comprobados o investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional –dispone el apartado 6 de dicho precepto- no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”. “Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación –prevé el apartado 7 del mismo artículo- podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación posterior”.

Pues bien, una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y en su interpretación por parte de los distintos operadores jurídicos determina que esa misma parcelación, prevista para los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de un procedimiento de inspección, se haga extensible también al efecto de la interrupción del plazo de prescripción producido por las mismas actuaciones administrativas que conducen a dichas liquidaciones provisionales, ante la falta de una regulación expresa de la materia al respecto en el art. 68. 1 a) de la LGT. Y es que tanto la prescripción como los efectos preclusivos de las liquidaciones tributarias, hemos de reiterar nuevamente, constituyen sendas manifestaciones de un mismo principio en el ámbito de las actividades aplicativas de los tributos: el principio de seguridad jurídica⁵⁰.

3.1.3. Interpretación teleológica conforme a la Constitución: el fundamento de la prescripción en la seguridad jurídica, capacidad económica y eficacia administrativa

Pero es que, además, a ese mismo resultado interpretativo conduciría una interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT conforme a los principios constitucionales que constituyen el fundamento de la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica⁵¹, el principio de capacidad económica⁵² y el principio de eficacia administrativa⁵³.

En cualquier caso, debe ponerse de relieve ante todo que esta interpretación teleológica conforme a la Constitución no supone un abuso o exceso de este criterio de interpreta-

⁴⁹ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Las liquidaciones provisionales...”, pp. 27-28.

⁵⁰ En esta misma línea, PATÓN GARCÍA, “Ideas sobre los efectos...”, pp. 150-153, aludía, aunque en el ámbito de la comprobación limitada, a la necesidad de que corrieran “en paralelo la eficacia de la cosa comprobada y la prescripción. Así –añadía-, se situarían en sintonía ambas instituciones extendiendo los efectos de la interrupción de la prescripción en razón de los aspectos comprobados materialmente, no en razón del impuesto en concreto al que afecte, a la vez que precluiría la situación posterior a lo ya comprobado en gestión tributaria”.

⁵¹ Entre otros, VEGA HERRERO, *La prescripción...*, pp. 11-14; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 67-69.

⁵² SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas...*, p. 76; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 69-70.

⁵³ GÓMEZ PUENTE, “¿Caducan...”, p. 3; AGUADO I CUDOLÁ, *Prescripción...*, p. 19; CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción...*, pp. 73-74.

ción. No pueden desconocerse los abusos en que se ha incurrido en muchas ocasiones por la doctrina y jurisprudencia, a veces incluso por el propio Tribunal Constitucional, a la hora de recurrir a la interpretación conforme. Porque con ella se ha llegado a veces a una auténtica reconstrucción de los preceptos, haciendo decir en ellos lo que en ellos no se dice, bajo el pretexto de interpretarlos conforme a la Norma Suprema de nuestro ordenamiento. De ahí las precauciones con que ha de actuarse al recurrir a la interpretación conforme⁵⁴.

En este caso, sin embargo, el recurso a la interpretación conforme se situará en su uso legítimo al servir para confirmar, y no para innovar, el resultado interpretativo al que hemos llegado bajo los criterios interpretativos ordinarios, fundamentalmente el sistemático, según acabamos de ver. Mediante la interpretación conforme que vamos a emplear, por tanto, no se reconstruye el art. 68. 1 a) de la LGT, diciendo de él algo que contraría su tenor literal, que, como hemos justificado ya, guarda silencio sobre el alcance del efecto interruptivo.

Pues bien, la existencia de supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar es algo incontestable a la vista del Derecho positivo español vigente. Además, es precisamente la existencia de supuestos de interrupción una de las notas que suelen señalarse como distintiva de la prescripción frente a la caducidad. Y como consecuencia de estos supuestos de interrupción, el plazo de prescripción puede durar indefinidamente, al reiniciarse de nuevo su cómputo desde cero, existiendo así un muy amplio plazo para liquidar⁵⁵. De ahí que se haya podido decir con acierto que como consecuencia de los supuestos de interrupción el plazo de prescripción legal nada tiene que ver con el real⁵⁶.

Esto, sin embargo, está claramente en contra de los principios que informan y fundamentan la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica, el de capacidad económica y el de eficacia administrativa. Por estos motivos, la interpretación que se haga de los preceptos reguladores de los supuestos de interrupción del plazo de prescripción ha de ser en la medida de lo posible respetuosa de aquellos principios constitucionales⁵⁷.

⁵⁴ En este sentido, existen votos particulares en algunas sentencias del Tribunal Constitucional que destacan los abusos o excesos en que ha concurrido en ocasiones el propio Tribunal Constitucional en la utilización de la interpretación conforme. Así, se ha podido decir en algún caso que no puede compartir “la desmedida amplitud con la que se utiliza en la Sentencia el mecanismo de la interpretación conforme, que en este caso no considero tal, sino, pura y simplemente, una total reconstrucción del precepto, en términos que me parecen incompatibles con su texto” (Voto particular del Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, apartado 3º, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre). “Creo –se dice en otro– que la interpretación conforme a la Constitución de las leyes no puede convertirse en la panacea universal de nuestro control de constitucionalidad. Su eficacia como remedio de patologías legislativas no puede traspasar los límites de las competencias de los jueces ni la esfera de libre determinación del legislador (...) la libertad de efectuar una interpretación conforme de la Ley –se añade más adelante– no es libertad de efectuar una creación de la Ley conforme a la Constitución; no se debe corregir ni rectificar la obra del legislador mediante una interpretación conforme (...)” (Voto particular del Magistrado don Jorge Rodríguez Zapata, apartado 4º, a la Sentencia del Tribunal Constitucional 202/2003, de 17 de noviembre). Sobre estas cuestiones, HERRERA MOLINA, “STC 202/2003, de 17 de noviembre...”, pp. 177-179.

⁵⁵ VEGA HERRERO, *La prescripción...*, p. 27; FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, p. 87.

⁵⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto...*, p. 249.

⁵⁷ Insiste en este aspecto, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad...*, p. 219, que señala que “cualquier regulación normativa tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria al principio de seguridad jurídica”.

Esto es lo que justifica el resultado interpretativo defendido, sobre todo teniendo en cuenta que, como antes señalábamos, con él no se traspasan las fronteras de lo que es realmente una interpretación conforme a la Constitución, convirtiéndose en una reconstrucción de los preceptos normativos correspondientes. Esto es lo que justifica, por tanto, la necesidad de interpretar en el sentido indicado los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones administrativas parciales que dan lugar a liquidaciones provisionales. De lo contrario, la posibilidad que existe en el Derecho tributario de llevar a cabo pronunciamientos administrativos provisionales podría devenir en un uso abusivo contrario a estas exigencias constitucionales.

De esta forma, se es respetuoso con el principio de seguridad jurídica si se limitan los efectos de reinicio del cómputo del plazo de prescripción que se produce con la interrupción al ámbito sobre el cual recae efectivamente la actuación administrativa, aunque sea más reducido a un concepto tributario y período en su integridad⁵⁸. El silencio de la relación jurídica producido por el ejercicio de la potestad por la Administración, sólo se rompe en relación con una parte de la obligación tributaria. La otra parte de la misma, la no afectada por la actuación, sigue en silencio, por lo que está perfectamente justificado que su plazo de prescripción siga corriendo sin que le afecte la interrupción. La situación de inmodificabilidad derivada de la prescripción debe producirse en relación con esta parte de la obligación no alcanzada por la actuación administrativa transcurrido el plazo de prescripción contado desde su inicio y no, por tanto, desde su interrupción, que realmente a ella no afecta. El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, queda así respetado⁵⁹.

Además, lo anterior se confirma si se tiene en cuenta que, como se destaca por la doctrina administrativa, el ejercicio de la potestad concreta o actualiza la situación abstracta y genérica de sujeción ante sus múltiples posibilidades de ejercicio concreto⁶⁰. Es únicamente, por tanto, este ámbito concretado o actualizado por el ejercicio de la potestad, cuyo posible alcance era inicialmente más amplio, aquél al que ha de afectar el efecto de interrupción del plazo de prescripción.

También el principio de capacidad económica, desde la óptica de la capacidad económica actual, es respetado si se excluye del alargamiento del tiempo en el que la obligación tributaria puede hacerse efectiva aquella parte de la misma que no ha sido afectada por la actuación administrativa que interrumpió el plazo de prescripción del derecho a liquidar. Ese alargamiento, que puede traer consigo el gravamen de capacidades económicas remotas y no actuales, sólo debe producirse en relación con el ámbito sobre el que verdade-

⁵⁸ A este principio de seguridad jurídica acude PÉREZ DE AYALA BECERRIL, "La prescripción...", pp. 87-88, para sostener una interpretación correctiva del art. 68. 1 a) de la LGT, cuyo tenor literal conduciría, en su opinión, a la interrupción total del plazo de prescripción.

⁵⁹ Debe destacarse, en este sentido, la jurisprudencia que ha intentado poner coto, a través del recurso al principio de seguridad jurídica, a las sucesivas actuaciones administrativas que, a partir del juego de los efectos de interrupción del plazo de prescripción, se han dilatado en tiempos excesivamente amplios. Esto se ha producido de modo reiterado en el ámbito de las comprobaciones de valores, que tras la anulación inicial de la primera, o incluso ulteriores, liquidaciones administrativas derivadas de las mismas, la Administración volvía a practicarlas de nuevo. En esta línea deben destacarse, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Andalucía de 2 y de 9 de marzo de 2001, la Sentencia del TSJ de Galicia de 6 de marzo de 2003 y la Sentencia del TSJ de La Rioja de 18 de junio de 2003 (en *Normacef Fiscal*).

⁶⁰ GARRIDO FALLA, *Tratado...*, 1987, p. 356; GARCÍA ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso...*, 1994, II, p. 34.

ramente recayó la actuación interruptiva del plazo de prescripción, que puede también identificarse perfectamente en el caso de ser inferior a un tributo y período.

Finalmente, una interpretación que limite el efecto interruptivo del plazo de prescripción al ámbito concreto de la obligación afectado por la actuación administrativa, y no a toda ella sin más y en todo caso, supone un incentivo a una actuación administrativa eficaz. Es respetuosa también, por tanto, con el principio constitucional de eficacia administrativa, que constituye igualmente fundamento de la prescripción en este ámbito. La Administración tributaria, una vez que actúa sobre un determinado objeto, debe ser consecuente con su decisión de no haberlo hecho sobre otro distinto, pese a estar muy conectado con aquél. Puede decidir, puesto que así se lo permite el ordenamiento, realizar actuaciones generales o parciales, pero ha de hacerlo de forma fundada y no sin orden ni concierto. Y debe soportar, además, las consecuencias de haber optado por una actuación parcial: si ha tomado esta decisión será, normalmente, porque los indicios de irregularidad se encuentran únicamente en una parte de la obligación; pero ello determinará que el silencio permanecerá en relación con la otra parte de la obligación y, por tanto, a ésta no le afectará la interrupción del plazo de prescripción.

Salvo supuestos excepcionales, la coherencia con aquella primera decisión de limitar el alcance de una actuación exige no volver ya sobre el ámbito excluido. Deberá actuar en adelante, salvo supuestos excepcionales, hacia supuestos de hecho distintos producidos con posterioridad, que son los generadores de obligaciones tributarias aún no prescritas.

3. 2. Eliminación de posibles obstáculos a la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar

3.2.1. Planteamiento

Existen, no obstante, algunos obstáculos que se han esgrimido en ocasiones en contra de la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar, que guardan una conexión más o menos directa con el propio Derecho positivo.

Por este motivo, se hace necesario analizar los mismos para intentar salvarlos, pues sólo de este modo podrá sostenerse de forma fundada la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar conforme al Derecho positivo español hoy vigente.

3.2.2. Supuesta lesión del principio de seguridad jurídica

Un primer argumento que se ha esgrimido en contra de la interrupción parcial del plazo de prescripción guarda conexión con el principio de seguridad jurídica. Y es que, según algunos, con la interrupción parcial se podrían producir perjuicios en el principio de seguridad jurídica, que es el que constituye el principal fundamento de la prescripción tributaria: “Dado que los hechos imposables vienen definidos como conceptos únicos –se afirma, su desagregación en ámbitos inferiores al mismo para referir a ellos la interrupción de la prescripción, resultaría contraria al principio de seguridad jurídica, ya que el contribuyente podría tener problemas para determinar qué parte de su hecho imponible ha prescrito y qué parte no. Curiosamente –se concluye-, se estaría consagrando un reducto de inseguridad”.

ridad jurídica en la defensa de una institución jurídica como la prescripción, destinada a todo lo contrario”⁶¹.

Sin embargo, estos problemas dejan de existir desde el momento en el cual la normativa tributaria exige que la Administración comunique el alcance concreto de su actuación administrativa. Así lo hace el art. 147. 2 de la LGT, en relación con las actuaciones del procedimiento de inspección. Alcance que habrá de ser delimitado no sólo a través de la indicación del concepto tributario y período al que se refiere. Sino también, en el caso de tener un alcance inferior, mediante la precisión de los concretos elementos de la obligación tributaria sobre los que efectivamente recae. Esto es puesto de relieve de forma clara y terminante por el art. 89. 3 a) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos, al exigir la mención en la comunicación de inicio de los procedimientos administrativos iniciados de oficio de su objeto “con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación y ámbito temporal”.

Por lo tanto, en la medida en la cual la Administración cumpla con sus deberes de información en este sentido, el obligado tributario tendrá siempre una certeza absoluta acerca de cuál es el concreto alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción, aunque afecte únicamente a una parte de la obligación tributaria: el efectivamente indicado en la comunicación inicial de la actuación inspectora, donde se habrán de mencionar los elementos de dicha obligación tributaria afectados por la actuación parcial.

3.2.3. *El efecto de la interrupción de reinicio del plazo de prescripción*

Podría pensarse como otro obstáculo para defender el alcance parcial del efecto interruptivo del plazo de prescripción la consecuencia que se deriva de la interrupción que es el reinicio de aquel plazo desde cero. Así, desde esta perspectiva, podría entenderse que si el reinicio del plazo se produce sólo en relación con la obligación tributaria derivada de la parte ya comprobada y no en relación con la resultante del resto de elementos no comprobados, perdería su sentido la interrupción del plazo. Ello en la medida en que el reinicio del plazo de prescripción se produciría teóricamente, pero en la práctica sería intrascendente porque ya no cabría una nueva actuación respecto a aquella parte sobre la que versó la actuación administrativa. Imposibilidad que tendría su fundamento en que lo impedirían los efectos preclusivos de la liquidación provisional, que afectan a la parte comprobada⁶².

Y es que, en efecto, no puede desconocerse que esta interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar puede carecer de relevancia real para algunos procedimientos liquidatorios. Puesto que es cierto que teóricamente se habría interrumpido aquel plazo, lo que significa que a partir de la liquidación administrativa se reiniciaría un

⁶¹ DEL PASO BENGIOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 248-249.

⁶² Éste es otro de los argumentos que emplean DEL PASO BENGIOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 247-248: “No tendría mucho sentido interpretar que las liquidaciones provisionales sólo interrumpen la prescripción respecto de aquellos elementos a los que la regularización se refiere, porque dado que los mismos no son susceptibles de nueva comprobación (salvo lo dispuesto en los artículos 153 y 154 de la LGT), dicha interrupción no tendría ningún efecto”.

nuevo plazo de cuatro años, dentro del cual, en consecuencia, cabría la comprobación de los elementos sobre los que recayó la actuación, al ser dicho ámbito el alcanzado por la actuación interruptiva. Sin embargo, al haberse dictado una liquidación provisional tras la comprobación parcial se generarían los efectos de inmodificabilidad propios de ésta, aunque con alcance parcial, que en el fondo son idénticos a los producidos por la prescripción. De ahí que en estos supuestos esta figura, la prescripción, se quedaría sin objeto o sería innecesaria⁶³.

Esta objeción, sin embargo, puede salvarse sin demasiada dificultad. Ello en base a diferentes razones.

En primer lugar, debe decirse que en algunos de estos casos de actuación administrativa parcial generadora de una liquidación provisional el efecto del reinicio del cómputo producido por la interrupción sí que tendría un sentido o razón de ser en el ámbito de los procedimientos liquidatorios ordinarios. Porque producida la interrupción del plazo por el acto inicial de un procedimiento liquidatorio de alcance parcial (pensemos, por ejemplo, en un procedimiento de inspección de carácter parcial), en un momento cercano a la consumación de la prescripción, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción por otros cuatro años es lo que permitiría que pudiera finalizarse aquel procedimiento. Y es que cuando se practica la liquidación derivada de dicho procedimiento, iniciado en fechas cercanas a la consumación del plazo de prescripción, podría haber transcurrido ya el plazo de cuatro años. Pero esto no sería problema alguno precisamente porque dicho plazo se interrumpió con su acto inicial, a pesar de que fuera con un alcance parcial al tratarse de una actuación con dicho carácter. Puesto que ese alcance parcial del efecto interruptivo era el referente a la prescripción del derecho a liquidar la obligación tributaria derivada de los elementos sobre los que recae la actuación administrativa, que puede finalizarse mediante la liquidación pese a haber transcurrido ya el plazo de cuatro años, al haberse interrumpido antes de su transcurso⁶⁴.

Es también relevante en el seno de los procedimientos liquidatorios ordinarios la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar derivada de actuaciones administrativas parciales determinantes de una liquidación provisional, en segundo lugar, en aquellos casos en los que la liquidación provisional genera ciertos efectos de provisionalidad en relación con el objeto sobre el recayó la actuación administrativa. Dicho con otras palabras, cuando el objeto de la actuación administrativa no es totalmente inmodificable al carecer de un efecto preclusivo total.

Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el procedimiento de comprobación limitada. Puesto que si bien el objeto comprobado no puede ser ya objeto de regularización con carácter general, esto es excepcionado si en otro procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubren nuevos hechos y circunstancias derivados de actuación-

⁶³ FALCÓN Y TELLA, La prescripción..., pp. 84-85.

⁶⁴ Reconocen desde una perspectiva general este efecto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, 2005, p. 491: "El plazo de cuatro años no es un término absoluto tras el cual no puedan ejercitarse estas potestades, sino que los respectivos procedimientos en los que ejercen podrán seguir desarrollándose más allá de este límite temporal, si han sido iniciados dentro del mismo".

nes distintas a las realizadas en aquel procedimiento inicial (art. 140. 1 de la LGT). Por lo tanto, tras la liquidación provisional dotada de un efecto interruptivo parcial referido exclusivamente a la obligación tributaria derivada de los elementos comprobados, se reiniciará un nuevo plazo de cuatro años en relación con esta parte de la obligación que sí tendría relevancia para los procedimientos de liquidación ordinarios. Puesto que dentro de dicho plazo de prescripción reabierto podrán realizarse esas actuaciones distintas a las realizadas en el inicial procedimiento de comprobación limitada que de descubrir nuevos hechos o circunstancias van a permitir la práctica de una nueva liquidación.

También ocurriría algo similar en las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección cuando “alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme” [art. 104. 1 a) de la LGT]. Es decir, cuando pese a recaer la actuación comprobadora sobre determinados elementos de la obligación tributaria, esta comprobación, una vez plasmada en la liquidación provisional, no es inmodificable porque aquellos elementos guardan una conexión cualificada con los elementos de otra obligación tributaria distinta en la que concurre alguna de las siguientes circunstancias: o bien no ha sido objeto de comprobación, o bien sí lo ha sido, pero la actuación administrativa ha desembocado en una liquidación provisional o en una liquidación definitiva que aún no ha adquirido firmeza⁶⁵.

En estos casos, el efecto interruptivo de la prescripción de alcance parcial relativo únicamente a los elementos comprobados tras la práctica de la liquidación provisional, produciría el reinicio del plazo prescriptorio por otros cuatro años sólo en relación con dicho ámbito. Y dentro de ese plazo de cuatro años, podrá modificarse dicha liquidación provisional si los elementos de la otra obligación tributaria con los que guarda una conexión cualificada son objeto de modificación, bien por haberse comprobado, bien por haberse visto afectados por la revisión de la liquidación resultante de los mismos.

Además, en tercer lugar, en cualquier caso, con carácter general, y prescindiendo de los supuestos anteriores, la interrupción del plazo de prescripción por la práctica de una liquidación provisional y el reinicio de un nuevo plazo de cuatro años como consecuencia de ello, sí tiene relevancia en el ámbito de la revisión del acto liquidatorio. Lo que ocurre tanto cuando esta revisión se lleva a cabo a través de los recursos o reclamaciones ordinarios, como cuando dicha revisión se instrumenta por medio de la revisión extraordinaria, concretamente en lo que se refiere a la revisión de oficio.

En cuanto a la revisión por medio de recurso o reclamación de carácter ordinario, porque una vez que se haya interpuesto en plazo el correspondiente recurso o reclamación frente a aquel acto de liquidación provisional, lo que traería consigo la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar [art. 68. 1 b) de la LGT] también con un alcance parcial, se reiniciará el cómputo de un nuevo plazo de prescripción de cuatro años, en relación únicamente con una parte de la obligación, la afectada por la liquidación provisional.

⁶⁵ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Las liquidaciones provisionales...”, pp. 12-16.

Y será dentro de este nuevo plazo, salvo que exista otra actuación interruptiva posterior, en el que habrá de llevarse a cabo, en su caso, la revisión del acto liquidatorio de carácter provisional. De lo contrario, se consumaría la prescripción sin poder llevarse a cabo ya la revisión de la liquidación impugnada.

Y por lo que se refiere a la revisión de oficio dentro de la revisión extraordinaria (el recurso extraordinario de revisión no está sometido al plazo de prescripción sino a uno de tres meses desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial, según el art. 244. 5), la prescripción se prevé como límite temporal dentro del cual habrá de llevarse a cabo la revocación (art. 219. 2) y la rectificación de errores (art. 220. 1). Para la declaración de nulidad no se prevé límite temporal expreso alguno (art. 217) y para la declaración de lesividad se prevé un plazo de cuatro años desde la notificación del acto administrativo, que no parece que sea el de prescripción (art. 218. 2)⁶⁶.

Por tanto, una vez dictada la liquidación provisional, se abre un plazo de prescripción de cuatro años, relativo únicamente a la parte de la obligación resultante de los elementos a los que afectó la actuación administrativa, de defenderse la interrupción parcial, que sí será relevante pese a tener un carácter parcial. Porque dentro del plazo reabierto, aunque sólo en relación con una parte de la obligación tributaria, se podría efectuar la revocación o rectificación de errores de aquella liquidación provisional.

En resumen, también en el caso de una liquidación provisional derivada de una actuación parcial, productora de efectos interruptivos de alcance parcial, tiene relevancia el reinicio del plazo de prescripción únicamente en relación con una parte de la obligación: bien porque se trata de una liquidación provisional que tiene efectos de provisionalidad en el ámbito comprobado, bien porque es una liquidación provisional, respecto a la que se ha interpuesto un recurso o reclamación ordinaria en plazo, bien porque es una liquidación provisional sobre la que cabe la revocación o la rectificación de errores.

Además, este mismo problema acerca de la irrelevancia real del reinicio del cómputo del plazo de prescripción que se da en las liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones parciales, de admitirse la interrupción de alcance parcial, se plantea en las liquidaciones definitivas. Puesto que con ellas, efectivamente, en teoría se habría interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar, lo que significa que a partir de la liquidación administrativa se reiniciaría de nuevo un nuevo plazo de cuatro años, dentro del cual, en consecuencia, cabría la comprobación de los elementos sobre los que recayó la actuación. Sin embargo, al haberse dictado una liquidación definitiva se generarían los efectos de inmodificabilidad propios de ésta, que en el fondo son idénticos a los producidos por la prescripción. De ahí que también en estos supuestos la prescripción se quedaría sin objeto o sería innecesaria⁶⁷.

Y, sin embargo, no suele discutirse o ponerse en duda que las liquidaciones definitivas sean actuaciones interruptivas del plazo de prescripción, por el mero hecho de que el

⁶⁶ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y otros, *Guía...*, p. 483.

⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, *La prescripción...*, pp. 84-85.

reinicio de un nuevo plazo de prescripción de cuatro años no tenga en estos casos verdadera trascendencia⁶⁸. Aunque sí que la tendría, al igual que ocurre en las liquidaciones provisionales, en el ámbito de la revisión de dichas liquidaciones. Desde luego, no parece que las liquidaciones definitivas no se encuentren dentro del art. 68. 1 a) de la LGT.

Desde esta perspectiva, las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción deben ser contempladas, en nuestra opinión, no solamente en cuanto generadoras del reinicio del cómputo del plazo. Este reinicio, como hemos visto, al menos en algunos casos, es intrascendente, lo que no puede determinar que se susciten dudas sobre si en estos casos se trata realmente de una actuación interruptiva. Por este motivo, los supuestos de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar deben ser contemplados también, y quizá fundamentalmente, desde una doble óptica, distinta a aquélla.

Por un lado, desde la óptica puesta de relieve por la doctrina civilista de que se trata de “causas o circunstancias que impiden o excluyen la prescripción”, es decir, constituyen un “acto o hecho que excluye e impide que la prescripción se produzca”⁶⁹. Éste es el aspecto más importante y decisivo de los supuestos de interrupción, y no el de que traigan consigo el reinicio del plazo. Esto último dependerá, al menos en cuanto a su eficacia o trascendencia real, de que el acto interruptivo haya agotado o no el ejercicio del derecho o el reconocimiento de la obligación.

Y, por otro lado, por lo que se refiere a la práctica de una liquidación provisional o definitiva, desde la perspectiva de que determinan que se esté en condiciones de que entre en funcionamiento otra prescripción distinta, la del derecho a recaudar, pese a referirse a la misma obligación tributaria. Ello en la medida que se trata de actos de ejercicio del derecho que, en cierto sentido, lo agotan, aunque sea únicamente en algunos casos en cuanto a una parte del mismo. En concreto, una vez que transcurra el plazo voluntario de ingreso abierto con la notificación de la liquidación administrativa, al ser la deuda liquidada (o también la autoliquidada) el presupuesto de aquella otra prescripción. Así se ha resuelto precisamente un supuesto similar planteado en el seno de la prescripción civil⁷⁰.

⁶⁸ Una excepción la encontramos en MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 150, que al analizar las características de la actividad administrativa interruptiva del plazo de prescripción señalaba que “la eficacia interruptiva de la acción dependerá de que el contenido de la facultad no se haya agotado previamente por los cauces ordinarios, esto es, por el cumplimiento de la obligación tributaria, pues en este caso no operaría la prescripción, y por tanto, tampoco el efecto interruptivo. En este sentido –continuaba–, la liquidación definitiva no interrumpe el plazo de prescripción del “derecho” a determinar la deuda tributaria, sino que lo extingue, al no ser posible la práctica de una ulterior liquidación por la Administración salvo las que procedan por el ejercicio de la potestad revisora”.

⁶⁹ Díez PICAZO, *La prescripción...*, pp. 94-95. En este aspecto insiste también MARTÍN CÁCERES, *La prescripción...*, p. 131.

⁷⁰ Así, Díez PICAZO, *La prescripción...*, p. 117, refiriéndose a la interrupción del plazo de prescripción por “ejercicio de la acción ante los Tribunales”, señalaba que “los efectos se prolongarán durante toda la instancia. Si ésta termina mediante sentencia firme –añadía–, la cuestión habrá quedado resuelta en uno u otro sentido, pues la sentencia condenatoria afirmará el derecho del acreedor demandante frente al deudor demandado y se estará al supuesto del artículo 1971 CC: “el tiempo de la prescripción de las acciones para exigir el cumplimiento de obligaciones declaradas por sentencia, comienza desde que la sentencia quedó firme”.

3.2.4. El artículo 149.3 de la LGT

a. Interpretación restrictiva

Existe, no obstante, un último obstáculo para poder defender en el Derecho positivo español hoy vigente la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar en los supuestos de actuaciones administrativas parciales, a partir de la interpretación del art. 68. 1 a) de la LGT. Hemos dado ya numerosos argumentos a favor de esta solución interpretativa, superando incluso alguno de los obstáculos esgrimidos en ocasiones contra ella. Sin embargo, existe aún un importante obstáculo a la misma y que hemos silenciado hasta ahora voluntariamente para abordarlo al final. La relevancia del obstáculo radica en que parece derivarse directamente y de manera nítida de la propia regulación positiva de la LGT sobre esta materia.

Y es que se ha entendido por autores cercanos a la elaboración de la nueva LGT que en esta norma no sólo se habría previsto de modo expreso el alcance total de la interrupción del plazo de prescripción de las actuaciones administrativas parciales [art. 68. 1 a)], aunque esto es algo, según hemos visto, cuestionable. Sino que se habría recogido igualmente una excepción a esta regla general de la interrupción total del plazo de prescripción en los casos de actuaciones administrativas parciales, que sería, por ello, la única posible. Concretamente, tal excepción estaría recogida en el art. 149. 3 para el caso de que se incumpliera el mandato de dicho precepto de llevar a cabo una inspección general en el plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario en tal sentido. Teniendo en cuenta que este derecho del obligado tributario a solicitar una inspección general se prevé, tal como hacía la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, para los casos en que se hubiera iniciado una actuación inspectora de carácter parcial.

En este sentido, se afirma que “constituye excepción a esta regla lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 149, que señala que el incumplimiento del plazo para ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general determina que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”⁷¹. “Esta falta de efectos interruptivos –se insiste más adelante– constituye una excepción a la regla general del artículo 68. 1 a) de la nueva Ley, que establece que las comprobaciones de parte de los elementos de la obligación tributaria interrumpen el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de toda la obligación tributaria al completo”⁷².

Pues bien, el tenor literal de la norma parece ser claro tanto en el supuesto de hecho como en el efecto jurídico. Puesto que el supuesto de hecho de la norma es el incumplimiento por parte de la Administración tributaria del plazo de seis meses de que dispone para ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general, a contar desde la solicitud en tal sentido presentada por el obligado tributario que estaba siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial. Es decir, que han transcurrido seis meses desde dicha solicitud y no se ha ampliado el alcance de las actuaciones

⁷¹ CERVANTES y otros, *Guía...*, p. 160.

⁷² CERVANTES y otros, *Guía...*, p. 305. Así lo entiende también GARCÍA BERRO, “La Inspección...”, p. 55

ni se ha iniciado la inspección de carácter general. Y ante esta circunstancia, la norma parece prever de forma nítida la sanción del incumplimiento administrativo: las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpirán el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general⁷³.

Por tanto, contemplado este precepto como excepción de la regla general del art. 68. 1 a), según la interpretación sostenida por aquellos autores cercanos a la elaboración de la LGT, podría entenderse que tendría lugar lo siguiente:

- primero: iniciada la actuación inspectora de carácter parcial, se produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y no únicamente la parte derivada de dicha actuación parcial, lo que se deduciría, según esta interpretación, del art. 68. 1 a) de la LGT;
- segundo: cuando se solicite por el obligado tributario que aquella actuación parcial tenga carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectado, al amparo del art. 149. 1 de la LGT, habría que diferenciar dos supuestos:
 - a) que la Administración cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, ampliando la actuación parcial o iniciando la inspección general dentro de los seis meses posteriores a la solicitud: en este caso, la situación no sufriría cambio alguno, de modo que el efecto de interrupción total del plazo de prescripción producido con la inicial actuación parcial se seguiría conservando;
 - b) que la Administración no cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, es decir, que transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario, no se hubiera ampliado la actuación parcial inicial o iniciado la inspección general: entonces se aplicaría lo dispuesto en el art. 149. 3, de modo que la inicial actuación inspectora de carácter parcial no interrumpirá el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

En consecuencia, en este último caso de incumplimiento por parte de la Administración del plazo de seis meses de que dispone para ampliar la actuación o iniciar la inspección general desde la solicitud del obligado tributario, se vendría a admitir expresamente el alcance parcial de la interrupción del plazo de prescripción producida con el inicio de la actuación inspectora parcial. Pero lo importante sería, desde esta postura, que esto sólo tendría lugar ante esta situación patológica de incumplimiento administrativo, que además únicamente puede producirse cuando iniciada la actuación parcial se presenta una solicitud del obligado tributario para que la actuación tenga carácter general respecto al tributo, y en su caso, período afectado por aquélla.

⁷³ Este es el mismo contenido, en esencia, de los arts. 145. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia, 146. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa y 146. 3 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. Solamente el primero de estos preceptos tiene una pequeña variación frente al de la LGT motivada por la configuración del ejercicio la potestad de liquidación como objeto de la prescripción (art. 64. 1): "El incumplimiento de este plazo –dispone este artículo– determinará que las actuaciones de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria a efectos de la comprobación e investigación del mismo tributo y período con carácter general".

Por lo tanto, para los demás supuestos distintos a éste se aplicaría la regla general de la interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar. Con ello podría decirse que, prescindiendo incluso del art. 68. 1 a), la LGT estaría reconociendo de forma clara y nítida en este artículo 149. 3, aunque sea a partir de una interpretación *sensu contrario*, la interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar como regla general. Puesto que en él reconoce un efecto distinto, la interrupción parcial en las actuaciones inspectoras parciales, pero lo hace únicamente para un caso determinado: cuando la Administración tributaria incumple el mandato de la norma de ampliar el alcance de la actuación parcial o iniciar la inspección general en el plazo de seis meses desde la solicitud en tal sentido por el obligado tributario objeto de una inicial actuación parcial.

b. Interpretación sistemática: art. 149. 3 y art. 68. 1 a) de la LGT

Sin embargo, en nuestra opinión, existe otra interpretación de este precepto que permite concluir que con él no se está confirmando una regla general del art. 68. 1 a) de interrupción total del plazo de prescripción del derecho a liquidar, al preverse en él el único supuesto en el que tal regla es excepcionada. Porque es perfectamente posible otra interpretación del artículo 149. 3 en virtud de la cual se confirmaría la regla general de interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar a que llegábamos conforme a los argumentos señalados con anterioridad.

Así, desde nuestro punto de vista, lo que ocurriría en estos supuestos sería lo siguiente, a la vista de lo dispuesto en el art. 149. 3 de la LGT, en conexión con el art. 68. 1 a) del mismo texto legal interpretado en el sentido antes expresado y en base a los argumentos que ya mencionamos:

- primero: iniciada la actuación inspectora de carácter parcial, se produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la parte de la deuda tributaria afectada por la actuación parcial y no de toda ella, lo que se deduciría del art. 68. 1 a) de la LGT interpretado de la forma antes indicada;
- segundo: cuando se solicite por el obligado tributario que aquella actuación parcial tenga carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectado, al amparo del art. 149. 1 de la LGT, esta solicitud interrumpiría nuevamente el plazo de prescripción del derecho a liquidar, en cuanto actuación fehaciente del obligado tributario dirigida a la liquidación de la deuda tributaria [art. 68. 1 c)], pero ahora lo haría con un alcance total, puesto que es a toda la obligación tributaria a la que abarca la actuación interruptiva (todo el tributo y, en su caso, período afectado por la actuación parcial inicial); aunque dicho con más precisión, será una interrupción parcial, en relación con un ámbito aún no afectado por la interrupción, que se sumaría a la parcial respecto al resto de elementos de la obligación tributaria producida con el inicio de la actuación inspectora parcial⁷⁴;

⁷⁴ Ya ponían de relieve BADAS CEREZO, LAMOCA PÉREZ y MARCO SANJUÁN, *Aplicación...*, p. 205, a partir del precepto de la LDGC, que “no se podría hablar estrictamente de una nueva actuación general porque, partiendo de una liquidación resultado del análisis de unos determinados hechos impositivos, la nueva actuación no podrá abarcar la totalidad del tributo y ejercicio afectados y, por lo tanto, sería a su vez, parcial”.

- tercero: no obstante, según cuál sea el comportamiento administrativo subsiguiente a la solicitud del obligado tributario, y de acuerdo a lo previsto en el art. 149. 3 de la LGT, habría que diferenciar dos supuestos:
 - a) que la Administración cumpla con lo solicitado dentro del plazo previsto para ello, ampliando la actuación parcial o iniciando la inspección general dentro de los seis meses contados desde la solicitud: en este caso, la situación no sufriría cambio alguno, de modo que el efecto de interrupción total del plazo de prescripción producido con la solicitud del obligado tributario se seguiría conservando (realmente, la interrupción parcial relativa al resto de elementos de la obligación tributaria, que se sumaría a la parcial producida con el inicio de la actuación inspectora parcial del principio);
 - b) que la Administración no cumpla con lo solicitado dentro del plazo de seis meses desde la solicitud del obligado tributario, es decir, que transcurrido dicho plazo, no se hubiera ampliado la actuación parcial inicial o iniciado la inspección general: entonces se aplicaría lo dispuesto en el art. 149. 3, de modo que la solicitud del obligado tributario no interrumpirá el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general (realmente es el plazo de prescripción para comprobar los elementos no afectados por la actuación inicial).

Podría decirse en contra de la interpretación defendida que son “las actuaciones inspectoras de carácter parcial”, y no la solicitud del obligado tributario para que aquéllas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, período afectados, las que, según la literalidad del precepto, no interrumpen “el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”, como consecuencia del incumplimiento administrativo. Sin embargo, no deja de ser cierto que tal solicitud se inserta también en esas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, como lo revelan diversas circunstancias:

- la solicitud de una inspección general sólo tiene cabida una vez iniciada una actuación inspectora de carácter parcial, lo que ha motivado que se haya puesto de relieve por la doctrina que en ningún momento se está configurando con ello un derecho a ser inspeccionado, autónomo y ajeno a un procedimiento inspector ya iniciado⁷⁵;
- esta solicitud, además, se ha de presentar en un plazo muy breve desde el inicio de la actuación inspectora de carácter parcial;
- aquellas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, por tanto, no sólo están integradas por una serie de actos administrativos de trámite, junto con el acto resolutorio final que sería el acto de liquidación tributaria correspondiente; porque, por el contrario, en dichas “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, como ocurre en la generalidad de los procedimientos administrativos de los que aquéllas no son sino una especie o modalidad, se incluyen también actos de los particulares interesados afectados, como son la formulación de alegaciones⁷⁶ o la presentación de documentos, la manifestación

⁷⁵ PEÑA GARBÍN, “Los efectos del estatuto...”, p. 99.

⁷⁶ El propio Tribunal Supremo ha entendido en ocasiones que “el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la Inspección es un acto perteneciente a las actuaciones de comprobación e investigación desplegadas por la Inspección de los Tributos en el procedimiento de gestión tributaria”. Se trata de la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2004 (*Normacef Fiscal*).

- de conformidad o disconformidad a las propuestas de liquidación contenidas en las actas, etc; y, también, porqué no, la formulación de la solicitud del art. 149. 1 de la LGT;
- a lo anterior no es obstáculo el que se trate de una solicitud del obligado tributario de carácter peculiar en la medida en la cual, de acuerdo a su configuración positiva, puede ser determinante: bien de una simple ampliación del objeto inicial del procedimiento, que es lo que ocurrirá cuando la Administración tributaria decida ampliar el alcance de la actuación parcial comenzada inicialmente; bien del inicio de “otro”, al menos formalmente separado, procedimiento inspector, que versará sobre el resto del tributo y, en su caso, período al que no alcanzaba la inicial actuación parcial, lo que tendrá lugar cuando la Administración tributaria decida iniciar una actuación inspectora distinta tras la solicitud del obligado tributario; pero lo cierto es que mientras que la Administración no decida una u otra alternativa la solicitud presentada por el obligado tributario se insertará en las iniciales “actuaciones inspectoras de carácter parcial”, cuyo efecto interruptivo, si bien el producido a partir de la solicitud del obligado tributario, es el que se limita de producirse el incumplimiento administrativo, de acuerdo a lo previsto en el art. 149. 3 de la LGT.

c) Interpretación sistemática: art. 149. 3 y 150. 2 de la LGT

Además, el reconocimiento general en la LGT de una interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar en los supuestos de actuaciones administrativas parciales quedaría confirmado también si se identifica el art. 149. 3 de la LGT como un precepto que aplica en un supuesto peculiar el mismo criterio que inspira el régimen jurídico de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, previsto con carácter general en el art. 150. 2 de la LGT. Supuesto peculiar en el que se produce una interrupción injustificada en relación con parte de un tributo y período, por lo que el enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción consecuencia de aquella interrupción injustificada tendrá paralelamente un alcance parcial.

Y es que, en efecto, desde nuestro punto de vista, con el art. 149. 3 de la LGT lo que se hace es trasladar el criterio que inspira la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario del art. 150. 2 del mismo texto legal a un supuesto peculiar en el que está también perfectamente justificada la aplicación de las consecuencias previstas en este último precepto.

Porque en el art. 149. 3 se regula el supuesto en el que dentro de una actuación inspectora parcial el obligado tributario solicita su ampliación a todo el tributo y, en su caso, período afectado por aquélla, y la Administración no lleva a cabo tal ampliación o no inicia una nueva actuación con tal fin en el plazo de seis meses contados desde la presentación de la solicitud. Por tanto, se produce una inactividad administrativa superior a seis meses por causas no imputables al obligado tributario, lo que justificaría la aplicación de las consecuencias previstas en el art. 150. 2.

No obstante, la inactividad administrativa se refiere únicamente a la parte no afectada por la actuación inicial, que es a la que realmente se dirige la solicitud del obligado tributario.

Por tanto, dicha inactividad se configura en el art. 149. 3 de forma parcelada dentro de un mismo tributo y período, teniendo en cuenta que dicha parcialidad ha adquirido consistencia procedimental desde el momento en el que se lleva a cabo una actuación inspectora de carácter parcial y en ella se solicita una inspección general respecto el mismo tributo y período afectado por aquella actuación parcial inicial. De ahí que esté perfectamente justificada la paralela parcialidad en el alcance del enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción producido por la actuación inspectora inicial, concretamente el que se produjo a partir de la solicitud del obligado tributario. Puesto que sólo afectaría, como hemos visto, a la parte del tributo respecto a la que se solicitó la ampliación y que aquel precepto identifica en torno al “plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período de carácter general”, que no se habría visto interrumpido por las iniciales actuaciones inspectoras de carácter parcial.

En definitiva, la inactividad se refiere sólo a la ampliación de la actuación parcial o al inicio de la inspección general. La solicitud presentada por el obligado tributario de la comprobación general no interrumpe las actuaciones en curso (art. 149. 1), de modo que las actuaciones que se pudieran realizar sobre la parte del tributo y período sobre la que recaía parcialmente la actuación inspectora inicial no significarán en ningún caso que la inactividad administrativa determinante del efecto del art. 149. 3 no se produzca.

Con ello se habría salido al paso, además, a aquellas interpretaciones doctrinales que habían defendido bajo la normativa anterior a la nueva LGT, a pesar de su no previsión expresa, que la falta de inicio de la inspección general transcurridos seis meses desde la solicitud en tal sentido por el obligado tributario también traía consigo el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Pero lo hacían sin limitar el enervamiento del efecto interruptivo a la parte del tributo y período al que afectaba realmente la inactividad administrativa, esto es, aquella a la que alcanzaba la solicitud del obligado tributario, sino que entendía que dicho enervamiento era de carácter total desapareciendo el efecto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a liquidar todo el tributo y período⁷⁷. La nueva LGT, por tanto, habría clarificado que aquel enervamiento del efecto interruptivo sólo tendría un alcance parcial.

Pues bien, si la LGT recoge la parcelación del enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción en un caso como es el previsto en el art. 149. 3 en el que la parcialidad dentro de un mismo tributo y período ha adquirido consistencia procedimental, no es de extrañar que recoja también la misma parcelación en el efecto de interrupción del plazo de prescripción en los supuestos de actuaciones administrativas parciales. A ello nos conduciría la argumentación que hemos llevado a cabo en torno al art. 68. 1 a) de la LGT, que se vería así confirmada también desde el art. 149. 3 de la LGT, en su conexión con el art. 150. 2 de la misma LGT en el sentido recién indicado. La LGT, por tanto, habría sido así coherente al prever la parcialidad tanto en la interrupción producida por actuaciones administrativas parciales como en el enervamiento del efecto de la interrupción en este supuesto peculiar de inactividad administrativa en relación con parte de la obligación. Ello

⁷⁷ Aunque con distintos matices, FERNÁNDEZ CUEVAS, en *El Estatuto...*, p. 213; FENELLÓS PUIGCERVER, *El Estatuto...*, p. 342; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, “La ampliación...”, pp. 30-31; DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y garantías...*, pp. 299-300.

en un contexto en el que la interrupción y el enervamiento del efecto de la interrupción constituyen las dos caras de la misma moneda.

4. Conclusiones

1. La denominada prescripción del derecho a liquidar puede entenderse como un auténtico supuesto de prescripción de la obligación tributaria por inactividad de la Administración y del sujeto pasivo en el ámbito de la liquidación tributaria. Por tanto, en el propio concepto de esta modalidad de prescripción aparecen aspectos del Derecho tributario formal, pese a ser esencialmente una figura del Derecho tributario material por afectar a la obligación tributaria produciendo su extinción. La relevancia de las cuestiones procedimentales en esta clase de prescripción vuelve a confirmarse en distintos aspectos de su régimen jurídico: inicio del cómputo, interrupción y efectos. Por este motivo, si en la regulación de estas cuestiones procedimentales a las que remite el régimen jurídico de la prescripción se prevén manifestaciones de alcance parcial (una actuación administrativa de carácter parcial), dicha parcialidad habría de extenderse paralelamente a la propia prescripción (interrupción parcial del plazo de prescripción), que da relevancia a dichas cuestiones procedimentales (las actuaciones administrativas son un supuesto de interrupción del plazo de prescripción).
2. No puede entenderse que la redacción dada en la nueva LGT al supuesto de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar relativo a las actuaciones administrativas dirigidas a comprobar y liquidar “todos o parte de los elementos de la obligación tributaria” [art. 68. 1 a)] habría aclarado que una actuación parcial interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar toda la deuda tributaria y, por tanto, también la derivada de elementos del mismo tributo no afectados por la actuación administrativa. Lo único que se desprende del tenor literal de este precepto, incluso comparándolo con el art. 66 de la originaria LGT de 1963, es que las actuaciones parciales interrumpen dicho plazo de prescripción, lo que resuelve las dudas suscitadas en algún momento acerca de la eficacia interruptiva de las liquidaciones provisionales. Pero este artículo no regula directamente cuál es el alcance de ese efecto interruptivo.
3. Tampoco puede entenderse que con el art. 68. 1 a) de la LGT se habría previsto un supuesto de interrupción, por actuaciones administrativas parciales o totales, relativo a un plazo de prescripción del derecho a liquidar que se referiría siempre a toda la deuda tributaria. Aunque, efectivamente, se trata de un plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria [art. 66 a)] ésta debe entenderse según aparezca la misma en cada caso que no necesariamente ha de ser de modo íntegro, de igual forma que ocurre en otros preceptos de la LGT en los que se hace referencia a la deuda tributaria. En consecuencia, si se produce una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar que afecta sólo a una parte de la deuda tributaria (actuación administrativa parcial), ese plazo de prescripción aparecerá configurado, a partir de dicha interrupción, en torno a una parte de la deuda tributaria.
4. Ante el silencio al respecto del art. 68. 1 a) de la LGT, para conocer el alcance de la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones adminis-

trativas, hay que acudir a una interpretación sistemática del art. 68. 1 a) de la nueva LGT con los preceptos de la misma Ley que regulan el alcance de las actuaciones administrativas y el alcance del efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales (arts. 147. 2 y 148, en relación con el procedimiento de inspección). Y de esta interpretación se deduce que en el caso de actuaciones administrativas parciales el alcance del efecto interruptivo del plazo de prescripción será también de carácter parcial, pudiendo producirse a partir de entonces, en relación con la parte de la deuda tributaria no afectada por la actuación administrativa, una prescripción parcial del derecho a liquidar. Con ello no se hace otra cosa que desarrollar la idea, ya sostenida por la doctrina y la jurisprudencia, de la debida relación existente entre la interrupción y el contenido o finalidad de la actuación interruptiva. Así, de igual modo que una actuación dirigida a la liquidación del tributo no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a exigir el pago, una actuación administrativa dirigida a liquidar una parte de la deuda tributaria sólo interrumpirá el plazo de prescripción del derecho a liquidar dicha parte de la deuda, y no la no afectada por la actuación interruptiva.

5. Esta misma conclusión acerca del efecto interruptivo parcial de las actuaciones administrativas parciales es confirmada por una interpretación teleológica del art. 68. 1 a) de la LGT conforme a la Constitución, de acuerdo a los principios que constituyen el fundamento de la prescripción en materia tributaria: el principio de seguridad jurídica, según el cual el silencio de la relación jurídica determinante de la prescripción seguiría produciéndose en relación con la parte de la deuda tributaria no afectada por la actuación administrativa, el de capacidad económica, en su vertiente que exige el gravamen de una capacidad económica actual y el de eficacia administrativa.
6. No es un obstáculo para admitir la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar el principio de seguridad jurídica, que quedaría en entredicho al no tener certeza el contribuyente acerca de qué parte del tributo se vería afectada por la interrupción. Puesto que estas dudas no existen si la Administración cumple con la normativa vigente que le impone especificar el alcance de su actuación, indicando incluso los elementos de la obligación tributaria abarcados en el caso de las actuaciones parciales [art. 147. 2 de la LGT y 89. 3 a) del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos].
7. No sirve tampoco para negar la interrupción parcial el efecto que se produce con la interrupción que es el reinicio del plazo desde cero, lo que sería irrelevante al no poder la Administración actuar en relación con la parte del tributo a la que habría afectado únicamente la interrupción debido a los efectos preclusivos de la liquidación provisional en relación con dicha parte comprobada. La interrupción parcial y el reinicio del plazo en relación con una parte del tributo sería relevante en muchos casos: cuando se produce la interrupción por el inicio de una actuación parcial en momentos cercanos a la consumación del plazo, que permite concluir el procedimiento a pesar de haber transcurrido los cuatro años desde el inicio del cómputo; cuando se interrumpe por una liquidación provisional dotada de cierta provisionalidad en cuanto al objeto comprobado, que, por ejemplo, permite modificar dentro del plazo de prescripción reabierto los resultados comprobados si se descubren nuevos hechos o circunstancias

derivados de actuaciones distintas a las realizadas (art. 140 de la LGT); o, en general, cuando se interrumpe por una liquidación provisional, que abre un nuevo plazo de cuatro años únicamente en relación con la parte afectada por aquélla dentro del que puede llevarse a cabo la revocación o rectificación de errores (arts. 219. 2 y 220. 1 de la LGT), o cuando se interrumpe por la interposición de un recurso o reclamación contra la liquidación provisional, que reinicia el cómputo del plazo desde cero, aunque sólo sea en relación con una parte de la deuda, en el que es posible su revisión por el órgano resolutorio correspondiente.

8. Tampoco puede excluir la interrupción parcial del plazo de prescripción del derecho a liquidar por actuaciones administrativas parciales el art. 149. 3 de la nueva LGT que prevé expresamente el efecto interruptivo parcial para una actuación inspectora parcial en la que se ha solicitado por el contribuyente su carácter general y la Administración no ha atendido tal solicitud en el plazo de seis meses previsto para ello. Sería el alcance total de la interrupción del plazo de prescripción producido con la solicitud de la inspección general por el contribuyente el que desaparecería de producirse aquel incumplimiento administrativo, y no, por tanto, el efecto producido por el inicio de la actuación parcial, que vendría limitado a dicho alcance. La LGT habría sido así coherente en este precepto con la interrupción parcial del plazo de prescripción que puede deducirse de la interpretación aquí defendida del art. 68. 1 a). Porque ha previsto en este art. 149. 3 el enervamiento del efecto interruptivo del plazo de prescripción con un alcance parcial, que es la otra cara de la interrupción de dicho plazo, en un supuesto en el que se produce una inactividad administrativa de alcance parcial: la Inspección deja de actuar en relación con la parte del tributo y período al que afectó la solicitud del obligado tributario, para lo que es irrelevante que actué o no en relación con la otra parte de aquel tributo y período al que afectaba únicamente la actuación parcial inicial.

5. Bibliografía

AGUADO I CUDOLÀ, V., *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons-Generalitat de Catalunya, Barcelona-Madrid, 1999.

ALONSO ARCE, I., *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003.

BADAS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C y MARCO SANJUÁN, J. A., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., "El acto de liquidación", en *REDF*, núm. 20, 1978.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2001.

CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M., "La prescripción tributaria", en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Director), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.

DEL PASO BENGUA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentario a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998.

DE LA NUEZ CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998

DE MIGUEL CANUTO, E., *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

DÍEZ PICAZO, L., *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos", en CT, núm. 19, 1976.

FALCÓN Y TELLA, R., "La prescripción en el Proyecto de LGT", en QF, núm. 14, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2001.

GARCÍA BERRO, F., "La Inspección Tributaria en la nueva LGT", en QF, 2004.

GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, 6ª ed., I, Civitas, Madrid, 1994.

GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, 12ª ed., I, Tecnos, Madrid, 1994.

GOMEZ PUENTE, M., "¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283, 27 de febrero de 1997.

JUAN LOZANO, A. M., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993.

JUAN LOZANO, A. M., "Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria ante la perspectiva de modificaciones normativas", en *Fiscal Mes a Mes*, núm. 70, 2002.

HERRERA MOLINA, P. M., “STC 202/2003, de 17 de noviembre: Los excesos de la interpretación conforme a la Constitución y los límites del contenido de las Leyes de Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas”, en HERRERA MOLINA, P. M. (Dirección) y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Coordinación), *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional. Año 2003*, IEF, Madrid, 2004.

MANTERO SÁENZ, A., “La prescripción en el Derecho tributario”, en *HPE*, núm. 52, 1978.

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005.

MARTÍN CÁCERES, A. F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

MARTÍN DELGADO, J. M., “Comentario general de jurisprudencia”, en *REDF*, núm. 7, 1975.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2005.

MELLADO BENAVENTE, F. M., “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”, en *CaT Monografías*, núm. 21, 2004.

MESTRE GARCÍA, E., *La Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2004.

PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F., en *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF-REAF, Madrid, 2004.

PATÓN GARCÍA, G., “Ideas sobre los efectos de la comprobación limitada para una futura regulación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2003.

PEÑA GARBÍN, J. M., “Los efectos del estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, 1998.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La prescripción en la nueva Ley General Tributaria”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. La nueva Ley General Tributaria (I)*, núm. 28, 2004.

PÉREZ ROYO, F., “Sobre la prescripción del Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma”, en *CT*, núm. 19, 1976.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La ampliación de las actuaciones inspectoras a instancia del contribuyente”, en *Impuestos*, II/2000.

RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., "Las liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección: supuestos para su práctica en la nueva LGT", en *CaT Monografías*, 2004.

SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976.

SANTI ROMANO, *Fragmentos de un Diccionario jurídico*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho financiero*, Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1991.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2º, Servicio de Publicaciones. UCM, Madrid, 1985.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas de Derecho financiero*, Tomo II, vol. 3º, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1975.

VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

WERT ORTEGA, M., "La notificación del acta previa de conformidad ¿Interrumpe la prescripción del acta definitiva de disconformidad? (Comentario a la Sentencia de la AN de 27 de noviembre de 2003, rec. núm. 675/2001), en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 254, 2004. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ **STC 85/2006, de 27 de marzo de 2006**

■ **Recurso de amparo**

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio**

Derivación de responsabilidad. Tutela judicial efectiva.

La Administración tributaria había practicado varias liquidaciones a una sociedad que afectaban a diversos impuestos y a los periodos 1984 a 1986 y que –las que ahora interesan– contenían exclusivamente diversas sanciones. Al resultar impagadas estas liquidaciones se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad a tres de sus administradores que son quienes ahora recurren en amparo, contra la sentencia dictada por el TSJ de Madrid, considerando vulnerados diversos derechos fundamentales, pero siendo la alegación referida a la tutela judicial (infringida por varios hechos y por la propia sentencia recurrida) la determinante del fallo estimatorio del Tribunal Constitucional.

Debido al conjunto de argumentos que se debaten entre los recurrentes, el Abogado del Estado y el Fiscal y a la importancia de los mismos, antes de ofrecer un resumen de la sentencia extractaremos también los razonamientos que fueron conformando el discurso del propio Tribunal. De todos ellos destacamos por su interés la afirmación sobre el carácter sancionador de la responsabilidad, si bien, la razón esencial viene dada por tratarse de un caso en el que ésta se refería exclusivamente a sanciones tributarias.

Antecedentes de Hecho

...la demanda fundamenta la indefensión que se le habría causado a los recurrentes al habérseles denegado como responsables subsidiarios de las deudas de Difo, S.A., los mismos derechos que podía ejercitar dicha entidad como deudor principal... en el supuesto examinado, los demandantes tenían derecho a recurrir las actas cuyo importe se les exigía... sin embargo, no pudo ser ejercido por los demandantes por dos motivos. En primer lugar, no se han podido impugnar las actas de las que derivan las liquidaciones reclamadas a los recurrentes en tanto que responsables subsidiarios porque, pese a haberlo solicitado en reiteradas ocasiones, la Administración tributaria demandada no ha aportado en ningún momento el expediente completo formado por la dependencia de inspección de la Agencia Estatal

de Administración tributaria de Hortaleza, ni el elaborado por los órganos de recaudación al proceder ejecutivamente contra el deudor principal declarado fallido.

En segundo lugar, porque, aún en el supuesto de que los expedientes hubieran estado completos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra la que se insta el presente recurso de amparo niega expresamente la posibilidad de impugnación de las actas en la medida en que “las mismas fueron firmadas de conformidad”...

A continuación, la demanda expone las razones por las que la resolución judicial impugnada ha vulnerado el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa según la legislación vigente, en aquel momento garantizado en el art. 25.1 CE. A juicio de los demandantes de amparo, en la medida en que las deudas objeto de derivación son sanciones tributarias impuestas al deudor principal por comportamientos infractores... es evidente que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid debería haberles aplicado el régimen sancionador derivado de la nueva Ley general tributaria, modificada por Ley 25/1995, en el supuesto de que éste fuera más favorable...

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechaza la posibilidad de aplicar este nuevo régimen sancionador más favorable con fundamento en que las sanciones impuestas son firmes y no admiten revisión...

Centrado el objeto de análisis en la denunciada infracción del art. 24 CE, examina en primer lugar el Abogado del Estado la indefensión que ... se habría producido al haberse negado a los responsables subsidiarios los mismos derechos que puede ejercitar el deudor principal. A su juicio, esta “negación de derechos” responde en realidad a una cuestión sustantiva relacionada con la derivación de la responsabilidad tributaria, donde la suscripción de las actas de conformidad por parte del deudor principal impide lógicamente la reproducción del procedimiento de investigación frente a los demás responsables. Estos últimos -señala- se colocan en la posición del sujeto pasivo con todos los derechos, pero también con las mismas obligaciones y, por tanto, también en aquéllas que resulten de los actos determinativos de la deuda tributaria fijados por reconocimiento del obligado tributario...

Finalmente, señala el Abogado del Estado que las consideraciones que hacían los recurrentes en su escrito complementario de la demanda contenciosa bajo la rúbrica “falta de diligencia de los órganos de recaudación”, no constituyen una pretensión, sino un argumento dirigido a persuadir a la Sala de la extinción anticipada del derecho de la Hacienda pública al cobro de la deuda tributaria...

... el Ministerio Fiscal solicitó el otorgamiento del amparo... (aunque) ...considera que debe desestimarse la vulneración del principio de legalidad ... porque... el problema de la retroactividad e irretroactividad de la Ley penal viene regulado en el art. 9.3 CE ...Y dicho precepto no se encuentra dentro del ámbito del recurso de amparo, razón por la cual la cuestión relativa a la interpretación y aplicación de las normas es... , en principio, una cuestión de mera legalidad ordinaria que incumbe en exclusiva a los órganos judiciales...

... de otro lado, la Sala pone de manifiesto que a los recurrentes no les fue impuesta sanción alguna, sino que los pronunciamientos administrativos se refirieron en exclusiva a las deudas contraídas por la entidad declarada deudora principal, por lo que la queja carece de fundamento...

Seguidamente examina el Fiscal la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que la demanda deriva de la incongruencia omisiva en que habría incurrido la Sentencia de 14 de febrero de 2001, al no haberse pronunciado sobre la alegada caducidad del expediente de derivación de responsabilidad y de la resolución administrativa que la acuerda; infracción del art. 24 CE que, a su juicio, debe ser apreciada por este Tribunal... al considerar que entre la fecha en que tuvo lugar la declaración de fallido de la entidad Difo, S.A., y la fecha del acuerdo de derivación de responsabilidad a los recurrentes había transcurrido el plazo de tres meses de caducidad que, a su juicio, resultaba aplicable.

Diferente suerte debe correr, sin embargo, a juicio del Fiscal, la alegada indefensión que, según se expresa en la demanda, se les habría generado a los recurrentes al no haberles remitido en su integridad el expediente administrativo... de las actuaciones se desprende que los demandantes han tenido en todo momento cabal conocimiento de cuáles fueron los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria en el expediente administrativo. Efectivamente, los recurrentes formaron parte del Consejo de Administración de la entidad Difo, S.A., y como tales consejeros tenían la responsabilidad de conocer y controlar los actos que dieron lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias de la citada entidad.

Fundamentos jurídicos

3. Descartada la existencia de la única causa de inadmisión alegada, el examen de las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo exige, ante todo, determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes en virtud de lo dispuesto en el art. 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria... la responsabilidad de éstos por las deudas tributarias de Difo, S.A., durante el período en que aquéllos formaron parte del Consejo de Administración de dicha entidad alcanza exclusivamente a sanciones... Y tal responsabilidad deriva no de actos de otro -en particular, las omisiones de ingresos imputadas a Difo, S.A.-, sino de un comportamiento que, aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y ss. LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 LGT, y que sólo a ellos les resulta atribuible, a saber, no haber realizado como administradores de Difo, S.A., los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones.

Pues bien, en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento -componentes de la "deuda tributaria" a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente,

finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 5 y 6)-, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A... aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”- del título IV -que regula “La potestad sancionadora”.

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE ...Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE, derecho cuya vulneración atribuyen los demandantes a la Sentencia de 14 de febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. El recurso de amparo, sin embargo, debe ser rechazado en este punto por las razones que se exponen a continuación.

...parten los recurrentes de la premisa de que el citado art. 25.1 CE exige la aplicación retroactiva de las normas de carácter punitivo más favorables. Sin embargo, como advierte el Ministerio Fiscal, la jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE... razón por la cual no cabe acudir a esta vía para denunciar, como aquí se hace, la inaplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable.

Ha de concluirse, pues, que no puede acogerse la denunciada infracción del art. 25.1 CE.

5. Solución distinta merece, sin embargo, la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE..., al no haber respondido a la cuestión de la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad denunciada y, luego, a la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, sólo en la medida en que no repara el vicio de incongruencia enunciado.

En efecto, es evidente, en primer lugar, que esta cuestión fue planteada a la Sala por los demandantes en el momento procesal oportuno... Razonamientos que se pueden o no compartir pero que, sin lugar a dudas, los recurrentes fundaron en Derecho, concretamente, en el art. 1 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo; en los arts. 42.2 y 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; y, en fin, en la doctrina sentada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997...

La estimación del recurso de amparo en este punto conduce a la anulación tanto de la Sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001 como de la providencia de la misma Sala de 24 de abril de 2001, y a la consiguiente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse Sentencia, a fin de que por el mencionado órgano judicial se pronuncie otra congruente con las alegaciones sustanciales formuladas por la demandante.

7... los recurrentes entienden también que se les ha vulnerado el derecho a obtener la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizado en el art. 24.1 CE porque, ni han podido durante el proceso contencioso-administrativo cuestionar las actas que la Inspección de Tributos extendió en su día a la entidad Difo, S.A. -y, por ende, las cantidades derivadas de las mismas que se les exigen en calidad de responsables-, al no haberseles facilitado la documentación previa a dichas actas...

En particular, en el supuesto que enjuiciamos, en la medida en que, en virtud del art. 40 LGT, se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad -Difo, S.A.- por las infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: en primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables "todos los derechos del deudor principal"; y el art. 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad "podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto", pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse "el importe de la obligación del responsable"...

De lo anterior se desprende inequívocamente que, pese a que actuaron en todo momento con la diligencia razonablemente exigible en defensa de sus derechos e intereses, los demandantes de amparo no han tenido acceso a la información necesaria para discutir la procedencia y cuantía, tanto de las cuotas tributarias como de las sanciones que finalmen-

te les han sido reclamadas en régimen de responsabilidad, circunstancia que, a su juicio, les ha causado indefensión vulneradora del art. 24.1 CE.

10... importa subrayar que puede ocurrir que pese a los reiterados requerimientos del órgano jurisdiccional, la Administración no consiga cumplir su “deber” de remitir el expediente completo -este es el caso que se examina. Pero entonces las consecuencias desfavorables del incumplimiento de ese “deber” no habrán de ser soportadas por el ciudadano: las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en el art. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria -hoy, art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre- ponen a cargo de la Administración tributaria el acreditamiento de “los hechos normalmente constitutivos” de su derecho. Esto implica que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 LGT, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 LGT.

11... la Sala de lo Contencioso-Administrativo ... supone incurrir en una quiebra lógica, ya que, conforme se desprende claramente de las actuaciones, quien compareció durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tomó las decisiones y firmó las actas de inspección prestando la conformidad -respecto de la cuota, intereses y sanciones- en nombre de la citada sociedad el 25 de abril de 1989 fue una persona distinta a los recurrentes...

La motivación de la Sentencia impugnada es, por las razones expuestas, contraria al derecho fundamental a la tutela judicial garantizado en el art. 24.1 CE. ■

■ Tribunal Constitucional (Pleno)

■ Sentencia de 5 de abril de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio

Representación. Eficacia de los actos practicados por la Administrador con el presentador de documentos en el ISD: no se garantiza que el sujeto pasivo tenga conocimiento de las notificaciones efectuadas a terceros. Infracción de la tutela judicial.

Cuando el art. 36.2 LISD 1987 establece un determinado régimen jurídico para la figura del «presentador» de documentos o declaraciones que recogen los actos o contratos sujetos al Impuesto y se regula la validez y eficacia de los actos de comunicación practicados por la Administración tributaria con estas terceras personas se establece un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción, y por tanto, se vulnera el art. 24.1 CE. Así se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3001/97, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

A la misma conclusión llega la STC también de 5 de abril (Ponente: Excmo. Sa. Pérez Vera, Elisa) en relación al artículo 59.2 del Real Decreto-Legislativo 3050/1980, que asimismo permite que la comunicación de las liquidaciones tributarias o las comprobaciones de valores se efectúe a personas ajenas al sujeto pasivo.

Resumimos el contenido de la primera sentencia por ser fundamentalmente el mismo que se sigue en la segunda y prescindimos de los votos particulares que se formulan contra ambas sentencias que, en este caso, tiene idéntico contenido.

Fundamentos jurídicos

1... La Sala considera que el precepto cuestionado vulnera la prohibición de indefensión establecida en el art. 24.1 CE porque, presumiendo iuris et de iure que quien presenta la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones actúa como mandatario del obligado al pago, le autoriza a intervenir en todas las actuaciones relacionadas con la gestión del tributo, lo que propicia situaciones de indefensión al dar validez a notificaciones de actos administrativos que no garantizan su conocimiento efectivo por los interesados, obstaculizando «el derecho de acceso a la tutela judicial». ... pese a que el precepto cuestionado persigue el fin lícito de facilitar la gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, dicha finalidad, ni constituye razón suficiente para prescindir de las garantías que para los interesados derivan del régimen general de notificaciones y de intervención por medio de representante, ni autoriza a sacrificar la libertad de decidir a quién y hasta qué límite se ha de conferir la confianza necesaria para que sus actos aparezcan como propios.

2. ...el art. 36.2 cuestionado no se limita a atribuir al presentador del documento la condición de mandatario, sino que también determina de forma precisa la extensión del mandato. En particular, además de facultar a la Administración para notificarle, con carácter general, cualquier

acto relacionado con el documento presentado y, en particular, tanto los actos de comprobación de valores como las liquidaciones tributarias derivadas del mismo, permite asimismo al presentador del documento suscribir cualquier diligencia relacionada con el tributo, notificaciones y diligencias que «tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados». En definitiva, de la literalidad del art. 36.2 se desprende que atribuye al «presentador del documento» un mandato representativo pleno para la entera gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, es decir, sobre la totalidad de las actuaciones administrativas que puedan derivarse del documento o declaración presentado, tanto por los datos incorporados a la misma como por los omitidos...

3. ...el tratamiento que dicho precepto otorga al presentador del documento en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones es sensiblemente diferente del que se establece con carácter general en materia de representación en la Ley general tributaria para el resto de los tributos (excepción hecha del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados)...

También es necesario señalar que la normativa tributaria prevé supuestos en los que se puede presumir la representación. Así, con carácter general, se presume *iuris tantum* concedida la representación para los actos de mero trámite...

Desde luego, no es posible ignorar la trascendencia que tiene la previsión contenida en el art. 36.2 de la Ley 29/1987 desde la perspectiva del derecho de los obligados tributarios a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. En efecto, el precepto cuestionado autoriza a la Administración tributaria a notificar al presentador del documento o declaración relativa al impuesto sobre sucesiones y donaciones cualesquiera actos de gestión relacionados con el citado tributo, singularmente los de liquidación y los de comprobación de valores. Y a nadie escapa que la notificación de dichos actos administrativos tiene una clara dimensión constitucional, dado que determina el inicio de los plazos para su impugnación...

Y la tiene en la medida en que la notificación de los actos de gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones a quien no siendo sujeto pasivo del mismo presenta el documento, puede constituir un obstáculo insalvable para los obligados tributarios en orden a la obtención de una resolución de fondo ante la jurisdicción en aquellos casos en los que el presentador no les comunique dichos actos o no lo haga tempestivamente. Corresponde, pues, examinar la legitimidad constitucional de aquella incidencia.

5. ...No debemos olvidar que el art. 24.1 CE establece una doble garantía en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos de las personas «pues no sólo proscribe que los Jueces y Tribunales cierren arbitrariamente los cauces judiciales legalmente previstos a quienes, estando legitimados para ello, pretenden defender sus propios derechos e intereses, sino que también prohíbe al legislador que, con normas excluyentes de la vía jurisdiccional, les impida el acceso al proceso, prohibición, esta última, que se refuerza por lo prevenido en el art. 106.1 CE, cuando se trata de impetrar justicia frente a la actuación de las Administraciones públicas»...

Por tanto, el derecho reconocido en el art. 24.1 CE puede verse conculcado por aquellas normas que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador...

Lo anterior no supone, sin embargo, «que no sean constitucionalmente válidas las formas de comunicación procesal realizadas con personas distintas de los destinatarios del acto o resolución judicial, pues así lo exige el aseguramiento del desarrollo normal del proceso y la necesidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva de la contraparte»...(pero) sólo hemos admitido la comunicación con terceras personas en aquellos supuestos en los que, no siendo posible la comunicación personal con el propio interesado o su representante, concurría la característica de la «proximidad», para que el receptor pueda hacer llegar con facilidad a manos del destinatario la documentación correspondiente, «cercanía» que permite presumir el conocimiento a tiempo por el interesado o su representante del contenido del acto que se notifica en orden a asegurar su derecho a intervenir en el proceso para la defensa de sus derechos e intereses legítimos [por ejemplo, terceras personas que se encontraban en el domicilio del interesado o de su representante, tales como empleados o familiares, o cercanas al mismo, como el conserje de la finca o vecino: STC 19/2004, de 23 de febrero...

No obstante, hemos advertido que incluso en esos supuestos de «proximidad» o «cercanía» geográfica no se puede presumir sin más que la traslación del acto de comunicación del tercero al interesado se ha producido de forma regular, por lo que cuando éste cuestiona la recepción de dicha comunicación, debe dársele la oportunidad de acreditar que no se ha producido...

6. A la luz de la doctrina expuesta ...debemos señalar que es pacíficamente aceptado que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 persigue facilitar la gestión tributaria y, particularmente, la práctica de notificaciones de los actos administrativos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones...

Ahora bien, como también hemos señalado en otras ocasiones, «el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo»...

Y, a este respecto, podemos ya adelantar, a la luz de la doctrina expuesta, que la previsión del art. 36.2 de la Ley 29/1987, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, supone un obstáculo para el «acceso a la tutela judicial» efectiva de los obligados tributarios que puede calificarse como desproporcionado y, por ende, contrario al art. 24.1 CE...

Pero, además, en contra de lo que indican el Abogado del Estado, con cita del art. 1251 CC, y el Fiscal General del Estado, fundándose en el art. 118 LGT, el precepto ni tan siquiera ofrece al interesado la posibilidad de probar, no ya que la persona a la que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 califica como «mandatario» actuaba sin mandato representativo alguno o que obraba con el exclusivo encargo de presentar el documento sin apoderamiento de ningún tipo, sino que aquél no le hizo llegar -o no le hizo llegar a tiempo de reaccionar- la comunicación que recibiera de la Administración tributaria... Siendo evidente, entonces, que la norma cuestionada no pretende configurar una presunción, sino que, como afirma la representación pública, «lo que

hay es simplemente una investidura legal al presentador -simplemente por ser tal- de la condición de mandatario ante Fiscum de los sujetos pasivos»...

En definitiva, debemos concluir que el art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en la medida en que prevé que la notificación de los actos de gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones se efectúe directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante, que admite que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y, en fin, que no ofrece a este último la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses, establece un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesiona el art. 24.1 de la Constitución. ■

■ Tribunal Constitucional (recurso de amparo núm. 2145-2003)

■ Sentencia 14/2006, de 16 de enero de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. Pascual Sala Sánchez

Plazo para la impugnación de los actos presuntos. Interpretación del art. 46.1 LJCA.

La previsión del artículo 46.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa contenida en el inciso final, donde establece un plazo de seis meses para la impugnación de los actos presuntos, contado a partir del momento en que se produjo el silencio administrativo, no puede ser entendida literalmente ya que sería una interpretación vulneradora del derecho a la tutela judicial.

Con este pronunciamiento el TC reitera su anterior doctrina, pero en este caso en relación con la LJCA de 1998, ahora bien, el problema no queda resuelto ya que serán los jueces quienes habrán de procurar otra interpretación del mencionado precepto lo que no resultará sencillo debido a su clara dicción.

Como han señalado algunos comentaristas de esta sentencia (J. M. Macías Castaño), la resolución de problema suscitado debería efectuarse poniendo en relación el precepto cuestionado con el artículo 42.4 de la LPAC al disponer que, cuando un ciudadano dirija una petición a la Administración, ésta tiene la obligación de informarle en ese momento del plazo para resolver y notificar y de los efectos del silencio, lo cual debía comprender su sentido (positivo o negativo) y los recursos procedentes y plazos para interponerlos. Ahora bien, el Tribunal Constitucional parece insistir en que, en ningún caso, a los efectos

del acceso a la jurisdicción, el silencio y el acto expreso no son nunca equiparables, ni siquiera cuando el primero proporcione al interesado una información sobre los posibles recursos y plazos similar a la de un acto expreso.

Fundamentos jurídicos

2. El problema que plantea el presente recurso de amparo se concreta en resolver si la Sentencia dictada por el mencionado Tribunal Superior de Justicia, al estimar caducado el plazo de seis meses para el ejercicio de la acción contencioso-administrativa interpuesta contra el silencio administrativo negativo ex art. 46.1 in fine LICA de 1998, ha lesionado el derecho fundamental de la parte recurrente a la tutela judicial efectiva, en su primera vertiente de acceso a la jurisdicción, en este caso, al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

... este Tribunal ha elaborado un cuerpo de doctrina que conviene recordar:

a) Existe una primera serie de recursos de amparo estimados por vulnerar el art. 24.1 CE en relación con la desestimación presunta de recursos administrativos y con la conversión en actos firmes, por haber sido consentidos [art. 40 a) LICA de 1956], en tanto en cuanto no fueron impugnados en el plazo legalmente previsto en la Ley de procedimiento administrativo (LPA) de 1958... este Tribunal fijó la siguiente doctrina jurisprudencial:

“El silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración; de aquí que si bien en estos casos puede entenderse que el particular para poder optar por utilizar la vía de recurso ha de conocer el valor del silencio y el momento en que se produce la desestimación presunta, no puede, en cambio, calificarse de razonable una interpretación que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales...”

Y no desdice la anterior conclusión el hecho de que la Administración demandada hubiese tenido la cautela de incluir en la liquidación impugnada, no sólo los recursos pertinentes contra la propia liquidación -recurso de reposición-, sino incluso también contra su eventual desestimación presunta -recurso contencioso-administrativo-, pues la citada instrucción de recursos de un acto administrativo no excusaba a la Administración de su obligación legal de resolver el recurso interpuesto, comunicando al interesado ‘la indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa y, en su caso, la expresión de los recursos que contra el mismo procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos’ (art. 79.2 LPA 1958, hoy 58.2 de la Ley 30/1992)...

b) Del mismo modo, la indicada jurisprudencia -basada en la STC 6/1986- ha sido también aplicada para estimar recursos de amparo, vigente ya la Ley de procedimiento administrativo común de 1992 y antes de su reforma parcial en el año 1999, a la hora de sostener el carácter subsanable de la falta de solicitud de la entonces vigente certificación del acto presunto. En este sentido se pueden citar las SSTC 3/2001, de 15 de enero, FJ 7; 184/2004, de 2 de noviembre, FJ 4; y la 73/2005, de 4 de abril, FJ único; Sentencias todas ellas que, de un lado, recuerdan

que “no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver”...

3. La aplicación de esta consolidada doctrina jurisprudencial al caso ahora enjuiciado conduce directamente a la estimación del presente recurso de amparo. Es cierto que la Sala autora de la Sentencia impugnada desestimó el recurso de apelación, confirmando así el criterio del Juzgado a quo, con base en la aplicación del art. 46.1 LICA de 1998, es decir, por apreciar el incumplimiento del presupuesto procesal consistente en la caducidad del plazo para el ejercicio de la acción contencioso-administrativa. Esta norma dispone que el mencionado plazo, de seis meses, “se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.”...

Debe puntualizarse, además, como se hizo en la precitada STC 220/2003, de 15 de diciembre, FJ 6, que, aun cuando las resoluciones judiciales impugnadas, principalmente la Sentencia de apelación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valencia, declararan la caducidad de la acción contencioso-administrativa mediante una interpretación razonada de la normativa aplicable que no puede calificarse de arbitraria, ello no significa que dicha interpretación no suponga una vulneración del derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE...

4. Es evidente que este Tribunal, a riesgo de excederse en el ejercicio de su jurisdicción, no es el encargado de indicar cuál deba ser la interpretación válida del mencionado art. 46.1 de la Ley jurisdiccional de 1998, pero también lo es, como lo revela toda la secuencia de doctrina jurisprudencial constitucional resumida en los precedentes fundamentos jurídicos, que ha admitido siempre interpretaciones que compatibilizan la fijación de plazos para la impugnación de la ficción que el silencio de la Administración supone con el deber inexcusable de ésta de dictar resolución expresa, tanto en vía de petición como de recurso, y que en definitiva han conducido en todos los casos a evitar el desconocimiento del principio pro actione y el cercenamiento del derecho del interesado a obtener una resolución de fondo que no quede enervada por una inteligencia rigurosa y desproporcionada de un requisito procesal que, es preciso no perder de vista, en los supuestos de silencio va unido al incumplimiento de un deber de resolver expresamente, conforme se ha reiterado con anterioridad.

Pero es que hay más. La ficción legal que el silencio administrativo significa en beneficio de los administrados para permitir el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa no obstante el incumplimiento por la Administración de su deber de resolver expresamente las peticiones o recursos de aquéllos ha sido profundamente modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de reforma parcial de la LPC... Estas dos últimas ideas reflejadas por el legislador de 1999, esto es, el retorno a la concepción del silencio administrativo negativo como una ficción legal que permite a los administrados acceder a la jurisdicción y la reafirmación de la obligación de la Administración de resolver de manera expresa las peticiones ante ella formuladas y los recursos interpuestos contra sus actos, han permitido también que, en la materia aquí cuestionada, la reforma no se haya limitado a la supresión de la referida certificación del acto presunto, a la consideración de acto del silencio positivo y a la de mera ficción legal del negativo, sino que se

haya extendido, dentro del epígrafe “obligación de resolver” que lleva el nuevo artículo 42, a la obligación que incumbe “en todo caso” a las Administraciones públicas de informar “a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los diez días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación”...

5. Por todas estas razones, procede reafirmar la vigencia de la anterior doctrina contenida en la STC 6/1986, de 21 de enero, y sostener ahora, al igual que entonces, la lesión de la primera manifestación del derecho a la efectividad de la tutela judicial, porque, en el presente caso (y es preciso recordar que la Administración ni resolvió de manera expresa, ni informó a las recurrentes de las consecuencias jurídicas del silencio administrativo negativo, entre ellas, del plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo), no puede calificarse de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental aquella que computa el plazo para recurrir contra la desestimación presunta del recurso de reposición como si se hubiera producido una resolución expresa notificada con todos los requisitos legales, cuando, como se ha dicho antes, caben otras interpretaciones que, en último término, eviten la contradicción y posición contraria al principio pro actione que supone admitir que las notificaciones defectuosas -que implican el cumplimiento por la Administración de su obligación de resolver expresamente- puedan surtir efectos “a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda” (art. 58.3 LPC), esto es, sin consideración a plazo alguno, y sin embargo, en los casos en que la Administración ha incumplido total y absolutamente su obligación de resolver, como son los de silencio con efecto desestimatorio, imponer sin otra consideración el cómputo del plazo para acceder a la jurisdicción a partir del día en que, de acuerdo con la normativa específica que resulte aplicable, se entienda presuntamente desestimada la petición o el recurso potestativo de reposición -art. 46, apartados 1 y 4, LICA...

Voto particular que formula el Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, al que se adhiere doña Elisa Pérez Vera, respecto de la Sentencia de fecha 16 de enero de 2006, dictada en el recurso de amparo núm. 2145-2003.

... 1. Creo que la Sentencia con su abundante cita jurisprudencial puede adolecer del riesgo de sustituir la necesaria claridad en la interpretación de la Ley por la ambigüedad y la incertidumbre.

Si la tutela judicial efectiva es un derecho de configuración legal, como decimos con insistencia, en ningún caso puede ser vulnerador de tal derecho fundamental, la aplicación de un precepto que la regula, si su interpretación se ajusta al genuino sentido del precepto aplicado, so pena de que la vulneración se impute directamente al precepto legal en cuestión, lo que, en su caso, debe llevar al planteamiento de la autocuestión de inconstitucionalidad, conforme a lo dispuesto en el art. 55.2 LOTC.

2. ... En el caso actual estimo que la interpretación del art. 46.1 LICA de 1998 realizada por los órganos intervinientes en el proceso a quo era, no sólo no arbitraria, como reconoce nuestra Sentencia, sino que era la única racional y razonablemente posible...

3. En el caso actual de lo que se trata es de la posibilidad de existencia de un plazo legal para la interposición de recursos contra actos administrativos de silencio, considerados existentes a efectos de su posible recurso, por una ficción legal. El art. 46.1 LICA de 1998 opta por el establecimiento de un plazo para el recurso, que es muy superior al plazo establecido para recurrir los actos expresos (seis meses y dos meses, respectivamente), fijando el dies a quo del plazo "a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto".

Lo que se suscita en el proceso a quo es única y simplemente la aplicación de ese plazo legal...

5. Ciertamente la ventaja comparativa de la Administración pudiera encontrarse entre la situación derivada de un acto expreso deficientemente notificado y un acto por silencio, por el juego combinado en cuanto a los primeros de los arts. 46.1 LICA y 58.3 Ley 30/1992. En efecto, en los actos defectuosamente notificados la notificación no surte efectos sino cuando el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o interponga cualquier recurso que proceda, lo que en definitiva supone dejar a la disponibilidad del interesado, sin sumisión a plazo prefijado legalmente, el darse por notificado del acto, a los efectos de establecer así por tal acto propio el dies a quo del plazo del art. 46.1 LICA, con el correlato de una vulnerabilidad de la Administración en relación al acto de que se trate no limitada legalmente de modo taxativo. Por el contrario en los actos por silencio la vulnerabilidad de la Administración queda taxativamente establecido, sin margen de disponibilidad del dies a quo por el administrado.

Sin duda tal diferente tratamiento desde el punto de vista de la vulnerabilidad de la Administración es de difícil explicación lógica desde la óptica de la armonía del sistema. Pero esa dificultad creo que tiene que ver con la corrección técnica del sistema (que nunca hemos considerado valorable desde el prisma de la constitucionalidad) y no con la validez constitucional del precepto en el que se establece tal diferencia de regulación.

En cualquier caso, si la aludida diferencia y el derivado mejor trato de la Administración fuesen constitucionalmente inaceptables por vulnerar el art. 24.1 CE, la tacha correspondiente sería imputable al art. 46.1 LICA, cuya contradicción con el precepto constitucional citado deberíamos declarar, según ya expuse antes; pero no me resulta aceptable que, sin razonar la inconstitucionalidad del precepto, propongamos una interpretación del mismo contraria a su sentido lógico y conducente de hecho a su inaplicabilidad. ■

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

■ Sentencia de 4 de abril de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

Duración de los procedimientos inspeccionados iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998.

La sentencia fija como doctrina legal, en relación con la duración de los procedimientos inspeccionados iniciados con anterioridad a la ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, la siguiente: “a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la LDGC 1998 no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el art. 29.1 párr. 1.º de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones”.

Dado el tiempo transcurrido desde que se dictó la citada Ley, que condiciona el escaso efecto de esta sentencia, ofrecemos un breve resumen de la misma, aunque, como dice el propio Tribunal: “Es cierto que la norma sobre la que versa la interpretación que se reputa errónea ha sido derogada por ... la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, ...y también que han transcurrido más de siete años desde que entró en vigor la referida Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente. Pero, a pesar de ello, no es posible descartar el riesgo de que se produzcan pronunciamientos judiciales futuros con el mismo criterio mantenido en la sentencia impugnada, en caso de que éste sea erróneo, si se tiene en cuenta la actual pendencia judicial sobre procedimientos tributarios iniciados antes de la entrada en vigor de dicha Ley”.

Fundamentos de Derecho

Cuarto.- *Una de las notas que en nuestro Derecho caracterizan a los procedimientos tributarios es la de su especialidad...*

Aunque un amplio sector de la doctrina ha considerado sin justificación suficiente este tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera, el criterio se mantiene en la Disp. Adicional 5.ª de la LRJ y PAC...

Por consiguiente, el incumplimiento del plazo de que se trata, no atribuía al interesado otro derecho que el de hacerlo constar así al interponer los recursos procedentes y a efectos de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario responsable... Por otra parte, tanto en el procedimiento administrativo común como en los procedimientos tributarios -arts. 99.2 de la Ley Procedimental de 1958, art. 92 de la Ley 30/1992 y arts. 105 y 106 LGT-, al incumplimiento de los plazos de resolución o de duración de los expedientes por la Administración no puede anudarse, sin más, el efecto de caducidad de los mismos.

Fallo

Que, estimando sustancialmente el recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia, de fecha 10 de mayo de 2004, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección primera, en el recurso núm. 260/2003 declaramos como doctrina legal que: «A los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el art. 29-1, párrafo primero, de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones». ■

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

■ Sentencia de 14 de marzo de 2006

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

Renuncia a la exención del IVA en las transmisiones de inmuebles: pacto entre las partes donde se establece de forma inequívoca tal circunstancia.

El Tribunal Supremo considera que, en las transmisiones de inmuebles, se cumple la obligación que pesa sobre el transmitente de comunicar la renuncia a la exención del IVA al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, cuando de los pactos entre ambos se pueda desprender la voluntad inequívoca de efectuar esta renuncia, aunque no conste expresamente esta expresión. Se matiza así el criterio expuesto en la sentencia de 9 de Noviembre de 2004, dictada en el recurso de casación 7991/1999, donde se reconocía el carácter formalista con que la Ley había configurado los requisitos necesarios para la procedencia de la exención.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *El presente recurso de casación, promovido por el Abogado del Estado al amparo del art. 88.1d de la Ley de esta Jurisdicción, se funda en el siguiente motivo de impugnación: «Infracción del art. 20.2 de la Ley 37/92 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del art. 8 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/92, y de la jurisprudencia de subsiguiente cita». ...*

Tercero.- *La parte recurrida ... alega, en cuanto al requisito sobre comunicación por el adquirente al transmitente de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas del IVA soportadas, que el mismo fue inicialmente dado por cumplido por la*

Administración Balear, posteriormente puesto en duda por los Tribunales Económicos Administrativos y, finalmente, dado por cumplido por la Audiencia Nacional en virtud del soporte probatorio obrante en autos, así como por la propia representación del Estado, ya que ninguna alusión se hace al mismo en el escrito de interposición.

Respecto al otro requisito, comunicación fehaciente de la renuncia a la exención por parte del transmitente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien inmueble, que es el que entiende incumplido la representación procesal del Estado, la parte considera que efectivamente en la cláusula cuarta de la escritura de compraventa no consta de forma expresa el término «renuncia», pero ello no es óbice para que de la misma quepa inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes...

Quinto.- *El art. 20 dos de la Ley 37/92, de 28 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.*

Por su parte, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, establece que la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del art. 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte

del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

Sexto.- *La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de Septiembre, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.*

La necesidad de notificación: «fehaciente» no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de Mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera «renuncia comunicada fehacientemente» la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término «renuncia» sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término «renuncia» en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

Séptimo.- *Esta Sala no desconoce su sentencia de 9 de Noviembre de 2004, recurso de casación 7991/1999, en la que parece inclinarse por un sentido más formalista, al declarar, en su fundamento quinto que «... En cuanto a la virtualidad de la posible “renuncia a la citada exención”, la solución arbitrada por la sentencia de instancia es, como en ella se ha razonado, la jurídicamente correcta, pues el artículo 8.1 del RD 1624/1992, perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992), EXIGE,*

como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, QUE la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente el presente caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que “el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA” el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto-), y, ADEMÁS, QUE, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia).

Y es que, en definitiva, se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez.»

Sin embargo, los hechos ahora enjuiciados no son los mismos, pues en el supuesto de la sentencia que ahora se revisa en casación, a diferencia del caso allí resuelto, en donde fue necesario una nueva escritura pública para proceder a cumplir con claridad los requisitos formales exigidos, la Administración parte de que el adquirente comunicó al transmitente que tenía la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a la deducción total del que había de soportar en la transmisión proyectada, no habiéndose limitado la escritura a hacer referencia a la repercusión del IVA, pues además las partes solicitan la no sujeción de la transmisión al Impuesto de Transmisiones, con lo que queda claro que las mismas manifiestan su intención de que la entrega realizada quede sujeta al IVA, que es la finalidad exigida por la norma al exigir la comunicación fehaciente de la renuncia.

Octavo.- En razón de todo lo argumentado, es procedente la desestimación del recurso de casación... ■

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 6.^a)

■ Sentencia de 10 de noviembre de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Agustín Puente Prieto

Divulgación por parte de la Administración de la situación de embargo que pesaba sobre el sujeto pasivo. Indemnización por lo daños y perjuicios sufridos.

Traemos a colación esta sentencia del Tribunal Supremo en la que se condena a la Administración Tributaria a indemnizar a la demandante los daños ocasionados al hacer pública frente a sus clientes, la situación de embargo que pesaba sobre la entidad. Tal situación provocó, junto a otras circunstancias, el cierre de la empresa.

La solución el tema no puede sino ser compleja, porque la Administración no puede sino dirigirse, entre otros, frente a los acreedores de cualquier contribuyente para tratar de embargar los créditos de este. Posiblemente en el fallo haya influido la previa sentencia del Juzgado de lo Social en los términos que se reproducen por el Tribunal Supremo.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- ...

La circunstancia relativa al embargo de créditos adquiere transcendencia efectiva en el presente caso en cuanto consta en las actuaciones administrativas la respuesta negativa dada por los clientes del recurrente ante la solicitud de la Agencia Tributaria solicitando el embargo de los créditos que éstos mantuvieron con la empresa, puesto que de ello resulta que a dichas empresas, clientes del recurrente, se les expuso ya la situación del mismo como deudor a la Hacienda pública y la existencia de un procedimiento de embargo contra el mismo, lo que evidentemente afectó a la solvencia de éste y a sus relaciones con los clientes.

Consta además que en fecha posterior a aquella solicitud de embargo a los clientes del recurrente (21 de junio de 1.995), éste, con fecha 10 de julio de 1.995 según consta en la sentencia de 6 de octubre de 1.995 del Juzgado de lo Social nº 11 de Valencia y que obra incorporada a las actuaciones de instancia, mediante carta de esa fecha comunicó a los trabajadores su despido por causas objetivas con efectos de esa fecha, alegando las siguientes razones que se recogen en los hechos probados de la indicada sentencia: «Como sin duda le consta esta empresa está atravesando una situación de crisis provocada por un enorme descenso de los pedidos y del trabajo, lo que hace que la facturación, y con ella los ingresos se hayan reducido hasta límites insostenibles. Agravándose la situación económica por una inspección de Hacienda, que ha imputado a la obligación de haber facturado al tipo de IVA normal (al 13 o 15%) en lugar de haberlo hecho al 6%, habiéndome sancionado por ello e imponiéndome el recargo y multa por un total superior a los 10.000.000 de pesetas. Debo resaltar que Hacienda ha procedido al embargo de todos mis bienes, así como de todas mis cuentas corrientes, habiendo remitido a todos mis clientes unas cartas para embargar todos mis créditos».

En definitiva, lo anterior pone de manifiesto que, si bien la empresa se encontraba ya en situación de crisis, dicha situación fue agravada por la actuación administrativa que, al dirigirse a los clientes de la empresa poniéndoles de manifiesto el embargo de sus bienes, no hay duda que coadyuvó eficazmente al cierre de dicha empresa, por cuya razón ha de apreciarse en el presente caso que la actuación administrativa coadyuvó, junto con la crisis por insuficiencia de pedidos que atravesaba la empresa al daño efectivamente producido y consistente en el cierre y liquidación de la misma, por lo que se aprecia por la Sala una concurrencia de culpas que determina el reconocimiento de la responsabilidad administrativa en la cuantía del 50% en cuyo porcentaje se evalúa la parte del daño que ha de ser resarcido por la Administración. Respecto a la determinación de su cuantía obra en las actuaciones informe pericial procesal que no ha sido cuestionado por la representación de la Administración recurrida y en el que, partiendo de unos rendimientos netos de 1.993, según la documentación aportada al perito por el recurrente de dicho año y después de analizar los ingresos y gastos, se concluye en un rendimiento neto para dicho año de 2.526.012 ptas. que, junto con los que se aprecia para 1.994 y 1.995 de acuerdo con el sistema de módulos de la Administración Tributaria, conduce a un aprovechamiento medio en dichos tres años de 3.298.977 ptas que el perito capitaliza el beneficio medio al tipo del 12,5%, aplicado por la Agencia Tributaria, al objeto de obtener el valor de la empresa que evalúa en la cantidad de 26.391.816 ptas y al que añade los intereses legales correspondientes hasta la fecha en que se emite el informe.

Como hemos dicho la determinación pericial de la cuantía de la indemnización pretendida no ha sido cuestionada por la demandada en su escrito de conclusiones, ni en el acta donde se recoge el informe pericial, por lo que la cantidad indicada de 26.391.816 ptas equivalente a 158.618,01 euros es aceptada por la Sala y procede fijar, en definitiva, la indemnización a satisfacer en la cantidad de 13.195.908 ptas equivalente a 79.309,00 euros.

A dicha cifra ha de añadirse el importe del interés legal correspondiente desde la fecha en que se formuló la solicitud a la Administración hasta la fecha de esta sentencia, cuyo importe se fijará en ejecución de sentencia y ello al objeto de conseguir la total indemnidad y reparación del daño sufrido por el actor. Todo ello sin perjuicio de los intereses que correspondan hasta el pago de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.2 de la Ley de la Jurisdicción. ■

■ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)

■ Sentencia de 22 de julio de 2004

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

Prescripción. Cuando en el expediente administrativo no constan las diligencias que reflejen el contenido de las actuaciones realizadas, debe entenderse que tales actuaciones no han tenido efectos interruptivos.

Cuando en el expediente administrativo –en este caso relativo a una actuación inspectora- no constan las diligencias que reflejen el contenido de las distintas actuaciones realizadas, debe entenderse que tales actuaciones no han tenido efectos interruptivos de la prescripción.

El Tribunal argumenta su fallo en que no todas las actuaciones producidas en un procedimiento inspector tienen efectos interruptivos de la prescripción, por lo que, cuando el demandante alega esta situación, es preciso examinar el contenido de estas actuaciones, no siendo suficiente la mera constancia o mención de las mismas en el acta finalmente firmada por el actuario y el contribuyente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

TERCERO.- ... En el supuesto que se examina hay que partir, conforme a la doctrina anteriormente expuesta, de que el plazo prescriptivo para determinar la deuda tributaria en lo que atañe a cuota e intereses de demora es el de cinco años, toda vez que el período considerado arranca en 1991, año en que legalmente se produjo la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 1990 y habría transcurrido íntegramente con anterioridad al 1 de enero de 1999, por lo que no cabe la aplicación del plazo cuatrienal que establece la Ley 1/1998.

CUARTO.- ... Esgrime la recurrente la interrupción de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, negando eficacia interruptiva a aquellas diligencias citadas en el acta de conformidad pero de las que no hay constancia en el expediente administrativo.

Hay que partir de que el Tribunal Supremo, interpretando el art. 66.1, apartado b) y c) de la Ley General Tributaria tiene declarado que «no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimiento administrativo o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del Impuesto controvertido» (Sentencia de la Sala Tercera de fecha 6 de noviembre de 1993). Son las llamadas «diligencias argucia» en cuya base subyace una idea esencial consistente en conceptualizar como «acción administrativa» aquélla que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa a efecto, y que en cuanto a la interrupción exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria.

Por ello, alegada por la recurrente la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por interrupción de las actuaciones inspectoras, al amparo de lo dispuesto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, al entender que entre las diligencias llevadas a cabo por la Inspección se superó el plazo de seis meses, existiendo actuaciones, plasmadas en diligencias, que carecen de valor interruptivo, debido a su contenido, se han de examinar las actuaciones inspectoras discutidas.

QUINTO.- En el caso presente, no ha quedado constancia alguna, en el expediente administrativo, de las diligencias relativas al procedimiento de comprobación seguido respecto de la entidad Pescanova, SA que se citan en el acta de disconformidad levantada el 30 de julio de 1997. En efecto, el punto 2.3 de dicha acta señala literalmente que «las actuaciones inspectoras se iniciaron por medio de diligencia de 19 de septiembre de 1995 y continuaron sin interrupción hasta el día de la fecha, habiéndose dejado constancia de ellas en las diligencias de 13 de febrero, 5 de marzo, 11 de julio, 15 de noviembre de 1996 y 8 de mayo de 1997».

Pues bien, no hay manera de comprobar que tales diligencias intermedias se produjeron realmente, en las fechas indicadas y que, además, tienen por su contenido, características y elementos circunstanciales, valor interruptivo de la prescripción, pues el expediente administrativo enviado no es, precisamente, un modelo de orden, con infracción de dispuesto en el artículo 48.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, a cuyo tenor, «el expediente, original o copiado, se enviará completo, foliado y, en su caso, autenticado, acompañado de un índice, asimismo autenticado, de los documentos que contenga. La Administración conservará siempre el original o una copia autenticada de los expedientes que envíe. Si el expediente fuera reclamado por diversos Juzgados o Tribunales, la Administración enviará copias autenticadas del original o de la copia que conserve».

En el caso presente, ni el expediente forma una integridad material ni se ha acompañado, como la Ley exige, un índice con los documentos que contiene. Por más que estén numerados los folios del conjunto documental enviado, de lo que no hay constancia, en modo alguno, es de que el expediente está completo, esto es, que los documentos remitidos al Tribunal en cumplimiento del deber legal que pesa sobre la Administración constituyen la totalidad de los componentes del procedimiento. En cualquier caso, se han enviado documentos en lengua extranjera sin traducir, así como otros muchos sueltos y, desde luego, no han sido remitidos ninguno de los citados en el acta de disconformidad, ni en realidad ninguna actuación inspectora relacionada con Pescanova, SA

Obviamente, no puede la Administración beneficiarse de sus propias torpezas y valerse de la mera indicación el acta para dar por sentada la existencia de las diligencias mencionadas en ella, cuando la parte recurrente desmiente su existencia, denunciando que no están en el expediente administrativo y la Administración, por medio de su representación legal, no da descargo alguno acerca de los expresados documentos, de las razones por las que no constan en el expediente y, en cualquier caso, sobre su contenido, pues lo único que se argumenta en la contestación a la demanda, sobre el particular, es que las diligencias practicadas no constituyen trámites anodinos o «diligencias argucias»...

SEXTO.- Obviamente, de la carencia probatoria a la que se ha hecho referencia deriva, inexorablemente, la imposibilidad de dotar de efectos interruptivos de la prescripción a tales diligencias, de las que no conocemos si existen, si sus fechas coinciden con las reseñadas en el acta y si por su contenido son tendenciales, esto es, están encaminadas «al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible», prueba que brilla por su ausencia. Por lo tanto, habrá de darse al caso el mismo tratamiento que se prevé en el ya mencionado artículo 31.4 del Reglamento de Inspección para el caso de interrupción no justificada de las actuaciones inspectoras, pues en los autos sólo hay constancia de la diligencia inicial de las actuaciones, el 19 de septiembre de 1995 y la fecha del acta, el 30 de julio de 1997, entre las que han transcurrido con creces los seis meses.

Por tanto, ... hay una obvia discordancia entre el acta de disconformidad, limitada a la cita de determinadas fechas en que se habrían practicado diligencias, y el resto del expediente, entre cuyos documentos no figuran los mencionados en el acta, sino únicamente determinadas diligencias relativas a sociedades dominadas del grupo, ninguna de las cuales se refiere a la sociedad dominante ni al ejercicio 1990, por lo que no pueden tener efecto de interrupción, al margen de que las fechas no son coincidentes con las que se citan en el acta, todo ello sin perjuicio del carácter altamente dudoso que varias de tales diligencias pudieran tener para provocar el efecto interruptivo de la prescripción, atendiendo a su contenido.

En consecuencia, cabe entender que no ha habido ninguna diligencia entre el 19 de septiembre de 1995 en que se abrieron las diligencias y el 30 de julio de 1997, fecha del acta, por lo que «se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...»,

SEPTIMO.- ... y, siendo ello así, habrá de estarse al acta de disconformidad de 30 de julio de 1997 como «dies ad quem» para la determinación del expresado plazo, transcurridos más de seis años desde la materialización de la obligación de declarar por el citado Impuesto y ejercicio, de donde cabe inferir la concurrencia de la prescripción a que se refiere el artículo 64.a) de la Ley General Tributaria, lo que determina la estimación del recurso interpuesto. ■

■ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

■ Sentencia 233/2005, de 10 de marzo de 2005

■ Ponente: Don Emilio Aragonés Beltrán

IVA. Justiprecio abonado por una expropiación con pacto “libre de cargas”. Reclamación del IVA soportado.

La sentencia desestima la pretensión principal referida a la exención en el IVA del justiprecio satisfecho en una expropiación, pero entiende que cuando por mutuo acuerdo se pactó que la entrega de este se haría libre de cargas e impuestos, nacerá, en su caso, el derecho del expropiado a reclamar el impuesto que hubiere soportado.

La razón de este fallo consiste en que, en la expropiación forzosa, se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, y en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico.

En otro número de esta revista nos hemos ocupado de la tributación de la expropiación, si bien en relación principalmente con la imposición directa. Esta sentencia tendrá indudablemente críticas en la medida en que resuelve sobre una cuestión que, o bien no se le había planteado (carecemos de la información necesaria para valorar este dato), o bien no parece que corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa, como lo demuestra el propio fallo del Tribunal cuya literalidad transcribimos.

Fundamentos de Derecho

Segundo.

La resolución del TEARC impugnada confirma la liquidación por IVA como consecuencia de la expropiación forzosa de locales arrendados afectos a la actividad que se produjo en el ámbito del Plan Especial de Ampliación del Gran Teatro del Liceo, otorgándose documento notarial pactantes de mutuo acuerdo el justiprecio de la expropiación en la cuantía de 85.000.000 pesetas, en la que se comprendía la valoración de los derechos arrendaticios por importe de 24.159.744 pesetas y las indemnizaciones por las pérdidas y gastos derivados del traslado y nueva instalación de la actividad empresarial...

Tercero.

La resolución impugnada considera, tras transcribir los arts. 4.º y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que el importe percibido constituye la contraprestación por la renuncia al derecho de arrendamiento ostentado por el arrendatario, siendo una operación sujeta y no exenta, al no concurrir ninguno de los supuestos de no sujeción. Por otra parte, excluye de aplicación el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa.

La demanda articulada en la litis reitera los motivos de impugnación deducidos anteriormente. Insiste en el contenido de la escritura pública de pago por mutuo acuerdo, en la que se pactó expresamente que el mismo se encuentra libre de toda clase de impuestos y arbitrios, y para el caso de que se produjera algún impuesto derivado de este pago, el Consorcio del Gran Teatro del Liceo se haría responsable con total indemnidad por parte de la sociedad recurrente.

Sin embargo, no son las relaciones entre el ente expropiante (que ni siquiera es parte en el procedimiento) y el expropiado lo que constituye el objeto del presente recurso, sino, única y exclusivamente la sujeción al tributo de la privación de los derechos arrendaticios...

Cuarto.

Como ha quedado apuntado, la mayor parte de las alegaciones de la demanda no cuestionan sino indirectamente la sujeción y no exención al IVA, centrándose en la actuación y relaciones con el ente expropiante, el cual, sin embargo, no ha sido parte en el litigio.

Al respecto debe señalarse que esta Sala y Sección, en su sentencia núm. 1066/2003, de fecha 10 de septiembre de 2003, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1409/1999, promovido por otro expropiado contra resolución del mismo expropiante, CONSORCIO DEL GRAN TEATRO DEL LICEO, en relación con un pacto similar al de la escritura de pago por mutuo acuerdo en cuestión, declaró que el primero de los pactos (que el pago del justiprecio fijado se encuentra libre de toda clase de impuestos ex art. 49 LEF) constituyó más bien, una declaración de intenciones o deseos no ha superado la actuación de la Administración Tributaria, al haberse visto obligado el recurrente a hacer frente a una deuda tributaria por el IVA no repercutido ni ingresado. Y añadió:

«Así las cosas, tanto el tenor del segundo de los pactos como todo el contexto del mutuo acuerdo expropiatorio, llevan a la inequívoca conclusión de que, de no estar exento de tributación el pago del justiprecio, como efectivamente ha ocurrido, tal tributación necesariamente ha de recaer en el Consorcio beneficiario de la expropiación, pues el justiprecio convenido se entendía libre de impuestos y arbitrios.

Tal conclusión queda ratificada, además, si tenemos en cuenta el significado mismo del mecanismo expropiatorio.

En efecto, y en este particular coincide la Sala con lo expresado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 12 de marzo de 2003 (recurso contencioso-administrativo núm. 769/2002), en la expropiación forzosa se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, y en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico. El expropiado ha de quedar indemne a consecuencia de la expropiación, conforma al art. 33.3 de la Constitución Española, porque, caso contrario, al quedar mermado el justiprecio ya no podría sostenerse que el expropiado haya recibido una indemnización correspondiente al despojo patrimonial sufrido...

Y se ha de añadir aquí y ahora que pactado por mutuo acuerdo (art. 24 LEF) un determinado justiprecio, añadiéndose que según el criterio de los otorgantes (incluida la Administración demandada) está exento de tributar y que el Consorcio se compromete a sufragar los gastos e impuestos de la escritura, la posterior exigencia por la Administración Tributaria (parcialmente coincidente con la propia Administración beneficiaria de la expropiación) de un tributo nunca debe disminuir el justiprecio pactado. Además, cualquier criterio de justicia material obliga a entender por todo ello que sólo con la solución que se adopta queda restablecido el equilibrio patrimonial que ha de satisfacerse en toda expropiación, que se rompería si la propia Administración beneficiaria resultara, al menos parcialmente, acreedora de un tributo que, en contra de lo pactado, minorara el justiprecio.»

La anterior conclusión quedaría reforzada en el presente caso por cuanto en el pacto sexto de la escritura pública de autos, se añade nada menos que «para el caso de que se produjera algún impuesto derivado de este pago, el Consorcio del Gran Teatre del Liceo se haría responsable con total indemnidad por parte de (la sociedad recurrente)».

Por tanto, ha de entenderse que a partir de la firmeza de la presente sentencia, que no puede ser sino desestimatoria de la pretensión ejercitada, ceñida a la no sujeción al IVA del importe en cuestión, nacerá, en su caso, el derecho de la recurrente a ejercitar ante el ente expropiante las acciones que correspondan para que, efectivamente, se produzca la «total indemnidad» predicada en el mencionado pacto sexto.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 160/2001, promovido contra la resolución del TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC) a la que se contrae la presente litis, por hallarse ajustada a derecho; sin hacer especial condena en costas. ■

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
- 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

Doctora en Derecho. Miembro de la AEDAF
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 5 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-376/03

■ **Partes:** D. e Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen
buitenland te Heerlen

■ **Síntesis:** «Legislación tributaria – Impuesto sobre el patrimonio – Derecho a
una cantidad exenta – Trato distinto de los residentes y de los no residentes –
Convenio para evitar la doble imposición»

1. Comentario

La inversión inmobiliaria se considera movimiento de capitales, amparado por la libertad de circulación. El Tribunal de Justicia delimita en esta sentencia el alcance de los artículos 56 y 58 del Tratado CE en lo que respecta a una norma estatal unilateral y a otra norma convencional prevista bilateralmente.

La negativa de las autoridades a conceder la exención a la que los residentes tienen derecho no constituye una discriminación, porque, por lo general, no se encuentra en una situación comparable un contribuyente que tiene sólo una parte no fundamental de su patrimonio en un Estado miembro distinto del Estado en el que es residente. Puede no suceder lo mismo cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad

ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar. En su razonamiento el Tribunal alude a las sentencias Schumacker y Wallentin y también se refiere a la sentencia Gschwind, donde ya admitió que un Estado miembro supedita la aplicación de una ventaja a los no residentes al requisito de que al menos el 90 % de sus ingresos mundiales estén sujetos a tributación en dicho Estado.

Conforme se desprende del artículo 5.Uno de la Ley 19/1991, de 6 junio, son sujetos pasivos del Impuesto: “a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el Impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley”. Esto es, “sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes”. Por su parte, el artículo 4 al mencionar los bienes y derechos exentos sigue criterios objetivos.

De la lógica de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición se desprende que los derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en los Estados contratantes. A pesar de la aparente rotundidad en el tenor literal de los fundamentos jurídicos que aquí se reproducen, el propio Tribunal reconoce que existen situaciones en las que las ventajas previstas en un convenio bilateral pueden extenderse a un residente en un Estado miembro que no sea parte del convenio, por ejemplo en un convenio de doble imposición entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional obliga al Estado miembro parte en dicho convenio a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio, como se aclaró en la sentencia Saint-Gobain ZN.

2. Antecedentes

El Sr. D. reside en Alemania. A 1 de enero de 1998, el 10 % del importe de su patrimonio estaba compuesto por bienes inmuebles situados en los Países Bajos, mientras que el resto radicaba en Alemania. Con arreglo al artículo 1 de la Wet VB (Ley de 16 de diciembre de 1964 relativa al Impuesto sobre el Patrimonio), el interesado estuvo sujeto al impuesto sobre el patrimonio, como contribuyente no residente, por el año 1998.

Aunque el 90 % de su patrimonio no estaba situado en los Países Bajos, el Sr. D. solicitó que se le aplicase la cantidad exenta a que se refiere el artículo 14, apartado 2, de la Wet VB, sobre la base del Derecho comunitario. Sin embargo, su solicitud fue desestimada por el inspector tributario.

El Sr. D. interpuso entonces un recurso contra la resolución desestimatoria ante el Gerechtshof te's-Hertogenbosch, en apoyo del cual invocaba la existencia de discriminación habida cuenta, en particular, de lo dispuesto en los artículos 56 CE y 58 CE y del Convenio belgoneerlandés.

El Sr. D. impugna asimismo la procedencia de la normativa neerlandesa relativa al reembolso de las costas procesales debido a que, aunque se estimasen sus alegaciones, sólo se le reembolsaría una parte de las costas, lo que a su juicio dificulta considerablemente o incluso impide el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Al albergar dudas respecto a los argumentos de Derecho comunitario invocados por el Sr. D., el Gerechtshof te's-Hertogenbosch resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿Se opone el Derecho comunitario, en especial lo dispuesto en los artículos 56 CE y siguientes, a un régimen como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual un contribuyente residente siempre tiene derecho a deducir una cantidad exenta a efectos del impuesto sobre el patrimonio, mientras que un contribuyente no residente carece de tal derecho si su fortuna se encuentra esencialmente en el Estado en el que reside (siendo así que en este último no se percibe dicho tributo)?

2) En caso de respuesta negativa, ¿es diferente la situación en el supuesto de autos por el hecho de que los Países Bajos, mediante un convenio bilateral, hayan concedido el derecho a la cantidad exenta a los residentes en Bélgica (país que tampoco exige el repetido gravamen), que, por lo demás, se encuentran en circunstancias comparables?

3) Si alguna de las dos cuestiones anteriores recibe una respuesta afirmativa, ¿se opone el Derecho comunitario a una normativa nacional como la controvertida, en virtud de la cual al ciudadano que vence en un proceso ante el juez nacional a causa de una infracción del Derecho comunitario solamente se le otorga, en principio, una participación limitada en las costas procesales?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a una normativa en virtud de la cual un Estado miembro niega a los contribuyentes no residentes cuyo patrimonio está situado en su mayor parte en el Estado en el que son residentes la aplicación de las cantidades exentas que concede a los contribuyentes residentes.

2) Los artículos 56 CE y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedi-

miento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un residente en un Estado miembro que no sea parte del citado convenio.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

24. En primer lugar, procede recordar que una inversión inmobiliaria como la efectuada por el Sr. D. en los Países Bajos constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5), y de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de ésta. Dicha nomenclatura ha mantenido el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de «movimientos de capitales» (véase la sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 7). Esta inversión está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre la libre circulación de capitales contenidas en los artículos 56 CE y siguientes.

37. Así pues, 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.

38. 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.

41. En efecto, el trato diferenciado entre residentes y no residentes aplicado por el Estado miembro en el que está situado sólo el 10 % 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 situación 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.

Sobre la segunda cuestión

53. Sin embargo, el litigio principal no tiene por objeto las consecuencias del reparto de las competencias fiscales sobre los nacionales o los residentes en Estados miembros partes de un mismo convenio, sino que persigue efectuar una comparación entre la situación de una persona residente en un Estado ajeno a tal convenio y la de una persona cubierta por dicho convenio.

54. A este respecto, procede recordar que el ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste.

60. Pues bien, es preciso recordar que, para evitar que las rentas y el patrimonio tributen al mismo tiempo en los Países Bajos y en Bélgica, el Convenio belgoneerlandés establece en su artículo 24 un reparto de la competencia fiscal entre estos dos Estados miembros y prevé en su artículo 25, apartado 3, una norma según la cual las personas físicas residentes en uno de los dos Estados tienen derecho en el otro a las deducciones personales concedidas por éste a sus propios residentes.

61. El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. De ello se desprende que un sujeto pasivo residente en Bélgica no se encuentra en la misma situación que un sujeto pasivo residente fuera de Bélgica por lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio determinado en función de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos.

62. Una norma como la contenida en el artículo 25, apartado 3, del Convenio belgoneerlandés no puede considerarse una ventaja separable del resto del Convenio, sino que forma parte integrante de éste y contribuye a su equilibrio general.

Sobre la tercera cuestión

64. Como la tercera cuestión sólo se planteó para el caso de que alguna de las dos primeras cuestiones recibiese una respuesta afirmativa, no procede responder a ella.

... O ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 14 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-435/03

■ **Partes:** British American Tobacco International Ltd., Newman Shipping & Agency Company NV y Belgische Staat

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 27, apartado 5 – Impuesto sobre el volumen de negocios – Ámbito de aplicación – Hecho imponible y base imponible – Entrega de bienes a título oneroso – Robo de mercancías en un depósito fiscal»

1. Comentario

El Tribunal perfila con nitidez el concepto común de entrega de bienes a título oneroso del artículo 2 de la Sexta Directiva, precisando que no cabe incluir en él el robo de mercancías, pues la entrega de bienes exige el poder de disposición como propietario. Ni siquiera cabe esgrimir la autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del IVA, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27.5 de la misma Directiva –que han de interpretarse de forma estricta–, ni entender que ello es posible en virtud del principio de neutralidad fiscal.

El legislador español, tras definir el hecho imponible en el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, en el artículo 8.Uno ofrece el concepto de entrega de bienes: “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria belga consideró que el robo determinaba la sujeción al IVA, reclamando el pago del impuesto correspondiente a las labores del tabaco a raíz del mismo. Sin embargo, aunque la normativa nacional previera la posible devolución del IVA pagado anticipadamente en caso de robo de mercancías sujetas a un impuesto especial, rara vez podrían cumplirse los requisitos de prueba exigidos para beneficiarse de la devolución. Si la víctima ha de demostrar que las mercancías han sido efectivamente robadas y que no se han comercializado posteriormente, se limita el ejercicio del derecho a la devolución. En este punto, el Tribunal recuerda su jurisprudencia sobre la devolución de impuestos establecidos con violación del Derecho comunitario en las sentencias San Giorgio y Dilexport. También subraya el Tribunal otra cuestión elemental: la exigibilidad del IVA no se vincula a la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía.

2. Antecedentes

Newman explota un depósito fiscal en Amberes, en el que se hallaban almacenadas labores del tabaco producidas y empaquetadas en Bélgica por BATI, propietaria de ellas. Tales mercancías no iban provistas de ninguna precinta fiscal.

Los días 4 de diciembre de 1995 y 29 de enero de 1996, y durante la noche del 14 al 15 de junio de 1998, se perpetraron robos de cigarrillos en el mencionado depósito fiscal. Dichos robos fueron denunciados a la policía.

La Administración de aduanas e impuestos especiales belga notificó a Newman una liquidación por la que se le requería el pago del impuesto especial y el IVA correspondientes a los cigarrillos que faltaban, con arreglo al régimen establecido por el artículo 58, apartado 1, del Código del IVA. Tras una reclamación infructuosa, Newman pagó las cantidades que se le exigían, pero sin renunciar a sus derechos respecto al IVA. BATI reembolsó íntegramente dichas cantidades a Newman.

Newman y BATI interpusieron un recurso contra el Belgische Staat ante el rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, solicitando la devolución de las cantidades pagadas.

El referido recurso fue desestimado mediante sentencia de 4 de abril de 2001. El mencionado órgano jurisdiccional consideró que las mercancías desaparecidas como consecuencia de robos devengaban el impuesto especial y que, por consiguiente, en virtud del artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y del artículo 1 del Real Decreto nº 13, también era exigible el IVA correspondiente a dichas mercancías. Además, el rechtbank van eerste aanleg declaró que esas disposiciones tenían por objeto simplificar la recaudación del impuesto y que eran conformes al artículo 27 de la Sexta Directiva.

El 7 de mayo de 2001, las demandantes en el litigio principal apelaron dicha sentencia ante el hof van beroep te Antwerpen.

En lo que atañe al impuesto especial, este último órgano jurisdiccional declaró que las partes habían celebrado y ejecutado una transacción, poniendo de este modo término a la controversia relativa a la exigibilidad de dicho impuesto.

En lo que respecta al IVA, el hof van beroep te Antwerpen declaró que, si se aceptaba el punto de vista de la Administración de aduanas e impuestos especiales, admitido por el juez de primera instancia, no resultaba necesario determinar si el robo de mercancías puede calificarse de «entrega de bienes» a efectos de la Directiva. El hecho imponible del IVA no sería la entrega del bien o la importación del mismo, sino la percepción del impuesto especial.

Así pues, al estimar que tenía un sólido fundamento el motivo de las demandantes basado en que el régimen establecido por el artículo 58, apartado 1, del Código del IVA y por el artículo 1 del Real Decreto nº 13 no resultaba conforme con la Directiva, el hof van beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿Puede tener lugar una entrega de bienes en el sentido de la [...] Directiva, con la consecuencia de que pueda percibirse el IVA:

- a falta de contravalor alguno o transacción a título oneroso,
- o a falta de la transmisión del derecho a disponer libremente de los bienes con las facultades atribuidas a su propietario,
- o si los bienes no se pueden comercializar legalmente por tratarse de mercancías robadas y/o género de contrabando?

2) ¿Es diferente la respuesta a la primera cuestión si se trata de productos sujetos al impuesto especial y, más en particular, de labores del tabaco?

3) Si no se percibe ningún impuesto especial sobre productos sujetos a este impuesto, ¿es compatible, en tal caso, con las disposiciones de la [...] Directiva percibir el IVA?

4) ¿Pueden los Estados miembros completar las categorías de operaciones sujetas al IVA, si efectúan una notificación, en el sentido del artículo 27, apartados 2 o 5, de la [...] Directiva, para exigir en el ámbito nacional el IVA en caso de robo de productos sujetos al impuesto especial perpetrado en un depósito fiscal, o es exhaustivo el artículo 2 de la [...] Directiva?

5) En caso de una notificación, en el sentido del artículo 27, apartado 5, de la [...] Directiva, que sólo guarda relación con el pago anticipado del IVA mediante precintas fiscales, ¿es competente un Estado miembro para completar las categorías de operaciones sujetas al IVA, por ejemplo, exigir el pago del IVA cuando los productos sujetos al impuesto especial han sido robados de un depósito fiscal?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) El robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al impuesto sobre el valor añadido. La circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que versa el litigio principal, resulta irrelevante para la presente conclusión.

2) La autorización para aplicar medidas que faciliten el control de la percepción del impuesto sobre el valor añadido, concedida a un Estado miembro en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, no faculta a ese Estado para gravar

con dicho impuesto operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la referida Directiva. Por consiguiente, tal autorización no puede constituir la base jurídica de una normativa nacional que grave con el impuesto sobre el valor añadido el robo de mercancías en un depósito fiscal.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera

32. En primer lugar, tal como acertadamente alegan las demandantes en el litigio principal y la Comisión, el robo de mercancías, por definición, no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo. Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una entrega de bienes realizada «a título oneroso», a efectos del artículo 2 de la Directiva (en este sentido, véase la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p.I-743, apartado 14).

35. [...] el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva, que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imposables (sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p.I-285, apartados 7 y 8).

36. Pues bien, el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstas. No tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido de la citada disposición de la Directiva.

38. Es verdad que las importaciones y entregas ilegales de bienes que, como las labores del tabaco controvertidas en el litigio principal, no están prohibidas por su propia naturaleza o sus características específicas, están sujetas al IVA, habida cuenta de que tales bienes pueden comercializarse lícitamente e integrarse en el circuito económico. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas (en este sentido, véase la sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, Rec. p.I-4993, apartados 19 y 20).

39. Pero no es menos cierto que, en aquellos supuestos, el IVA era exigible porque su hecho imponible, que es la importación o entrega de mercancías, se realizó efectivamente con posterioridad al robo, y porque fue posible determinar la contrapartida de dicha operación, que constituye la base imponible del impuesto.

40. Ahora bien, tal como observa la Comisión, la referida consideración no resulta aplicable al robo en cuanto tal, que en sí mismo no constituye un hecho imponible del IVA.

Tampoco justifica, por mucho que sea probable una posterior operación de comercialización de las mercancías robadas, que dicha operación se impute a la persona víctima del robo, que no es la que importa o entrega efectivamente las referidas mercancías. Por otro lado, si en virtud del principio de neutralidad fiscal se considera el robo como un hecho imponible del IVA, al margen de toda importación o entrega y, por tanto, sin que exista una contrapartida identificable, la base imponible de dicho impuesto sería puramente ficticia.

41. En cuanto a la circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial, como sucede con las mercancías sobre las que versa el litigio principal, tal circunstancia resulta irrelevante a efectos de la respuesta que procede dar al órgano jurisdiccional remitente. En efecto, ninguna disposición de la Directiva vincula la exigibilidad del IVA a los impuestos especiales. El hecho imponible del IVA, en virtud del cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es la entrega o importación de la mercancía, y no la percepción de los impuestos especiales que graven tal mercancía.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

44. Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartado 5, de la Directiva, que se autorizan «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», han de ser objeto de interpretación estricta (en este sentido, véase la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29). Sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad (sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/96, Rec. p. I-2847, apartado 24). La autorización concedida en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva no puede ir más allá de la finalidad en consideración a la cual fue solicitada (en este sentido, véase la sentencia Skripalle, antes citada, apartado 30).

46. Es verdad que el Consejo autorizó el mantenimiento de las referidas medidas, tanto en aras de simplificar la percepción del impuesto como de combatir el fraude o la evasión fiscal, según acreditan los términos de la notificación efectuada con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Directiva («en aras de facilitar el control de la recaudación del IVA»). No obstante, la circunstancia de que la autorización tuviera asimismo como finalidad combatir el fraude o la evasión fiscal no tuvo por efecto facultar al Reino de Bélgica para gravar con el IVA operaciones distintas de las enunciadas en el artículo 2 de la Directiva.

... O ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 14 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-434/03

■ **Partes:** P. Charles, T. S. Charles-Tijmens y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Bien inmueble utilizado en parte para la empresa y en parte a título privado»

1. Comentario

El artículo 11.4 de la Segunda Directiva autorizó a los Estados miembros a excluir del régimen de las deducciones determinados bienes, pero no todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo. Así pues, el sujeto pasivo puede afectar totalmente un bien de inversión que usa en parte para la empresa y en parte para fines ajenos, y deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien. En tal caso, también tendría la obligación de pagar el IVA aplicable al importe de los gastos efectuados para utilizar ese bien con fines ajenos a la empresa. Es obvia la correlación existente entre el derecho y la obligación. En los artículos 95 y 96 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, se tratan respectivamente las limitaciones del derecho a deducir y de las exclusiones y restricciones del mismo.

2. Antecedentes

De la resolución de remisión se desprende que el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens adquirieron conjuntamente, en marzo de 1997, una residencia de vacaciones situada en los Países Bajos que estaba destinada tanto al arrendamiento como al uso privado y que, durante el período controvertido en el litigio principal, es decir, del 1 de abril al 30 de junio de 1997, ambos incluidos, fue objeto de arrendamiento durante un 87,5 % de su tiempo de uso y ocupada con carácter privado un 12,5 %.

El Hoge Raad der Nederlanden observa que, en virtud de este arrendamiento, el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens son sujetos pasivos a efectos de la Sexta Directiva y empresarios con arreglo a la Ley del IVA. Teniendo en cuenta que dicha residencia se alquila a personas que sólo la ocupan durante períodos muy breves y que el arrendamiento se efectúa por medio de una «empresa de vacaciones», no es aplicable a dicho arrendamiento la exención del IVA de la que se beneficia el arrendamiento de bienes inmuebles en los Países Bajos, conforme al artículo 13, parte B, letra b), punto 1, de la Sexta Directiva.

En su declaración del IVA correspondiente al segundo trimestre de 1997, el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens dedujeron el 87,5 % del IVA soportado en relación con la residencia. En consecuencia, solicitaron la devolución del importe correspondiente a dicho

porcentaje al inspector de Hacienda competente para conocer de su solicitud (en lo sucesivo, «inspector de Hacienda»).

Mediante resolución de 1 de octubre de 1997, éste concedió al Sr. Charles y a la Sra. Charles-Tijmens la devolución que habían solicitado. No obstante, al considerar que el IVA que habían abonado podía beneficiarse de una deducción del 100 %, los interesados solicitaron una devolución complementaria correspondiente al 12,5 % del tiempo de utilización de la residencia con carácter privado.

El inspector de Hacienda declaró la inadmisibilidad de dicha solicitud, por lo que el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens interpusieron un recurso ante el Gerechtshof te's-Hertogenbosch. Dicho órgano jurisdiccional anuló la declaración de inadmisibilidad, pero confirmó la decisión del citado inspector en cuanto al fondo, precisando que dado que la residencia se ocupaba con carácter privado un 12,5 % de su tiempo total de uso, los interesados no podían deducir íntegramente el IVA soportado en relación con ella.

El Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens interpusieron un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra la sentencia del Gerechtshof te's-Hertogenbosch. En apoyo de su recurso, alegaron que del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva resulta que el uso privado de la residencia es una operación imponible, ya que habían optado por integrarla en su totalidad en el patrimonio de la empresa, lo cual, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la misma Directiva, confiere el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en relación con ella (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Rec. p. I-2775, y de 8 de marzo de 2001, *Bakcsi*, C-415/98, Rec. p. I-1831).

El Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens añaden que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no altera esta interpretación, ya que, en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa neerlandesa no había establecido ninguna exclusión del derecho a la deducción de las contempladas en dicha disposición, excepto para los automóviles destinados al transporte de personas.

El Hoge Raad der Nederlanden afirma que la normativa neerlandesa relativa a los bienes y servicios afectados a fines mixtos, como el controvertido en el litigio principal, se introdujo en 1969 en los Países Bajos, conforme al artículo 11, apartado 1, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01 p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).

Según el órgano jurisdiccional remitente, la citada normativa conlleva consecuencias diferentes a las de la Sexta Directiva, en algunos casos, más favorables para el sujeto pasivo y, en otros, menos. Dicha Directiva confiere al sujeto pasivo un derecho a la deducción inmediato y total, pues la regularización por utilizar un bien para fines ajenos a la empresa sólo tiene lugar cuando dicha utilización se produce. En cambio, en el sistema instaurado por la

Ley del IVA, es preciso determinar directamente, o al menos durante el primer año, en qué porcentaje se utilizará el bien para fines ajenos a la empresa en el futuro.

El Hoge Raad der Nederlanden puntualiza al respecto que el artículo 12, apartado 3, del Reglamento de 1968 de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, nº 169), adoptado en desarrollo del artículo 15, apartado 6, de la Ley del IVA, dispone que, cuando se efectúe la declaración correspondiente al último período de imposición de un ejercicio fiscal determinado, el IVA deducido se calculará de nuevo a partir de los datos aplicables a todo el año fiscal. Tras dicho ejercicio fiscal no se realizará ningún nuevo cálculo o revisión de la deducción.

En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial

3. Cuestiones planteadas

«¿Es compatible con la Sexta Directiva, en particular con el artículo 17, apartados 1, 2 y 6, y con el artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva, un sistema legal [...], que ya existía antes de que fuera adoptada la Sexta Directiva:

- que excluye la posibilidad de optar por integrar completamente en el patrimonio de la empresa un bien de inversión, o un bien o un servicio asimilados, cuando el adquirente utilice dicho bien o servicio tanto para las necesidades de la empresa como para fines ajenos a ella (en particular, para fines privados);
- que, en consecuencia, excluye también la posibilidad de deducir completa e inmediatamente los impuestos soportados por la adquisición de dicho bien o servicio, y
- que no prevé la percepción del IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, adoptada antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, que no permite que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de dicho bien.

5. Fundamentos de la Sentencia

23. En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, 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 (véanse en este sentido, entre otras, las sentencias antes citadas, Armbrecht, apartado 20; Bakcsi, apartados 25 y 26, Seeling, apartado 40, y la de 21 de abril de 2005, HE,, Rec. p.I-0000, apartado 46).

24. Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véase, en particular, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p.I-3795, apartado 26, y las sentencias, antes citadas, Bakcsi, apartado 25, y Seeling, apartado 41).

25. Del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso. Dicha utilización, que constituye, pues, una operación imponible según el artículo 17, apartado 2, de esta Directiva, se gravará, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la misma, tomando como base imponible el total de los gastos efectuados para la realización de la prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 26; Bakcsi, apartado 30, y Seeling, apartado 42).

30. Por consiguiente, un sujeto pasivo tiene derecho, por un lado, a optar por afectar a su empresa la totalidad de un bien de inversión que utiliza en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta así como, en su caso, a deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien; por otro lado, tiene, en principio, la obligación, que se corresponde con el citado derecho, de pagar el IVA aplicable al importe de los gastos efectuados para utilizar el bien de que se trate con fines ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Seeling, antes citada, apartado 43).

34. En consecuencia, aunque el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva autorizara a los Estados miembros a excluir determinados bienes, como los vehículos automóviles, del régimen de las deducciones, esta disposición no les permitía excluir de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo.

... O ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-349/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas, apoyada por el Reino de España, y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Directiva 77/799/CEE– Asistencia mutua entre las autoridades competentes – Ámbitos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales – Adaptación incompleta del Derecho interno – Territorio de Gibraltar»

1. Comentario

En principio, de conformidad con el artículo 28 del Acta de Adhesión, no son aplicables a Gibraltar los “actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios”. ¿Son tales las disposiciones que establecen la colaboración entre Estados miembros? Según el Tribunal, no. Parece apoyarse en que se permite a cada Estado utilizar sus propios métodos de investigación y de comunicación de la información.

La aparente contradicción con la norma comunitaria más avanzada para la cooperación administrativa en el IVA, el Reglamento nº 1798/2003, cuando en su tercer considerando reconoce que “conviene incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros”, es resuelta por el Tribunal aclarando que el artículo 93 del Tratado CE -con base en el cual se adoptó- no tiene el carácter de disposición que establece una excepción, a diferencia del artículo 28 del Acta de adhesión, y que una disposición de Derecho originario no puede interpretarse a la luz de un considerando de un acto de Derecho derivado. También trata de salvar el Tribunal la contradicción con su sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, donde dice realizar una interpretación del concepto de disposiciones fiscales en el sentido del artículo 95.2 del Tratado CE.

Late en el fondo la polémica sobre si son o no medidas armonizadoras y fiscales las relativas al procedimiento de asistencia mutua. Nos parece muy criticable la configuración o no como acto de armonización o no de una medida según el contexto. A nuestro juicio, pese a la insistencia de la Comisión, el carácter procedimental no hace perder su naturaleza a una disposición fiscal. Por ello, es comprensible, pues, que se siga exigiendo la unanimidad en el estado actual de las normas sobre adopción de normas comunitarias. El más reciente intento de alterar esta situación en el proyecto de Tratado Constitucional quedó frustrado en el texto definitivo.

El Tribunal admitió la intervención en el procedimiento del Reino de España, como coadyuvante en apoyo de las pretensiones de la Comisión. Según se hace constar, el Gobierno español dispone de pruebas suficientes para demostrar que la falta de aplicación a Gibraltar de la Directiva 77/799, en su versión modificada, causa un perjuicio a los Estados miembros. Además, se alega que aunque en nuestro país existen territorios donde no se aplica el IVA o que no forman parte de la unión aduanera, España no considera que la Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 79/1070 o por la Directiva 92/12, no deba aplicarse en esos territorios. El Gobierno español también añade que se está produciendo una perceptible evolución y cabe distinguir cuándo una medida de cooperación sirve a un objetivo de armonización fiscal o cuándo se trata simplemente de una medida que no alcanza esta dimensión y que se limita a establecer reglas de cooperación entre los Estados miembros. A nuestro modo de ver, lo cierto es que a largo plazo, sí podría desembocar de facto en un mayor grado de armonización.

2. Antecedentes

Al considerar que el Reino Unido no le había comunicado las medidas que se habían adoptado para adaptar el ordenamiento jurídico interno relativo al territorio de Gibraltar a las disposiciones de la Directiva 77/799, en su versión modificada, la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 226 CE y requirió a dicho Estado miembro para que presentara sus observaciones. Las autoridades del Reino Unido comunicaron entonces a la Comisión las medidas adoptadas en relación con los impuestos directos mediante el decreto nº 26 de 1997, por el que se modificaba el decreto relativo al impuesto sobre la renta [Income Tax (Amendment) (Nº 2) Ordinance 1997], que entró en vigor el 1 de octubre de 1997. Sin embargo, el Reino Unido estimó que, al no estar Gibraltar sujeto al sistema común del IVA ni a la normativa armonizada en materia de impuestos especiales, las disposiciones de la Directiva en relación con dichos tributos no se aplicaban a ese territorio. Tras un escrito de requerimiento complementario, la Comisión emitió un dictamen motivado el 27 de junio de 2002, en el que instaba a dicho Estado a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses a partir de su notificación. Al considerar que de las observaciones presentadas por el Reino Unido como consecuencia de dicho dictamen se desprendía que no se había puesto fin al incumplimiento imputado en el dictamen motivado, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no haber aplicado en el territorio de Gibraltar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 y 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no haber aplicado en el territorio de Gibraltar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, y 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en los ámbitos del IVA y de los impuestos especiales.

2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

3) El Reino de España soportará sus propias costas

5. Fundamentos de la Sentencia

2. Del artículo 28 del Acta de adhesión se desprende que los actos de las instituciones de la Comunidad en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios no son aplicables a Gibraltar, a menos que el Consejo de la Unión Europea, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, disponga otra cosa.

43. Como excepción a la aplicación del Derecho comunitario al territorio de la Comunidad, dicha disposición debe ser objeto de una interpretación que limite su alcance a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses que permite que preserve a Gibraltar. Además, debe interpretarse a la luz del artículo 10 CE, párrafo primero, segunda frase, según el cual los Estados miembros deben facilitar a la Comunidad el cumplimiento de su misión (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1988, Comisión/Grecia, asuntos acumulados 194/85 y 241/85, Rec. p.1037, apartado 20).

44. Por lo tanto, no pueden considerarse «actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios», en el sentido del artículo 28, antes citado, las disposiciones que se limitan a establecer una colaboración entre Estados miembros, permitiendo a cada uno de ellos utilizar sus propios métodos de investigación y de comunicación de la información.

47. Esta apreciación no está en contradicción con la sentencia Comisión/Consejo, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia realiza una interpretación del concepto de «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2, y no del concepto de «actos en materia de armonización» en el sentido del artículo 28 del Acta de adhesión.

52. A los efectos del presente asunto, no es necesario determinar si la exclusión de Gibraltar del territorio aduanero comunitario implica que las disposiciones de la Directiva

92/12 relativas a la armonización de las legislaciones materiales en materia de impuestos especiales no son aplicables a Gibraltar.

53. En efecto, aun suponiendo que estas disposiciones no sean aplicables en ese territorio, dicha exclusión no implica, en cualquier caso, que Gibraltar quede fuera del deber de asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros que impone la Directiva 77/799, en su versión modificada, en el ámbito de los impuestos especiales. El hecho de que las autoridades de Gibraltar estén sujetas a esta obligación no incide en una eventual no aplicación a ese territorio de las disposiciones que exigen la armonización de esos impuestos como tales.

... O ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 8 DE SEPTIEMBRE DE 2005

■ **Asunto:** C-512/03

■ **Partes:** J.E.J. Blanckaert e Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

■ **Síntesis:** «Fiscalidad directa – Impuesto sobre los rendimientos procedentes de ahorros e inversiones – Convenio fiscal – Bonificaciones tributarias reservadas a los afiliados al régimen nacional de seguridad social»

1. Comentario

Es sabido que los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en un Estado miembro. Un trato fiscal menos favorable podría disuadirles de realizar tales inversiones, contraviniendo la libertad de circulación prevista en el artículo 56 del Tratado CE, a no ser que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

El Derecho Comunitario, pese a su elasticidad, no puede llevarse hasta el extremo de conceder ventajas fiscales a las personas no afiliadas al régimen estatal de seguridad social, porque supondría tratar del mismo modo situaciones diferentes, o incluso conferir privilegios a los no afiliados. En el caso que ahora nos ocupa, un afiliado sólo puede obtener las bonificaciones tributarias por seguros sociales cuando no puede deducirlas de las cotizaciones devengadas. Sería absurdo que un no afiliado se beneficiase siempre y automáticamente de las bonificaciones, porque al no tener obligación de cotizar, jamás podría deducirlas de las cotizaciones a la seguridad social devengadas.

Una relación semejante entre normas laborales y fiscales, pero curiosamente de signo contrario, se encuentra en la deducción por maternidad prevista en el artículo 83 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF: “2. La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder”. En parecidos términos se expresa el artículo 60 del RIRPF, al regular el procedimiento para la práctica de esta deducción por maternidad y su pago anticipado.

2. Antecedentes

El Sr. Blanckaert tiene nacionalidad belga y reside en Bélgica. Es propietario, junto con su esposa, de una segunda vivienda en los Países Bajos. Esta vivienda le proporciona rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, a efectos del artículo 2.3 de la Ley IB (Ley del Impuesto sobre la renta de 2001).

El Sr. Blanckaert obtiene menos del 90 % de sus ingresos en los Países Bajos. La única renta imponible que percibe allí son los rendimientos procedentes de su segunda vivienda. No ha optado por la asimilación a un contribuyente residente, prevista en el artículo 2.5 de la Ley IB.

No está afiliado al régimen neerlandés de seguridad social y, por consiguiente, no está obligado a pagar cotizaciones por seguros sociales en los Países Bajos.

Las autoridades neerlandesas competentes en materia tributaria practicaron una liquidación del impuesto sobre la renta del Sr. Blanckaert correspondiente al año 2001, por sus rendimientos imponibles procedentes de ahorros e inversiones. Con arreglo a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición de 19 de octubre de 1970, al practicar la liquidación se aplicaron el límite de capital exento y las bonificaciones tributarias del impuesto sobre la renta. Por el contrario, no se reconoció al Sr. Blanckaert ninguna bonificación tributaria por seguros sociales.

El Sr. Blanckaert presentó una reclamación contra la liquidación del año 2001 ante la parte demandada en el procedimiento principal. Al desestimarse esta reclamación, el Sr. Blanckaert recurrió la resolución desestimatoria ante el *Gerechtshof te's-Hertogenbosch*.

Considerando que el Tratado CE y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no aportan una respuesta clara a las cuestiones que se plantean en el litigio del que conoce, el *Gerechtshof te's-Hertogenbosch* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales.

3. Cuestiones planteadas

«1) Un contribuyente no residente, que tiene su residencia en un Estado miembro y que no obtiene en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, de forma que no está obligado a cotizar ni de hecho cotiza a los seguros sociales neerlandeses, ¿tiene derecho, en virtud del Derecho comunitario, a que los Países Bajos le reconozcan las bonificaciones tributarias por seguros sociales (seguro general de vejez, seguro de supervivencia y seguro general de gastos especiales de enfermedad) a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones, si un contribuyente residente tiene derecho a tales bonificaciones tributarias a efectos del cómputo de su renta imponible procedente de ahorros e inversiones porque se le considera afiliado con obligación de cotizar a los seguros sociales neerlandeses, aun cuando tampoco obtenga en los Países Bajos rendimientos del trabajo, sino únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones, y por este motivo tampoco cotice a los seguros sociales neerlandeses?

2) Para responder a la primera cuestión prejudicial, ¿es pertinente el hecho de que el contribuyente no residente obtenga menos del 90 % de la renta de su unidad familiar en los Países Bajos? En particular:

- El criterio Schumacker sobre residentes y no residentes [sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225], ¿se aplica únicamente a los aspectos tributarios subjetivos o personales, como por ejemplo, el derecho a la deducción de gastos personales o familiares, o también a los aspectos tributarios objetivos o no personales, como por ejemplo, el tipo de gravamen?
- ¿Pueden aplicar los Estados miembros un criterio cuantitativo (como por ejemplo el criterio del 90 %) para decidir acerca de la equiparación de no residentes con residentes, aun cuando de este modo no se garantiza evitar todo tipo de discriminación?

3) ¿Constituye el régimen optativo regulado en el artículo 2.5 de la Ley IB 2001 un mecanismo adecuado para garantizar al interesado el ejercicio de sus derechos consagrados en el Tratado CE y evitar todo tipo de discriminación?

En caso de respuesta afirmativa, ¿es también un mecanismo adecuado en el supuesto de que el interesado únicamente obtenga rendimientos procedentes de sus ahorros e inversiones, en cuyo caso [...]el régimen optativo no puede beneficiarle?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual un contribuyente no residente, que perciba en dicho Estado únicamente rendimientos procedentes de ahorros e inversiones y que no esté afiliado al régimen de seguridad social de dicho Estado miembro, no

puede aspirar a disfrutar de las bonificaciones tributarias por seguros sociales, mientras que un contribuyente residente afiliado a ese régimen de seguridad social disfrutará de dichas bonificaciones en el cálculo de su renta imponible aunque sólo perciba rendimientos de la misma naturaleza y no cotice a la seguridad social.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

35. Según jurisprudencia reiterada, los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro (véanse las sentencias de 16 de marzo de 1999, Trummer y Mayer, C-222/97, Rec. p.I-1661, apartado 21; de 11 de enero de 2001, Stefan, C-464/98, Rec. p.I-173, apartado 5, y de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p.I-2157, apartado 30).

37. Conforme al artículo 2.7, apartado 2, de la Ley IB, las bonificaciones en las cotizaciones a los seguros sociales que, en su caso, corresponda deducir de la cuota del impuesto sobre la renta del año correspondiente –renta que incluye los rendimientos de las inversiones inmobiliarias– estarán reservadas a los contribuyentes afiliados al régimen neerlandés de seguridad social.

38. El criterio de la afiliación empleado en la normativa de los Países Bajos favorece, en la mayor parte de los casos, a los residentes en dicho Estado miembro, ya que los contribuyentes no afiliados a dicho régimen son, en su mayor parte, no residentes.

39. Este tratamiento fiscal menos favorable para los no residentes podría disuadirles de realizar inversiones inmobiliarias en los Países Bajos. Por lo tanto, dicha normativa puede obstaculizar la libre circulación de capitales.

42. Sin embargo, procede distinguir el trato diferenciado permitido por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Según la jurisprudencia, para que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p.I-4071, apartado 43, y de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p.I-7477, apartados 28 y 29).

45. Aunque, en el plano fiscal, la normativa nacional controvertida en el asunto principal es menos favorable para los no residentes, la concesión de bonificaciones en las cotizaciones por seguros sociales está directa y exclusivamente vinculada a la condición de afiliado al régimen neerlandés de seguridad social del contribuyente. En efecto, tanto los residentes

como los no residentes que están afiliados a este régimen tienen derecho a las bonificaciones, mientras que los residentes y los no residentes que no están afiliados no lo tienen.

46. El demandante en el litigio principal destaca a este respecto que un contribuyente residente en los Países Bajos que percibe rendimientos procedentes únicamente de ahorros e inversiones tiene derecho a auténticas bonificaciones tributarias por seguros sociales, en su condición de afiliado al régimen neerlandés de seguridad social. En efecto, como no obtiene rendimientos procedentes del trabajo o de la vivienda no abona cotizaciones por seguros sociales, lo que supone que las bonificaciones en dichas cotizaciones no pueden deducirse de sus cotizaciones a la seguridad social. Por el contrario, un contribuyente no residente que sólo percibe en los Países Bajos rendimientos procedentes de ahorros e inversiones no está afiliado a dicho régimen de seguridad social y tampoco cotiza por seguros sociales en ese Estado miembro, pero no puede aspirar a obtener bonificaciones tributarias por seguros sociales.

47. Sin embargo, conceder la ventaja controvertida en el asunto principal a las personas no afiliadas al régimen neerlandés de seguridad social supondría tratar del mismo modo situaciones diferentes, puesto que los afiliados a ese régimen sólo disfrutaban excepcionalmente de las bonificaciones tributarias por seguros sociales. En efecto, un afiliado únicamente puede aspirar a obtener tales bonificaciones tributarias en el supuesto de no poder deducir las bonificaciones en las cotizaciones de las cotizaciones devengadas. Por el contrario, una persona no afiliada, como es el caso del demandante en el litigio principal, se beneficiará siempre y automáticamente de las bonificaciones tributarias por seguros sociales. En efecto, como no tiene obligación de cotizar, tal persona no podrá jamás deducir dichas bonificaciones de las cotizaciones a la seguridad social devengadas.

49. Puesto que el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de seguridad social (sentencia de 13 de mayo de 2003, Müller-Fauré y Van Riet, C-385/99, Rec. p.I-4509, apartado 100), al no existir una armonización a escala comunitaria, corresponde a la legislación de cada Estado miembro determinar el círculo de afiliados y el nivel de las cotizaciones que deben pagar los afiliados al régimen nacional de seguridad social, así como las bonificaciones correspondientes. Además, corresponde a la lógica interna de este régimen reservar el disfrute de las bonificaciones en las cotizaciones exclusivamente a los obligados a abonarlas, es decir, a los afiliados a dicho régimen.

... O ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2005

■ **Asunto:** C-58/04

■ **Partes:** Antje Köhler y Finanzamt Düsseldorf-Nord

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Lugar de las operaciones impositivas – Entrega de bienes efectuada a bordo de un buque de crucero – Transporte realizado dentro de la Comunidad – Exclusión de la imposición en caso de escala fuera de la Comunidad – Alcance de la exclusión»

1. Comentario

Las paradas de un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros pueden desembarcar, aunque sólo sea durante un breve período de tiempo, constituyen escalas fuera de la Comunidad. Se trata así de evitar conflictos de competencias con los regímenes fiscales de terceros Estados, cuando durante la interrupción de un viaje intracomunitario se realicen entregas de bienes.

El artículo 68 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, se refiere al lugar de realización de las entregas de bienes. En concreto, el apartado Dos del precepto especifica: “También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: [...] 4º Las entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto. A los efectos de este número, se considerará como: a) La parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discorra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad. b) Lugar de inicio, el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad. c) Lugar de llegada, el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros”.

2. Antecedentes

En el ejercicio de 1994, la Sra. Köhler tenía una tienda en un buque de crucero que zarpaba de Kiel, Bremerhaven o Travemünde (todas ellas ciudades alemanas), tocaba puertos situados fuera del territorio comunitario (Noruega, Estonia, Rusia y Maruecos), antes de terminar en Kiel, Bremerhaven o Génova (Italia). Estos viajes sólo podían reservarse para la totalidad del crucero, sin que fuera posible embarcarse por primera vez o desembarcar definitivamente durante el trayecto. No obstante, se había previsto la posibilidad de

desembarcar por un breve período de tiempo, con el fin de realizar visitas turísticas, durante escalas que duraban algunas horas o un día.

El Finanzamt decidió tratar las ventas efectuadas en la tienda de la Sra. Köhler como operaciones imponibles, ya que los lugares de partida y de llegada estaban situados dentro del territorio comunitario. La Sra. Köhler interpuso ante el Finanzgericht un recurso contra esta decisión en el que alegaba que, dado que se efectuaban escalas fuera del territorio comunitario, las ventas de que se trata no debían ser gravadas en Alemania.

El Finanzgericht desestimó el recurso. Consideró que el hecho de que el transporte hubiese sido interrumpido entre el lugar de partida y el lugar de llegada para efectuar paradas fuera del territorio comunitario no implicaba que las operaciones se hubieran realizado fuera del territorio nacional. Además, el concepto de «escala» a efectos del artículo 3 de la UStG se refiere tan sólo a aquellas paradas en las que cabe el nuevo embarque o el desembarque definitivo de pasajeros.

En contra de esta interpretación, la Sra. Köhler interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

Al entender que la interpretación del concepto de «escala fuera de la Comunidad» es determinante para dirimir el litigio, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

«¿Tienen la consideración de «escala fuera de la Comunidad», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva], las paradas de un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros sólo pueden desembarcar durante un breve período de tiempo, por ejemplo, para realizar visitas turísticas, pero donde no existe la posibilidad de iniciar o finalizar el viaje?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las paradas efectuadas por un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros pueden desembarcar, aunque sólo sea durante un breve período de tiempo, constituyen «escalas fuera de la Comunidad», en el sentido del artículo 8, 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 la versión que resulta de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación.

5. Fundamentos de la Sentencia

22. Así pues, la finalidad del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva consiste en determinar de manera uniforme el lugar de conexión fiscal de las entregas de bienes realizadas a bordo de un buque, de un avión o de un tren en un viaje que comienza y termina en el territorio de la Comunidad y limita la imposición, en la parte del transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad, al lugar de partida del medio de transporte. De esta forma se establece un régimen simplificado de imposición que evita que durante el trayecto intracomunitario se apliquen sucesivamente los distintos regímenes nacionales de IVA de los Estados miembros que atraviese el medio de transporte y, en consecuencia, que se produzcan conflictos de competencias fiscales entre Estados miembros.

24. Al excluir de esta manera, en el caso de que se realice una escala fuera de la Comunidad, que exista una «parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad», el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende también evitar el riesgo de que se produzcan conflictos de competencias con los regímenes fiscales de países terceros, que podrían derivarse de las entregas de bienes realizadas durante la interrupción de un viaje intracomunitario con motivo de una escala fuera de la Comunidad.

25. A este respecto, debe recordarse que, por lo que se refiere a la imposición de las prestaciones de servicios efectuadas a bordo de un buque, el Tribunal de Justicia ya ha admitido que la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro extienda el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus límites territoriales, siempre y cuando respete la competencia de los demás Estados (sentencias de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rec. p.231, y de 13 de marzo de 1990, *Comisión/Francia*, Rec. p.I-691, apartado 18). Pues bien, tales consideraciones también son aplicables al ámbito de la imposición de las entregas de bienes.

... O ...