



PRESENTACIÓN

■ La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Una de las novedades introducidas por la Ley 58/2003, General Tributaria, cuya regulación se completa con la reciente publicación del Reglamento General de Recaudación, ha sido la institución de un supuesto de responsabilidad subsidiaria que alcanza a quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal. Esta misma figura ha sido introducida en los regímenes forales de Álava y Guipúzcoa mientras que tanto la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, como la Ley Foral General Tributaria de Navarra, no contemplan este supuesto de responsabilidad¹.

El interés que ha suscitado este supuesto de responsabilidad subsidiaria, se manifiesta no solo en el desarrollo interpretativo que ha requerido (Consultas²; Resolución 2/2004, de 16 de julio, de la DGT; RGR) sino en la rapidez con que la doctrina se ha ocupado del tema proporcionándonos algunos trabajos de gran riqueza argumental. Aunque ya hemos de advertir que, del examen de toda esta información, se deduce que esta figura, que ha tomado su causa de la existente en el derecho del trabajo, va a vivir estrechamente vinculada a ella, a pesar de que la regulación positiva de ambas no sea equiparable, pero, insistimos, a nuestro juicio van a pesar más los elementos comunes que las necesarias diferencias derivadas de sus diversos regímenes jurídicos.

Comenzaremos diciendo que, en la nueva figura, se manifiesta con bastante claridad el carácter híbrido –entre sanción y garantía de cobro– con que se continúa contemplando la responsabilidad tributaria en nuestro ordenamiento y la gravedad de las respuestas legislativas frente a conductas y situaciones miradas con recelo por su meramente posible vinculación con las bolsas de fraude fiscal. Ambos hechos justifican el juicio vertido sobre este tema, acusando a la ley de haber desperdiciado una oportunidad para esclarecer su regu-

¹ Véase la Consulta nº V0645-05, de 19 de abril de 2005, en relación a los regímenes forales que no han incluido este supuesto de responsabilidad o que no han contemplado el certificado al que posteriormente haremos referencia.

² La AEDAF ha publicado una recopilación de esta doctrina administrativa en un texto disponible para el Curso celebrado en la UIMP los días 31 de agosto a 2 de septiembre de 2005.

lación y advirtiendo de su posible inconstitucionalidad por su carácter desproporcionado (R. Calvo Ortega).

Así, si nos fijamos en el fundamento de la responsabilidad de estos sujetos, encontramos que la LGT no nos presta ningún auxilio, pues se trata de un supuesto caracterizado por ser:

- Objetivo; ya que no se vincula a ninguna clase de incumplimiento o ilicitud.
- Situarse al margen de todo control del responsable que no puede evitar con su conducta el incumplimiento por el contribuyente, ni en el caso de exigir el certificado al que después nos referiremos (dado el carácter formal que tiene, etc.)
- De amplísimo alcance, pues comprende no solo a quienes planifican una estrategia de dispersión de sujetos y de insolvencia de alguno para evitar el pago de ciertas obligaciones tributarias (tramas de fraude y fraude carrusel), sino que se verán insertos en su aplicación empresas que se limitan a externalizar servicios y operaciones por motivos perfectamente justificados (“motivos económicos válidos”, para entendernos).

Es decir, la figura, que puede estar justificada en unos casos, no lo está en otros, y aplicarla a quienes organizan sus actividades económicas externalizando parte de ellas no se justifica adecuadamente por incorporar una mayor garantía de cobro, pues si admitimos tal fundamento y juzgamos la medida proporcionada a su fin, terminaremos por admitir que la ley podrá declarar válidamente responsable a cualquier ciudadano respecto de cualquier otro. Precisamente, fueron las organizaciones empresariales representativas de estos sectores, quienes se opusieron a la figura que examinamos en la tramitación del proyecto de LGT.

A nuestro entender, la norma que comentamos, al abarcar supuestos tan dispares es lógicamente origen de conflictos y dudas sobre sus verdaderos límites. Así, en el caso en que nos encontremos ante verdaderas tramas de fraude, la norma se solapa con otros preceptos legales que serían de aplicación preferente. Tales supuestos son el contenido en el artículo 42.1.a) de la misma LGT o, también en otros casos, el establecido en el artículo 82.1 de la LIVA³. Y, en cuanto a su contenido desproporcionado, la Administración dispone de otros medios más ponderados para garantizar el cobro de los mismos créditos que se comprenden en la responsabilidad que examinamos, pues la medida cautelar que prevé en el artículo 81.3.d) LGT, resultaría suficiente a aquel fin⁴.

Por otra parte, la configuración que hace la ley del presupuesto de hecho de la responsabilidad es también reflejo de la situación antes señalada sobre el amplísimo campo en el que tendrá aplicación la nueva norma, razón por la que comenzaremos estas notas examinando los elementos de hecho determinantes de la responsabilidad.

³ Este precepto declara responsables solidarios de la deuda tributaria, a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión dolosa o culposa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

⁴ En esta norma, de contenido impreciso y poco claro, se ha previsto como medida cautelar, la “retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”.

El primer requisito exigido legalmente para que proceda exigir la responsabilidad, que se desprende del sentido de la norma, es el carácter de empresario o profesional con que han de actuar los sujetos, tanto el obligado principal como el responsable⁵. Tal requisito se exige también en el caso de las Administraciones públicas a quienes resulta de aplicación este supuesto⁶.

La relación existente entre estos sujetos se describe por la Ley con términos imprecisos como son la mención a “contratas y subcontratas” que sólo toman sentido jurídico cuando se incluyen los conceptos “arrendamiento de servicios o ejecución de obras”. De ahí que se han descrito estas relaciones como acuerdos de carácter empresarial mediante los cuales una empresa encomienda a otra la ejecución de determinadas obras o servicios que forman parte de un encargo más complejo que el primero se ha comprometido a realizar (M. Rodríguez Bereijo).

Ahora bien, como advierte la autora antes citada, no todas las ejecuciones de obra o prestaciones de servicios pueden dar lugar a esta responsabilidad pues llegaríamos a incluir en el supuesto hasta las adquisiciones de productos o componentes de los procesos de fabricación de cualquier empresa. Por ello destaca la necesidad de que la relación que une a ambos sujetos se caracterice por tratarse de un “facere”, o, según mi opinión, la mejor nota que debe caracterizar el supuesto se dará cuando en el vínculo contractual que los liga encontremos un cierto elemento de dirección en quien contrata o subcontrata. Esto diferenciaría el caso de la mera adquisición de un componente industrial⁷, con la situación en la que una empresa adquiere de otra cualquier elemento pero situándola dentro de su planificación técnica y bajo su poder de dirección del proyecto u obra principal (especificaciones técnicas con plazos ajustados de entregas, controles de producción, etc.). El primer supuesto quedaría al margen de la exigencia de responsabilidad, mientras que el segundo sería el normal ámbito de su aplicación. Así, un contrato de factoring, no daría lugar en todo caso a la exigencia de responsabilidad, ni la contratación de un servicio de limpieza, de servicios informáticos, etc.⁸

Finalmente el presupuesto de hecho de la responsabilidad se delimita por cuanto la ley impone que su aplicación se restrinja a los casos en que estos servicios u obras tengan lugar en el ámbito de la “actividad económica principal” de quien los contrata o subcontrata. Pero este requisito, que debiera ser un elemento de certeza para el contribuyente, se ha convertido en uno de los temas en mayor medida polémicos para su concreción, pues de la delimitación de su significado se desprenderá la mayor o menor extensión de supuestos reales que podrían verse afectados por esta responsabilidad.

El tema ha venido a complicarse en mayor medida por la aproximación al derecho laboral que hizo la Resolución 2/1004 al interpretar este concepto identificándolo con “actividad pro-

⁵ Este es el sentido de la Consulta V0049-05, de 10-I-2005, entre otras.

⁶ La Consulta V0434-05, de 18 de marzo de 2005, precisa los términos en que las Administraciones públicas pueden verse afectadas por esta responsabilidad.

⁷ Así, la Consulta nº V0620-05, de 14 de abril de 2005.

⁸ Este parece ser el sentido que se desprende de las Consultas nº V0413-04, de 15-12-2004; V0449-04, de 21-12-2004; V0474-04, de 22-12-2004; V0006-05, de 12-I-2005; entre otras.

pia e indispensable” de la empresa, y aunque reconoce que el entendimiento de los términos de la ley debe hacerse caso a caso, “de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto”, sin embargo considera que deben “utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de «actividad económica principal» se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo”.

Además, el criterio de la Administración se ha vertido en el artículo 126 del ya vigente Reglamento General de Recaudación, que declara: “se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”.

De este modo resulta que lo “principal”, a juicio de la Administración, se equipara a “propio e indispensable” comprendiendo actividades complementarias pero necesarias a la finalidad productiva. Esta interpretación conduce a incluir en este supuesto de responsabilidad a quienes contratan con terceros actividades auxiliares, que claramente no son principales, pero que son indispensables para aquellas⁹.

A nuestro juicio, el problema indicado no debería abordarse sólo pensando que el RGR se ha extralimitado en sus cometidos legalmente previstos, que son el desarrollo de otros aspectos de la Ley —porque tal planteamiento no siempre ha sido respaldado por los tribunales que tienden a defender la acción complementaria que de la ley tiene el reglamento—, sino considerando que por tratarse de una norma restrictiva de derechos que impone una carga o sanción impropia al ciudadano, nunca debiera ser objeto de una interpretación extensiva. Es más, en este caso, ha sido el propio legislador quien, en la tramitación parlamentaria de la ley, deja claro su cambio de criterio. Pero con la aprobación del citado Reglamento de Recaudación, la postura hasta ahora solo respaldada por una interpretación administrativa —la Resolución 2/2004—, adquiere un rango que lo hace más difícilmente atacable, aunque no criticable doctrinalmente.

Del breve examen de los presupuestos necesarios para la exigencia de responsabilidad, se desprende lo que ya habíamos apuntado anteriormente: la ley no ha requerido ninguna clase de comportamiento negligente en el sujeto que se declarará responsable respecto de sus obligaciones tributarias o de otra naturaleza. Se trata, por tanto, de un supuesto de responsabilidad sin conexión con alguna conducta ilícita, que solo puede tomar como justificación la mayor garantía de cobro de determinados tributos.

Pero las dificultades y dudas que suscita el precepto que examinamos, no terminan con la delimitación de su presupuesto de hecho, sino que continúan cuando tratamos de precisar el contenido de la obligación del responsable que la LGT concreta en “las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabaja-

⁹ En un sentido contrario, pero que consideramos acertado, la Consulta V0363-05, de 8 de marzo de 2005, considera que no entra en el supuesto de responsabilidad la actividad de lavado de contenedores y cisternas de camiones realizada para empresas de transporte, aunque en buena lógica, tal actividad sea necesaria para la empresa comitente.

dores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”. Es decir, el contenido de esta responsabilidad se perfila con dos criterios: las obligaciones tributarias afectadas (lo que por sí solo excluiría las sanciones) y un límite hasta el que alcanza la responsabilidad.

En la primera cuestión nos limitaremos ahora a dejar constancia de las dudas existentes sobre el sentido que deba darse a la Ley, pues la doctrina cuando ha tratado de precisar las obligaciones tributarias afectadas por la responsabilidad no se ha pronunciado con unanimidad.

Así, en lo que se refiere a las “obligaciones relativas a tributos que deban repercutirse”, y tomando como ejemplo el IVA, existen opiniones dispares. Para unos, dado que la Ley no se refiere a obligaciones que deban ingresarse, consideran que la responsabilidad se refiere a lo que llamaremos cuotas de IVA devengadas o que deban ser soportadas por el responsable. Fundando su posición en que la obligación de repercusión es también una obligación tributaria. Por el contrario, otros autores (R. Falcón y Tella), a cuya tesis nos adherimos, consideran que por una interpretación lógica y coherente con la naturaleza de la responsabilidad tributaria, esta lo es siempre respecto de una obligación de pago a la Hacienda, es decir, la responsabilidad se debe referir a las cuotas de IVA que deben ser ingresadas. Fácilmente se comprende el distinto alcance de ambas posturas, pues el juego de las deducciones de las cuotas soportadas por el principal obligado, hace que el resultado de aplicar una u otra posición sea totalmente diferente en cada caso.

En lo que se refiere a precisar el límite de la responsabilidad recordemos que la Ley la fija “en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”, lo que a nuestro juicio debe ser interpretado en el sentido de que tal límite significa que el responsable lo será de la parte de cuotas no ingresadas que resulte de la proporción existente entre el total de cuotas repercutidas por el principal obligado y las que le hayan correspondido al responsable. Ahora bien, añadimos a ello que tal responsabilidad existirá siempre que las cuotas no le hubiesen sido repercutidas, pues de otro modo el precepto resulta absolutamente desproporcionado llegando a obligar a un sujeto a soportar nuevamente unas cuotas tributarias que ya han sido anteriormente soportadas (y posiblemente deducidas), cuando esta segunda vez las posibilidades de la acción de regreso son muy reducidas al tratarse de un caso de responsabilidad subsidiaria. Pero teniendo en cuenta además que tal situación es completamente ajena a cualquier negligencia o incumplimiento de sus deberes, salvo que se considere que la LGT ha creado un nuevo deber: el deber tributario de solicitar a las empresas con quienes se contrata el certificado de estar al corriente en el pago de las obligaciones tributarias.

Respecto de las “obligaciones relativas a tributos que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios” solo diremos que la Ley se ha referido a las obligaciones o cuotas resultantes de las retenciones practicadas, pues cuando emplea la expresión “deban retenerse” no la utiliza en relación a las obligaciones sino en relación a los tributos, significando que ha de tratarse de tributos en los que la retención se haya ordenado legalmente. Es decir, la responsabilidad lo será por la falta de pago de las cantidades efectivamente retenidas por el obligado principal, pues la ley cuando ha querido comprender a las “cantidades que se hubiesen debido retener” lo ha hecho de forma expresa. Y en lo que se refiere a la limitación de la responsabilidad a la parte que corresponda a la contratación o subcontratación, nos remitimos a la tantas veces denunciada dificultad práctica para determinar, en algunos casos, esta parte o proporción.

Para cerrar estas notas sobre el tema, hemos de ocuparnos de la pieza con que el legislador ha querido trazar el cierre de la figura: la certificación administrativa. Y creemos que es así, porque además del efecto exonerador de la responsabilidad que tiene, está llamado a cumplir el objetivo de evitar el fraude, sea provocando –como de hecho ya ocurre- que las empresas exijan generalizadamente estos certificados, aún pactándolo en sus contratos, sea sacando a la luz a los contratistas, sea permitiendo a la Administración un conocimiento previo de algunos sujetos acerca de los cuales podrán realizarse actuaciones de muy diversa naturaleza¹⁰. Y creemos que con estos efectos, estamos reconociendo a estos certificados una importante misión a cumplir; pues lo evidente es que lo que no certifican es precisamente lo que verdaderamente cerraría la figura con éxito: el estar al corriente de las obligaciones tributarias.

Por tratarse de una exigencia a cumplimentar por la Administración y ante la previsión de la avalancha de solicitudes que provocaría la ley, se dictó la Resolución 2/2004 tendente a llenar lagunas en su regulación y a encauzar la actuación administrativa y, en un segundo momento, algunos aspectos procedimentales –y no tan de procedimiento- se han regulado en el RGR.

Sobre la certificación administrativa se ha escrito en abundancia, pues era necesario esclarecer una materia que entraba de lleno en el mundo de las relaciones empresariales generando importantes consecuencias económicas, y de lo mucho que se ha escrito, hay que destacar las críticas generalizadas que se han vertido sobre la misma: su contenido formal pues se limita a acreditar la cumplimentación documental de algunos deberes tributarios; las causas de su denegación; etc. han sido los aspectos en mayor medida censurados. A nuestro propósito, interesan solo algunos aspectos que necesariamente hemos de seleccionar de entre otros muchos.

La primera cuestión se refiere a la regulación del silencio que se hace en el RGR, para el caso en la solicitud del certificado no tenga respuesta en los plazos previstos en la LGT y en el propio Reglamento.

A este efecto se establece un supuesto de silencio positivo, pues el solicitante puede entender que se ha emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca. Ahora bien, para que pueda acreditarse esta circunstancia, la Administración deberá emitir de forma inmediata una comunicación en tal sentido. Hasta aquí, nada de interés o novedoso, pero el RGR se ha ocupado de regular los efectos de esta comunicación de manera detallada introduciendo algunas precisiones que queremos destacar:

En primer lugar, ordena esta disposición reglamentaria que el silencio al que nos referimos tendrá como efecto exonerar de responsabilidad en relación con los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Es decir, a nuestro entender no se trata de un efecto de la comunicación que debe emitir la Administración de forma inmediata, sino del propio silencio. Y por ello es a partir del momento en el que se produce tal situación desde el que comienzan a contarse los doce meses a que se extiende su eficacia.

En segundo lugar, declara el reglamento que estos efectos liberatorios de responsabilidad solo afectarán al pagador que figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o

¹⁰ ¿Qué sentido tiene que el RGR exija: En la solicitud del certificado específico deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos. En caso de que sean varios los pagadores, se harán constar los datos identificativos de todos ellos....?

subcontratista. Esta afirmación de la norma nos lleva a una cuestión, no exenta de importancia, referida a la eficacia limitada a un sujeto pagador que se atribuye tanto a la certificación como a la comunicación o al silencio.

Para explicar el sentido del reglamento en este tema simplemente partiremos del hecho de que la certificación administrativa es una declaración en principio con efectos generales de manera que lo que acredita como cierto, lo es respecto de cualquier sujeto. Sin embargo, el RGR limita los efectos de la certificación, del silencio o de la comunicación solamente al sujeto que vaya a ser pagador y “figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista”. Para ello ha previsto que en la solicitud del certificado se haga constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos, y, cuando sean varios, los datos identificativos de todos ellos, sin perjuicio de que se emita un certificado individual por cada uno.

De lo expuesto se deduce inmediatamente una duda: si es ineficaz un certificado o comunicación cuando se trata de hacer valer a favor de un sujeto distinto del que figuraba como pagador en la solicitud. Indudablemente el Reglamento pretende esta ineficacia y, de la forma en que regula la materia, se desprende que la finalidad de estos certificados es también de control y no meramente cumplimentar lo ordenado en la ley. Sin embargo nos asaltan dudas sobre esta pretendida invalidez frente a cualquiera de una certificación administrativa. Los jueces resolverán.

Una segunda cuestión referente al silencio que también parece desprenderse de la regulación reglamentaria es la de impedir que, con posterioridad al mismo, la Administración pueda denegar la certificación. No otra cosa es lo que deducimos de la forma en que se disciplinan los efectos del silencio: Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Además, razones de seguridad jurídica avalan esta conclusión para proteger a quien hizo sus pagos en la confianza de disponer de una comunicación acreditativa de haberse producido el silencio, sin que pueda oponerse a ello el hecho de que se admita el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, “del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud”.

Y, para finalizar con estas observaciones, diremos que el reglamento ha omitido una afirmación, quizá innecesaria, pero no intrascendente: la posible impugnación de la denegación del certificado. Primero, porque creemos que caben los recursos ordinarios y extraordinarios contra esta denegación, y segundo, porque no son pocos los problemas que suscitará cualquier recurso en tal sentido: posibilidad de suspensión –al tratarse de una resolución de contenido negativo–, efectos de una resolución que estime las pretensiones del reclamante, etc.

En conclusión, nos sumamos a quienes han puesto de relieve el carácter desproporcionado de la medida comentada, pues al insertarse en las relaciones entre particulares, la prudencia hubiera sido la mejor guía del legislador; reservando una consecuencia tan gravosa para quienes actúan con dolo o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, y no generando un nuevo deber tributario consistente en la exigencia de certificaciones administrativas a quienes vengán a contratar con las empresas. Y desproporción porque finalmente el certificado tampoco asegura el verdadero cumplimiento de las obligaciones tributarias que pesan sobre el obligado principal, ya que solo se acredita la mera cumplimentación de los impresos y su entrega o depósito en las oficinas de la Administración. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Juan Benito Gallego López

Fernando Gómez Martín

Ana María Pita Grandal

César García Novoa



Asociación Española de

Asesores Fiscales

"AsesorOnline es la solución tecnológica idónea para el Despacho Profesional"



AsesorOnline es la nueva solución tecnológica para el Despacho Profesional, que permite potenciar la relación con sus clientes. Reduce tiempos y costes en el envío de la documentación, gracias a la integración de la información, utilizando un sistema interno de planificación, gestión y seguimiento de tareas.

sage Logic Control

Infórmese: 902 200 246 - www.logiccontrol.es



ESTUDIOS

■ **El gravamen en España de las rentas inmobiliarias obtenidas por no residentes**

■ **Juan Benito Gallego López**

Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Rentas inmobiliarias
 - 2.1. Convenios de doble imposición
 - 2.2. Normativa interna
3. Ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles
 - 3.1. Convenios de doble imposición
 - 3.2. Normativa interna
4. Anexo

I. Introducción

A la hora de perfilar el régimen tributario de las rentas obtenidas por los sujetos no residentes en España debemos atender, en primer lugar, a lo dispuesto en los Tratados o Convenios firmados por España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, los cuales pasan a formar parte del ordenamiento interno español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la Constitución española. En este sentido, los Convenios tienen primacía sobre la normativa interna¹ y sus disposiciones son recibidas de una manera inmediata en el ordenamiento interno español.

En el caso de que no exista un Convenio de esta naturaleza, o que la norma convencional se remita a la normativa interna española, hay que acudir a lo establecido en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), el cual deroga la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias –con excepción de su Disposición adicional segunda, la cual seguirá conservando su vigencia–, y por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante RIRNR).

Según lo previsto en el artículo 1 TRLIRNR, el objeto de gravamen de este Impuesto es *la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste*, siendo los contribuyentes de dicho Impuesto los definidos en el artículo 5².

El TRLIRNR establece una serie de puntos de conexión a la hora de definir y delimitar cuándo una determinada renta se entiende obtenida en territorio español. Por lo que se refiere a la tributación que recae sobre los bienes inmuebles, el criterio tradicional de sujeción al poder tributario de los Estados es el de territorialidad³, es decir, la aplicación del criterio *locus rei sitae*. Esta regla tiene como fundamento la estrecha relación económica exis-

¹ La primacía de lo dispuesto en los Tratados internacionales sobre el Derecho interno, pese al silencio de la Constitución española, es reconocido tanto por la doctrina –*vid.*, por todos, DÍEZ DEVELASCO, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, T.I, Madrid, 2000, pág. 169– como por diversos pronunciamientos judiciales –*vid.*, por todos, sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1991 (RJ 1991, 4520)–.

² En este sentido, el artículo 5 TRLIRNR establece que son contribuyentes por este Impuesto: a) *las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*; b) *las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo* –en adelante TRLIRPF–, y c) *las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38*.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas mencionadas en el artículo 10 TRLIRPF se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según lo previsto en la sección 2ª del título VII del TRLIRPF y en el capítulo V del TRLIRNR (artículo 7 TRLIRNR).

³ En el caso español, el criterio de territorialidad queda refrendado con carácter general en el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante LGT–, en el que se determina que *los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado*.

tente entre la fuente de la renta y el Estado de situación de la misma, es decir, los bienes inmuebles⁴.

Este criterio de territorialidad es recogido como elemento básico de sujeción de los no residentes en el artículo 13 TRLIRNR, el cual realiza un recorrido analítico de los distintos tipos de rentas, precisando cuándo las citadas rentas se entienden obtenidas en territorio español.

Todo lo anterior conlleva que, a la hora de estructurar nuestra exposición, consideremos necesario examinar, como punto de partida, lo dispuesto en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. Dichos Convenios siguen las pautas establecidas, salvo alguna excepción que será objeto de nuestro comentario, por el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de Renta y de Patrimonio, cuya última versión es de 28 de junio de 2003⁵ (en adelante MC OCDE), por lo que nos centraremos en el estudio de diversos artículos del mismo así como de sus Comentarios.

Una vez delimitado lo anterior, procederemos a analizar la normativa interna española al objeto de precisar cuándo la renta inmobiliaria se encuentra gravada en España y cuál es su régimen tributario; en relación con este último aspecto, estudiaremos aquellas cuestiones que, en nuestra opinión, presentan aspectos problemáticos generados, en muchas ocasiones, por las amplias fórmulas legales utilizadas por el legislador español a la hora de perfilar la norma tributaria con el objeto de que no queden vacíos legales que sirvan como vía de escape para eludir la tributación. Asimismo, este examen de la normativa interna española debe ser realizado desde el prisma de su acomodación al Derecho comunitario con el decidido propósito de constatar si lo dispuesto en ella engarza con el cumplimiento efectivo de las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de la Comunidad Europea —en adelante Tratado CE—⁶.

2. Rentas inmobiliarias

2.1. Convenios de doble imposición

Como acabamos de exponer, en el caso de que el sujeto no residente en nuestro país tenga su residencia en un Estado con el que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble im-

⁴ En este punto debemos destacar que hasta la Ley 41/1998 también se recogía como criterio de sujeción a la soberanía tributaria española el hecho de que el pagador del rendimiento inmobiliario (entidad, empresario o profesional) fuera residente en territorio español aunque los bienes inmuebles que los generasen no estuvieran situados en el mismo.

⁵ Como es conocido, el MC OCDE tiene como finalidad evitar la doble imposición jurídica internacional, la cual es definida en su Introducción como aquella situación que se produce cuando dos impuestos comparables, establecidos por dos o más Estados, recaen sobre el mismo contribuyente, en relación con la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo.

⁶ Y a las cuales también se hace referencia en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 por los Jefes de Estado y de Gobierno de los Estados miembros de la Unión Europea.

sición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, al servir como punto de referencia a la hora de negociar los respectivos instrumentos bilaterales el MC OCDE, habrá que estar a lo dispuesto en él. No obstante, en determinados instrumentos bilaterales existen diferencias en relación con lo establecido en el MC OCDE. Acto seguido pasamos a examinar los artículos del MC OCDE que guardan una íntima conexión con las rentas inmobiliarias y las diferencias que, en referencia al mismo, presentan algunos Convenios.

En el artículo 6 MC OCDE se recoge, bajo el epígrafe *Rentas inmobiliarias*, la regulación de este tipo de rentas. De este precepto, en primer lugar, es necesario hacer referencia a la definición de "bien inmueble" que en el mismo se realiza. Así, en su párrafo 2º, se indica que la expresión "bienes inmuebles" deberá entenderse según el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles. Además de esta definición general, contiene una enumeración de los bienes y derechos que deben ser considerados, en todo caso, bienes inmuebles; son los siguientes: los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces; el usufructo de bienes inmueble, y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos mineros, fuentes y otros recursos naturales. Por último, precisa que los buques, embarcaciones y aeronaves no deben conceptuarse como bienes inmuebles⁷.

A este respecto, entendemos que en el caso concreto de España la remisión a lo previsto en el Derecho del Estado contratante debe entenderse referida a lo dispuesto en el artículo 334 del Código Civil, el cual establece que son *bienes inmuebles*:

- 1.º *Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.*
- 2.º *Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.*
- 3.º *Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.*
- 4.º *Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*
- 5.º *Las máquinas, vasos, instrumentos, utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurra a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*
- 6.º *Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.*

⁷ En el número 5 del Protocolo del Convenio Hispano-Letón se incluyen dentro de la expresión "bienes inmuebles" a las opciones, definidas como aquellos acuerdos por los que se garantiza el derecho, sin imponer ningunas obligación, de adquirir o enajenar bienes inmuebles, por un precio determinado y en un concreto plazo de tiempo.

- 7.º *Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.*
- 8.º *Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.*
- 9.º *Los diques y construcciones, que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*
- 10.º *Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.*

Tal y como podemos constatar, el artículo 6.1 MC OCDE engloba dentro de su ámbito de aplicación las rentas derivadas de las explotaciones agrícolas o forestales, a las cuales califica también como “rentas inmobiliarias”⁸. No obstante, los Estados contratantes tienen la facultad de decidir, en sus respectivos instrumentos bilaterales, si dichas rentas son sometidas a imposición no como “rentas inmobiliarias” sino como “beneficios empresariales” y, por tanto, quedan bajo la influencia de lo dispuesto en el artículo 7 MC OCDE⁹.

Continuando con el análisis del artículo 6 MC OCDE debemos reseñar que, en su párrafo 3º, se califican como “rentas inmobiliarias”¹⁰ las derivadas de la utilización directa del bien inmueble, del arrendamiento¹¹, así como de cualquier otra forma de uso de los bienes inmuebles (en la mayoría de los Convenios firmados por España se utiliza la expresión

⁸ En relación con este tipo de rentas debe observarse que sólo se hace referencia expresa a las mismas en los Convenios ratificados con posterioridad al MC OCDE de 1977 ya que es, en este momento, cuando se las menciona por primera vez.

⁹ Dicha posibilidad queda recogida en el apartado 1 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE; sin embargo, en ninguno de los Convenios suscritos hasta la actualidad por España se ha plasmado.

Nótese que este hecho carece de relevancia a la hora de que el Estado donde se encuentran ubicadas dichas explotaciones pueda gravar las rentas producidas por las mismas si se califica a las explotaciones agrícolas o forestales como establecimiento permanente. Y ello porque el párrafo 1º del artículo 7 MC OCDE determina que los beneficios de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado, salvo que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso pueden también gravarse en el Estado donde se encuentre dicho establecimiento pero sólo en la medida en que los beneficios puedan atribuirse a éste.

¹⁰ El MC OCDE no define lo que debe entenderse por “rentas” a estos efectos, por lo que habrá que acudir a lo previsto en la normativa interna de cada uno de los Estados contratantes. Ello se desprende de lo establecido en el artículo 3.2 MC OCDE cuando señala que en el caso de la indefinición de un término se deberá estar a lo dispuesto en la legislación interna de cada Estado salvo que del contexto se infiera una interpretación diferente.

¹¹ En este sentido, debemos destacar que los Convenios suscritos con Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Corea, Chile, China, Eslovenia, Estados Unidos Mexicanos, Filipinas, Federación Rusa, Francia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Rumania, Tailandia, Túnez, Turquía y Venezuela, se refieren expresamente al contrato de aparcería.

En relación con los arrendamientos, cabe reseñar que la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 7953) ha considerado que las percepciones derivadas del arrendamiento de una industria o negocio (en este caso, un club hípico ubicado en España) vienen a encuadrarse en la categoría de cánones. Esta calificación supuso que no se aplicara el artículo 6 del Convenio Hispano-Alemán relativo a las rentas inmobiliarias, sino el artículo 12 de dicho Convenio, y, por tanto, que la renta derivada de dicho arrendamiento estuviera sujeta a una imposición limitada en España del 5 por 100 según los términos del Convenio.

“cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles”), incluyendo también, según su párrafo 4º, las rentas generadas por los bienes inmuebles de una empresa¹², es decir, afectos a una actividad empresarial.

Como puede observarse, la fórmula utilizada en el MC OCDE a la hora de definir las rentas inmobiliarias es bastante amplia. De la misma debe reseñarse, a nuestro juicio, que englobaría tanto las rentas derivadas de la utilización directa del bien inmueble como las generadas por cualquier otra forma de explotación del mismo.

La mención a la “utilización directa” del bien inmueble ha sido plasmada expresamente en todos los Convenios suscritos por España, con excepción de los firmados con Bulgaria y Ecuador¹³. No obstante, dentro de la doctrina, tanto interna como internacional, se ha suscitado una controversia a la hora de considerar si este tipo de rentas se encuentran dentro de las reguladas en el artículo 6 MC OCDE, o bien sería de aplicación lo previsto en el artículo 21 MC OCDE, que bajo la denominación *Otras rentas*, hace referencia a las rentas no mencionadas en los artículos anteriores del MC OCDE. La aplicación del artículo 21 MC OCDE supondría que la citada renta se atribuyera en exclusiva al Estado de residencia del perceptor; no generándose, por tanto, una situación de doble imposición internacional. En cambio, esta última circunstancia sí que se podría producir en el caso de que entrara en juego el artículo 6, como tendremos ocasión de exponer en páginas posteriores.

Partidarias de la aplicación de lo establecido en el artículo 21 MC OCDE son las profesoras SOLER ROCH y NÚÑEZ GRAÑÓN, quienes consideran que la mera titularidad por parte de un no residente de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español (que la norma interna española califica como “imputación de renta inmobiliaria”) como circunstancia generadora de renta no está prevista en el artículo 6 MC OCDE, por lo que, en caso de Convenio, habrá que acudir a lo dispuesto en su artículo 21¹⁴.

Por su parte, GONZÁLEZ POVEDA entiende que al utilizar el artículo 6 MC OCDE la expresión “utilización directa” del bien inmueble, no cabría aplicar dicho precepto en el supuesto de los bienes inmuebles no utilizados en forma alguna por su propietario, por lo que, si existe Convenio aplicable, dichos bienes no estarán gravados¹⁵.

En contra de este criterio, cabe mencionar la opinión sustentada por MEDINA CEPERO para quien los Convenios de doble imposición suscritos por España que siguen el MC

¹² En este punto es necesario recordar que en la actual versión del MC OCDE, de 28 de enero de 2003, ya no se hace una referencia expresa a los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes. En relación con esta cuestión, debemos reseñar que en algunos de los Convenios firmados por España con posterioridad a dicha fecha se sigue haciendo referencia a los bienes utilizados para el ejercicio de trabajos independientes; estos son los casos de los Convenios Hispano-Lituano e Hispano-Letón (aunque en este último se habla de “servicios personales independientes”).

¹³ En los mismos se hace una referencia genérica a la sujeción a gravamen de las rentas generadas por los bienes inmuebles.

¹⁴ SOLER ROCH, María Teresa y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, “El Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, VV. AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 31.

¹⁵ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, “La propiedad inmueble y el no residente”, *Impuestos*, núm. 7, 1995, pág. 9.

OCDE que estamos analizando, atribuyen el derecho a gravar las rentas derivadas de los bienes inmuebles al Estado contratante en que éstos estén situados; este criterio se aplicará cualquiera que sea la clase de renta del bien inmueble: utilización directa, arrendamiento, etc.¹⁶.

Sin embargo, a juicio de WATTEL y MARRES, es necesario distinguir entre las rentas obtenidas efectivamente y las “rentas ficticias”. Estas últimas deben quedar encuadradas dentro de lo previsto en el artículo 21 MC OCDE; no obstante, la utilización personal de un inmueble (o al menos la posibilidad de su utilización) comporta una ventaja real que dichos autores denominan como “disfrute de la propiedad o poder de disposición sobre la misma”, por lo que no nos encontramos en el caso analizado con una renta ficticia y, por consiguiente, estas rentas se hallan entre las reguladas en el artículo 6 MC OCDE¹⁷.

En este análisis, y en relación con el tema debatido, debemos destacar que el criterio de la Administración tributaria española ha sido considerar que están sujetas a la norma interna española las personas físicas no residentes y titulares de bienes inmuebles urbanos ubicados en territorio español aunque sean residentes en Estados con los que España haya firmado un Convenio de doble imposición como consecuencia de la entrada en juego del artículo 6 MC OCDE¹⁸.

A la luz, pues, de este criterio, la utilización de la fórmula de cierre recogida en el artículo 6.3 MC OCDE de gravar la renta derivada de cualquier forma de uso (o explotación) de un bien inmueble tiene como finalidad encuadrar dentro de su ámbito objetivo todas las rentas vinculadas, ya sea de manera directa ya sea de manera indirecta, con los bienes inmuebles.

Sentado lo anterior; y con el objeto de profundizar en este análisis, consideramos oportuno examinar, en este momento, si las rentas derivadas de la intermediación en la compra-venta de bienes inmuebles y las generadas por los préstamos con garantía inmobiliaria (es decir, con garantía hipotecaria) se encontrarían dentro del ámbito objetivo del artículo 6 MC OCDE.

Por lo que se refiere a la primera, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 22 de diciembre de 2000, indica que en el caso de que exista Convenio, y en el mismo no haya ninguna referencia expresa a las rentas de comisionistas y agentes mediadores —como suele ser lo habitual—, se deberá estar a lo dispuesto en el artículo 21 MC OCDE, lo que supondrá que dicha renta sólo será gravada en el Estado de residencia de su perceptor¹⁹.

¹⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, *Supuestos prácticos sobre tributación de no residentes*, 2ª edición, La Ley, Madrid, 2001, pág. 217.

¹⁷ WATTEL, Peter J. y MARRES, Otto, “Characterization of Fictitious Income Under OCDE-Patterned Tax Treaties”, *European taxation*, March 2003, págs. 74 y 75.

¹⁸ Agencia Estatal de la Administración Tributaria en contestación a las consultas núm. 112 de 13 de julio de 1999, y núm. 113 de 26 de abril de 2000 (<http://www.aeat.es>).

¹⁹ (<http://www.aeat.es>).

En lo que atañe a los intereses de préstamos con garantía hipotecaria, recordemos que el apartado 2 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE indica que no existe una referencia al respecto en el citado artículo ya que se recoge una previsión específica en el artículo 11.3 MC OCDE, el cual los engloba dentro del régimen general de los intereses, estableciéndose, en este caso, una tributación compartida entre el Estado de la fuente y el de la residencia pero de carácter limitado²⁰.

Expuesto lo anterior, debemos destacar que España, en 1992, formuló una reserva a lo previsto en el artículo 6 MC OCDE; en virtud de la misma, tiene la posibilidad de gravar la renta procedente de cualquier forma de uso o disfrute de bienes inmuebles situados en su territorio, cuando el derecho de uso o disfrute se genere por la tenencia de acciones o participaciones en los fondos propios de la entidad propietaria de aquellos bienes inmuebles²¹, facultad que ha sido plasmada en varios instrumentos bilaterales²².

Delimitados los conceptos de “bien inmueble” y de “renta inmobiliaria”, y con el objeto de avanzar en nuestra exposición, debemos indicar que el párrafo 1º del artículo 6 MC OCDE otorga el derecho al Estado contratante en donde el bien inmueble que genera la renta se encuentra situado para sujetar a tributación dicha renta²³. En este caso, por tanto, se podrá generar una situación de doble sujeción, quedando el contribuyente sometido a

²⁰ Vid. Artículo 11.2 MC OCDE.

²¹ Vid. Apartado 7 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE.

²² Una cláusula de esta naturaleza viene recogida en los Convenios firmados con Australia, Bélgica, Bolivia, Eslovenia, Estados Unidos de América, Estados Unidos Mexicanos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Letonia y Lituania.

En este punto debemos recordar que la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y de normas tributarias, articula este derecho mediante dos vías; bien como un derecho real limitado sobre el bien inmueble, bien como un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada (artículo 1), alejándose, de esta manera, de lo previsto en los Convenios, en los que el disfrute de los bienes inmuebles situados en un Estado contratante se vincula a la titularidad de acciones, participaciones o derechos en los fondos propios de una entidad.

Mención especial merece, en este contexto, el Convenio firmado por España con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (tras la modificación del mismo con efecto a partir de 26 de mayo de 1995) en el que, aunque expresamente no se hace referencia a las rentas derivadas de cualquier forma de uso o disfrute de los bienes inmuebles como consecuencia de la titularidad de acciones o participaciones en los fondos propios de la entidad que detenta el bien inmueble, se dispone que las rentas derivadas de derechos de multipropiedad que puedan ser utilizados durante períodos que no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural, solamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el titular de este derecho. En este supuesto no será de aplicación lo previsto en el artículo 6.1 del Convenio en relación con las rentas inmobiliarias, precepto en el que se establece una tributación compartida entre el Estado donde se encuentra ubicado el bien inmueble y el Estado donde reside el perceptor de la renta. También el Convenio Hispano-Belga, en el número 1 de su Protocolo, excluye de gravamen las rentas vinculadas con la titularidad de un derecho de multipropiedad si la duración del derecho no excede de un mes por año natural. Es de resaltar que en este último Convenio (artículo 6.5) sí se hace una mención expresa a las rentas vinculadas a la propiedad de acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o entidad que confieren a su dueño el disfrute de bienes inmuebles detentados por dicha sociedad o entidad.

²³ El mismo criterio se aplica en los Convenios Modelo de 1980 y 2001 de las Naciones Unidas entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, así como en los Convenios Modelo para evitar la doble imposición internacional en el ámbito estadounidense. Sobre estos convenios, vid. RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003, págs. 208 y ss.

imposición tanto en el Estado contratante donde se encuentre ubicado el bien inmueble como en el otro Estado contratante donde resida aquél²⁴.

Ésta es la fórmula seguida por los instrumentos bilaterales firmados por España, con la única excepción del Convenio Hispano-Austriaco, en el que se establece que sólo el Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles podrá gravar las rentas producidas por éstos. En estos supuestos de tributación compartida, y como es conocido, será el Estado de residencia del perceptor de las rentas el que venga obligado a soportar las medidas de corrección de la doble imposición internacional recogidas en el artículo 23 MC OCDE.

No obstante, es necesario remarcar que el artículo 6.1 MC OCDE no determina la forma en que las rentas inmobiliarias deben gravarse sino que se limita a atribuir al Estado donde se encuentra el bien inmueble el derecho a someter a imposición dichas rentas, realizándose el gravamen de acuerdo con su normativa interna²⁵.

En atención a dicha circunstancia, procederemos, de forma inmediata, a examinar lo dispuesto en la normativa interna española ya que la misma adquiere especial relevancia tanto en el caso de que exista o no un Convenio de doble imposición.

2.2. Normativa interna

2.2.1. Cuestiones previas

Como punto de partida del examen que nos proponemos realizar en este apartado, debemos precisar que en la normativa interna española reguladora de la tributación de los no residentes no se emplea el término “renta” inmobiliaria, sino que utiliza las expresiones “rendimientos” de bienes inmuebles e “imputaciones” de renta, las cuales acto seguido pasamos a delimitar:

2.2.2. Rendimientos derivados, directa o indirectamente, de los bienes inmuebles o de derechos relativos a los mismos

2.2.2.1. Calificación

El artículo 13.1 TRLIRNR, en su letra g), considera obtenidos en territorio español los rendimientos procedentes, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el mismo, o de derechos reales relativos a éstos, como clara aplicación del citado criterio de territorialidad.

²⁴ Como precisa el apartado 1 de los Comentarios al artículo 6 MC OCDE, lo dispuesto en este artículo no se aplicará ni a los bienes inmuebles que se encuentren situados en el Estado donde reside el perceptor de los rendimientos ni a los bienes inmuebles ubicados en un tercer Estado, supuestos en los que entrará en juego lo previsto en el artículo 21 MC OCDE.

²⁵ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 385 de 12 de noviembre de 2001 (<http://www.aeat.es>).

Este artículo plantea, en nuestra opinión, una serie de cuestiones que deben ser analizadas en orden a la determinación de qué rendimientos deben considerarse sujetos a tributación de conformidad con el marco normativo expuesto.

En este orden de ideas, creemos oportuno destacar que el precepto no recoge una definición acerca de lo que debemos entender, a estos efectos, por “bienes inmuebles”. Para subsanar esta indefinición, y ya que el artículo 3 TRLIRNR establece que lo dispuesto en este Texto Refundido se interpretará en concordancia con lo establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, se deberá aplicar el concepto de “bien inmueble” que genera rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concepto al que se refiere el artículo 20.I TRLIRPF, englobando dentro del mismo a los inmuebles rústicos y urbanos, así como los derechos que recaigan sobre los mismos²⁶. Con todo, debemos observar que este último precepto tampoco los define. Por ello, y ante esta indefinición, entendemos que sería de aplicación la distinción que entre inmuebles urbanos y rústicos realiza el Texto Refundido de la Ley del Catastro, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en su artículo 7²⁷.

Expuesto lo anterior, debemos añadir que la norma tampoco especifica qué debe entenderse por rendimientos derivados “directamente” o “indirectamente” de los bienes inmuebles o derechos relativos a los mismos, por lo que consideramos oportuno delimitar dichos conceptos. Asimismo, y para finalizar este apartado, nos referiremos a las comisiones derivadas de la intermediación inmobiliaria.

2.2.2.1.1. Arrendamientos

En lo concerniente a los rendimientos derivados directamente de los bienes inmuebles podemos destacar, entre otros, los siguientes: se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos que deriven del arrendamiento de los bienes inmuebles situados en el mismo. Así, las cantidades que percibe el arrendador no residente estarán sujetas a la norma interna española. Dentro de dichas cantidades se incluirán no sólo las concernientes al pago del arrendamiento *stricto sensu*²⁸, sino también, entre otras, las derivadas de la cesión del contrato de arrendamiento del bien inmueble²⁹, subarrendamiento cuando percibe dichas cantidades el titular del inmueble, indemnización percibida por el arrendador por la resolución unilateral del contrato de arrendamiento por parte del arrendatario y las cantidades abonadas al arrendador por el arrendatario como consecuencia de los daños sufridos por el bien inmueble. Por lo que se refiere a la fianza que abona el arrendatario, su constitución no tiene

²⁶ En este sentido se manifiesta CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Cisspraxis, Bilbao, 2003, pág. 307.

²⁷ Sobre este aspecto, vid. VV. AA., *Todo Renta 2001. Ejercicio fiscal 2000*, Cisspraxis, Bilbao, 2001, págs. 182 y 183, en relación con el artículo 62 de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas Locales.

²⁸ Se incluirá dentro de estas rentas las que derivan del arrendamiento de las azoteas de los edificios en propiedad horizontal tanto para la instalación de antenas de telefonía móvil como de carteles luminosos.

²⁹ En este caso nos referimos a la participación del arrendador en el importe derivado de la cesión del contrato de arrendamiento. La cantidad que percibe el arrendatario-cedente tiene la consideración de ganancia de patrimonio.

la consideración de renta sometida a tributación; en cambio, si la fianza se destina al pago de las últimas mensualidades se califica como renta sujeta a gravamen.

En el artículo 13.1.g) TRLIRNR se hace referencia también a los rendimientos derivados "indirectamente" de bienes inmuebles. En relación con este tipo de rendimientos, CHECA GONZÁLEZ pone de relieve que el adverbio "indirectamente" recogido en este precepto tiene su fundamento en lo dispuesto en el artículo 6.5 del Convenio entre España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre la Renta, teniendo como finalidad incluir, en este ámbito, supuestos tales como el *time-sharing*, multipropiedad o propiedad a tiempo compartido de bienes inmuebles situados en territorio español³⁰.

En este punto debemos recordar que en la normativa interna española no se utiliza ninguna de las anteriores expresiones, sino que la Ley 42/1998 que regula los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, articula estos derechos mediante dos vías; bien como un derecho real limitado sobre el bien inmueble, bien como un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada. Por tanto, la renta generada como consecuencia de la constitución de un arrendamiento de esta naturaleza estaría enmarcada dentro de las rendimientos derivados directamente de los bienes inmuebles, mientras que las rentas producidas por la constitución o cesión del derecho real de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles se encontrarían dentro de lo que la norma califica como rendimientos de los derechos sobre los bienes inmuebles, a los cuales, acto seguido, pasamos a referirnos.

2.2.2.1.2. Otros derechos relativos a los bienes inmuebles

Por lo que concierne a la delimitación de los rendimientos derivados de derechos relativos a los bienes inmuebles situados en territorio español, estimamos que dentro de los mismos quedarían englobados, además de la constitución o cesión del derecho real de aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles, los procedentes de la constitución o cesión de un derecho real de uso y disfrute sobre los mismos, es decir, usufructo, uso, habitación, derecho de superficie, servidumbre y derecho de vuelo, así como los derivados de la cesión de algún aprovechamiento sobre el bien inmueble³¹.

³⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 157.

El citado precepto señala: *cuando la propiedad de acciones u otros derechos en una sociedad u otra entidad atribuya a su dueño el derecho al disfrute de los bienes inmuebles detentados por la sociedad o entidad, las rentas del uso directo, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.*

En opinión de GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, "La propiedad inmueble y el no residente", ob. cit., págs. 12 y 13, la finalidad de este precepto es que las rentas derivadas de la cesión de este derecho de disfrute se puedan gravar en el Estado en el que están situados los bienes inmuebles, estableciendo así un punto específico de conexión y evitando, de esta manera, la entrada en juego del artículo 21 MC OCDE.

³¹ En este sentido, PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pág. 152, en la nota núm. 200, hace referencia a la cesión del derecho a extraer piedra de una finca rústica como circunstancia generadora de un rendimiento del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.2.2.1.3. Comisiones inmobiliarias

Mención especial merece la tributación de las comisiones generadas por la intermediación en la compraventa de bienes inmuebles situados en territorio español cuando el intermediario es un sujeto no residente que opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente. En relación con esta cuestión se ha manifestado la Audiencia Nacional, en su sentencia de 30 de julio de 2003, tomando en consideración tanto lo dispuesto en el artículo 11 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como lo establecido en el también derogado artículo 71.2.b) 1º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprobaba el Reglamento del Impuesto; en el primero de ellos se disponía que eran sujetos pasivos por obligación real quienes obtenían rendimientos satisfechos por personas físicas residentes en territorio español, mientras que en el segundo se precisaba que no se consideraban obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación vinculadas con las mismas.

En el citado pronunciamiento se ha señalado que los bienes inmuebles no se pueden calificar como “mercaderías”. Dicha equiparación no es posible ni desde una interpretación gramatical del precepto ni desde su acomodación a lo dispuesto en el Código Civil o en el Código de Comercio. De este último se extrae como criterio que cuando se alude al término “mercaderías” o “mercancías”, se refiere exclusivamente a los bienes muebles que son los únicos que pueden ser objeto de traslado de un Estado a otro y, por tanto, de tráfico internacional³².

Sin embargo, en el vigente TRLIRNR ya no se hace alusión al hecho de que la sujeción a gravamen derive de que el rendimiento sea abonado por una entidad residente en territorio español, pero, en cambio, sí se mantiene la exclusión del gravamen de los rendimientos obtenidos por la mediación en la compra-venta internacional de mercancías. En nuestra opinión, las rentas generadas por la intermediación inmobiliaria se encuentran reguladas dentro de las previstas en el artículo 13.1.b) 2º TRLIRNR, el cual dispone que están sujetas a imposición las rentas de actividades económicas consistentes en las prestaciones de servicios utilizados en territorio español, entendiéndose que se produce esta circunstancia cuando sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo³³.

2.2.2.2. Formas de sujeción

2.2.2.2.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Una vez delimitado cuándo los rendimientos se consideran obtenidos en territorio español, y en aras a la determinación del régimen de tributación aplicable, el TRLIRNR³⁴ toma

³² Base de datos Normacef fiscal (Referencia NFJ017274).

³³ No obstante, y como ya expusimos en páginas precedentes, en el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición en el cual no se haga una referencia expresa a las rentas obtenidas en la intermediación, será de aplicación lo previsto en el artículo 21 MC OCDE, tributando dichas rentas, por tanto, en el Estado de residencia del perceptor.

³⁴ Artículos 15 y ss.

en consideración el hecho de que las rentas se obtengan o no mediante establecimiento permanente³⁵.

De acuerdo con el artículo 16 TRLIRNR, la renta imputable a los establecimientos permanentes vendrá configurada por: a) los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas que desarrolla el establecimiento; b) los rendimientos que se derivan de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente; y c) por las ganancias o pérdidas patrimoniales vinculadas a dichos elementos.

Para el cálculo de la base imponible se aplicará lo previsto en el TRLIS (sin perjuicio de las especialidades establecidas en el artículo 18 TRLIRNR); es decir, se parte, del resultado contable del establecimiento permanente, aplicándose sobre dicha base imponible un tipo impositivo del 35 por 100; adicionalmente se aplica un tipo de gravamen del 15 por 100 sobre las cantidades transferidas al extranjero con cargo a las rentas del establecimiento, salvo que se trate de un establecimiento permanente del que es titular una entidad residente, desde un punto de vista tributario, en otro Estado miembro de la Unión Europea o, a condición de reciprocidad, resida en un Estado con el que haya suscrito España un Convenio para evitar la doble imposición (y a salvo que en el mismo se disponga otra cosa)³⁶. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente sin que pueda exceder de doce meses, devengándose el Impuesto el último día de dicho período³⁷. Asimismo, el establecimiento permanente deberá presentar la correspondiente declaración en el plazo

³⁵ Sobre el régimen tributario de los establecimientos permanentes, *vid.* MEDINA CEPERO, Juan Ramón, "La tributación de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente", *Revista de Información Fiscal*, núm. 60, 2003, págs. 11 y ss.

Según lo previsto en el artículo 13.1.a) TRLIRNR, se entiende que una persona, ya sea persona física ya sea persona jurídica, opera en territorio español mediante establecimiento permanente, *cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o de lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

En particular, se entenderán que constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, sucursales, oficinas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos; las minas, canteras, pozos de petróleo o gas; explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación y montaje cuando su duración exceda de seis meses.

El artículo 5 MC OCDE define el término "establecimiento permanente" como un lugar fijo en el que una empresa realiza total o parcialmente su actividad (párrafo 1º); junto a esta definición genérica recoge una enumeración no exhaustiva de determinados supuestos que deben ser considerados como establecimiento permanente (párrafos 2º y 3º). En el párrafo 4º de este precepto se contiene un listado de exclusiones relativas a actividades que no constituyen establecimiento permanente aunque se ejerzan mediante una instalación fija de negocios. Por último, en sus párrafos 5º y 6º se precisa cuándo la utilización de una persona autorizada para contratar en nombre de una empresa supone que ésta actúa mediante establecimiento permanente.

³⁶ *Vid.* Artículo 19 TRLIRNR.

Serán de aplicación las bonificaciones y deducciones a que se refiere este artículo, en su párrafo cuarto, es decir, aquellas reguladas en los artículos 30 a 44 TRLIS. También se podrán restar las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

³⁷ En el artículo 20.2 TRLIRNR se recogen unos supuestos especiales de conclusión anticipada del período impositivo.

de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo³⁸.

Compartimos la opinión manifestada por MEDINA CEPERO cuando señala que se puede entender que los rendimientos analizados se obtienen mediante establecimiento permanente si la gestión de los mismos se realiza mediante una "instalación de negocios", circunstancia que se producirá si en la actividad se utiliza un local de negocios, el cual debe estar establecido en un lugar fijo y debe tener cierto grado de permanencia; en dicho local ejercerá sus funciones el personal que gestiona la actividad³⁹. Por ello, nos encontraremos claramente con un supuesto de utilización de establecimiento permanente si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 25.2 TRLIRPF, en el que se señala que el arrendamiento y la compraventa de bienes inmuebles se consideran como actividad económica si se cuenta, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar a cabo la gestión de dicha actividad y, además, para la ordenación de la actividad se cuenta, al menos, con una persona contratada a jornada completa⁴⁰.

2.2.2.2.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Cuando los contribuyentes no operen en España mediante establecimiento permanente, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes actúa como un impuesto instantáneo que se devenga en el momento que los rendimientos son exigibles, salvo que se produzca con

³⁸ Los modelos que se deben utilizar para cumplir dicha obligación son el 200 y el 201, aprobados por la Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril.

En el artículo 38 TRLIRNR se establece un régimen particular de tributación para las entidades en régimen de atribución de rentas que están constituidas en el extranjero y que tienen presencia en territorio español.

³⁹ MEDINA CEPERO, Juan Ramón, *Supuestos prácticos sobre tributación de no residentes*, ob. cit., pág. 146, nota núm. 190.

⁴⁰ No obstante, MOLES PALLEJÁ, Pere, "Aspectos prácticos de la tributación de inmuebles en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes", *Boletín Jurídico de la Empresa*, núm. 94, 2004, págs. 15 y 16, considera que dicha actividad tendrá el carácter de económica pero no se utilizará en su desarrollo un establecimiento permanente.

Según nuestro criterio, si se cumplieran dichos requisitos nos encontraríamos con una actividad realizada mediante establecimiento permanente, no debiendo quedar sólo circunscrita al arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles. En el mismo sentido se manifiesta Carmona Fernández, Néstor; *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 307.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 17 de noviembre de 2000, entiende que la explotación mediante arrendamiento de un edificio se realiza mediante establecimiento permanente si se cuenta con un lugar fijo de negocios, y se cuenta con una estructura operativa para el correcto funcionamiento del inmueble con cierto personal a su cargo, así como con un mandatario que tiene poder suficiente para concluir contratos en nombre y representación del arrendador (<http://www.aeat.es>).

La Dirección General de Tributos, en su contestación de 20 de marzo de 2001 a la consulta núm. 2061-01, considera que la actividad de arrendamiento se realiza mediante establecimiento permanente si se cumplen los requisitos que califican a dicho rendimiento como actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (<http://www.aeat.es>).

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en su contestación a la consulta núm. 63 de 22 de marzo de 1999, precisa que en el caso en que los propietarios no residentes de un bien inmueble sito en territorio español que lo ceden a una empresa turística para que ésta lo explote, si dicho propietario se limita a cederlo o arrendarlo, con independencia del uso que la entidad cesionaria o arrendataria le dé a dicho bien inmueble, no nos encontramos ante un establecimiento permanente (<http://www.aeat.es>).

anterioridad el pago⁴¹. En este supuesto, se debe tributar por cada devengo de renta que se produzca, efectuándose, por tanto, tantas declaraciones como devengos existan⁴².

A la hora de calcular la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos obtenidos por un sujeto no residente sin mediación de establecimiento permanente, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 24.1 TRLIRNR, esto es, se tributará por el rendimiento íntegro obtenido, determinado según las reglas previstas en el TRLIRPF⁴³. Así, por ejemplo, en el caso frecuente de los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, el artículo 20 TRLIRPF establece que la base imponible estará configurada por el importe que, por todos los conceptos, se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido –o Impuesto General Indirecto Canario–⁴⁴.

Si los citados rendimientos se perciben en especie, la base imponible estará constituida por el valor normal en el mercado de la contraprestación recibida⁴⁵. Esta magnitud se incrementará con el ingreso a cuenta correspondiente.

Repárese en que, al tributar por el rendimiento íntegro, dicho importe no se podrá reducir por el conjunto de gastos que el artículo 21.1 TRLIRPF establece para los rendimientos del capital inmobiliario en los supuestos en que los citados rendimientos son obtenidos por residentes.

Sin duda, el hecho de que el sujeto no residente, que opera en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, tribute sobre el rendimiento íntegro en lugar de sobre el rendimiento neto, como ocurre con los residentes, podría suscitar la duda de si este sistema de determinación de la base imponible puede ir en contra del cumplimiento efectivo de las

⁴¹ Artículo 27.1.a) TRLIRNR.

Como establece el artículo 15.2 TRLIRNR, no se podrán compensar entre sí las rentas.

⁴² Para ello, se utiliza el modelo 210, aprobado por la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre. En esta Orden también se permite agrupar en la misma declaración las rentas devengadas en un mismo trimestre natural por un mismo contribuyente (o varios contribuyentes) utilizando, con esta finalidad, el modelo 215.

⁴³ La circunstancia de que sea el rendimiento íntegro el sometido a gravamen va a suponer que no sean de aplicación ni la reducción del 50 por 100 del rendimiento neto prevista para el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, ni la reducción del 40 por 100 del rendimiento neto para los rendimientos del capital inmobiliario generados en más de dos años o para aquellos que se califiquen reglamentariamente como irregulares (artículo 21, apartados 2 y 3, TRLIRPF).

⁴⁴ En relación con esta cuestión, debemos señalar que el artículo 63.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, concede expresamente la facultad al sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de acuerdo con las normas de Derecho común. Así, si el sujeto pasivo repercutiera dicha carga tributaria, la misma formaría parte también de la base imponible.

⁴⁵ Vid. Artículo 47.1 TRLIRPF.

Ante la dificultad que se plantea, en numerosas ocasiones, a la hora de determinar la valoración tributaria de algunas rentas, el artículo 91 LGT posibilita que el contribuyente pueda solicitar a la Administración tributaria, cuando la normativa propia de cada tributo así lo establezca, que determine con carácter previo y vinculante dicha valoración.

libertades fundamentales recogidas en el Tratado CE, pudiendo llegar a tener, incluso, un carácter discriminatorio, vulnerando así lo establecido en su artículo 12⁴⁶.

Como es sobradamente conocido, la interdicción recogida expresamente en el citado artículo 12 es la de la discriminación por razón de la nacionalidad, pero no por razón de la residencia. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha reiterado que la diferencia de trato por razón de residencia puede considerarse como una restricción encubierta por razón de la nacionalidad⁴⁷. Ahora bien, el Tribunal ha determinado que las disposiciones de la norma fundacional de la Comunidad Europea que reconocen las cuatro libertades comunitarias, es decir, libertad de circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales⁴⁸, no son más que manifestaciones concretas del citado principio general de no discriminación, por lo que la aplicación del artículo 12 del Tratado sólo se producirá cuando no exista otra disposición específica aplicable⁴⁹.

Expuesto lo anterior, la circunstancia que en estos momentos nos interesa dilucidar es si la determinación de la base imponible del Impuesto a través de un sistema distinto y más gravoso para el no residente constituye una vulneración del principio de no discriminación en los términos planteados precedentemente. Aunque no existe un pronunciamiento expreso del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso de este tipo de rendimientos, la Corte de Luxemburgo, en su sentencia de 12 de junio de 2003⁵⁰, ha considerado, en relación con la determinación de la base imponible de los rendimientos profesionales calculada sobre el rendimiento íntegro, que no permitir la deducción al sujeto no residente de los gastos vinculados a la actividad profesional cuando sí se posibilita dicha deducción al residente, supone una vulneración de los principios recogidos en los artículos 59 y 60 del Tratado CE (en la actualidad, artículos 49 y 50)⁵¹ carente de justificación, lo cual permite, en nuestra opinión, contem-

⁴⁶ En el artículo I-4.2 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa se dispone que *en el ámbito de aplicación de la Constitución, y sin perjuicio de sus disposiciones particulares, se prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad*.

⁴⁷ *Vid.*, por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de junio de 1991 (asunto C-221/89, *Factortame*, Rec. 1991, pág. I-3905).

⁴⁸ Estas libertades aparecen recogidas en la Tercera Parte del Tratado CE denominado *Políticas de la Comunidad* en sus Títulos I y III.

En el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, en su artículo I-4.1 se indica que *la Unión garantizará en su interior la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales y la libertad de establecimiento, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución*. A esta finalidad dedica la sección 2ª (*Libre circulación de personas y servicios*), sección 3ª (*Libre circulación de mercancías*) y sección 4ª (*Capitales y pagos*) del Capítulo I *Mercado interior*, correspondiente al Título III *Políticas y acciones internas* de la Parte III del Tratado denominada *De las Políticas y el funcionamiento de la Unión*.

⁴⁹ Asunto C-177/94, *Perfili*, Rec. 1996, pág. I-0161.

⁵⁰ Asunto C-234/01, *Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord*, Rec. 2003, pág. I-05933.

⁵¹ Esta sentencia es comentada por MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 122, 2004, págs. 460 y 461, quien señala que esta sentencia "es un eslabón importantísimo en la jurisprudencia del TJCE en materia de impuestos directos, puesto que, de alguna forma, se aparta de la regla o presunción establecida en la STJCE *Schumacker* en el sentido de que residentes y no residentes, en principio, se encuentran en situaciones distintas. Aunque algunos pueden considerar que el TJCE está empeñado en atacar las bases de la fiscalidad internacional tal y como se conoce hasta ahora, debemos tener en cuenta que el razonamiento del TJCE no se aparta de principios nacionales constitucionalizados. La no deducción de gastos para los no residentes puede llevar a gravar rentas ficticias, un resultado que no parece muy acorde con el principio de capacidad económica y que, sin embargo, por tradición o por falta de activismo de los tribunales constitucionales nacionales (o de los propios contribuyentes), ha permanecido hasta hoy en nuestros sistemas tributarios".

plar la posibilidad de que el cómputo del rendimiento basado exclusivamente en el importe íntegro cuando es obtenido por un sujeto no residente pueda ser enjuiciado como discriminatorio, con independencia de la naturaleza de dicho rendimiento.

Sobre la base imponible calculada conforme a las reglas anteriormente expuestas, se aplicará el tipo de gravamen proporcional del 25 por 100 para calcular la cuota tributaria⁵². De la deuda tributaria, determinada conforme a las normas descritas, sólo podrán deducirse las cantidades entregadas por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 TRLIRPF, según establece el artículo 26.a) TRLIRNR. En este último precepto, en concreto en su letra b), también se permite deducir los pagos a cuenta que se hubiesen practicado sobre la renta del contribuyente; sin embargo, y como expondremos a continuación, si la renta inmobiliaria está sujeta a pago a cuenta, su perceptor no tendrá la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación.

2.2.2.3. Pagos a cuenta⁵³

Por lo que se refiere a las retenciones, o ingresos a cuenta, aplicables a los rendimientos inmobiliarios percibidos por un no residente, es necesario reseñar una serie de cuestiones.

Si los rendimientos son obtenidos por un no residente que actúa mediante establecimiento permanente, se aplicará lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴, es decir, estarán sujetos a pago a cuenta los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, salvo determinadas excepciones⁵⁵. La base para el cálculo del pago a cuenta estará formada por la contraprestación íntegra exigible o satisfecha; si los citados rendimientos son percibidos en especie, la base del pago a cuenta vendrá determinada por el valor de mercado del bien o servicio recibido⁵⁶. Sobre la citada base se aplicará como porcentaje de retención –o ingreso a cuenta– el 15 por 100⁵⁷.

⁵² Artículo 25.1.a) TRLIRNR.

⁵³ En lo concerniente a los ingresos a cuenta y retenciones que hayan soportado las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 TRLIRPF, aquellos se atribuirán a los socios, herederos, comuneros, partícipes, respectivamente, según lo previsto en la sección 2ª del título VII del TRLIRPF y en el capítulo V del TRLIRNR.

⁵⁴ Artículos 23 TRLIRNR y 8 RIRNR.

⁵⁵ En el artículo 58.1.e) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –en adelante RIS–, se establece que están sujetas a retención o ingreso a cuenta las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos de explotaciones económicas.

No obstante, esta obligación de realizar pagos a cuenta se amplía en el apartado 2 de este precepto; así, se precisa que si en un mismo contrato se produce conjuntamente la cesión de un bien inmueble y de bienes o derechos de los incluidos en el artículo 24.4 TRLIRPF, se deberá practicar la retención sobre el importe total de dicho contrato. Asimismo, se señala que si un mismo contrato comprende el arrendamiento, subarrendamiento o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles no existirá dicha obligación salvo que se trate del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

⁵⁶ Vid. Artículo 62, apartados 1 y 5, RIS.

⁵⁷ Vid. Artículo 64.a) RIS.

Por el contrario, en el supuesto de que los rendimientos inmobiliarios sean percibidos por un no residente sin mediación de establecimiento permanente, existirá una obligación general de practicar pago a cuenta sobre todos los rendimientos inmobiliarios sujetos a gravamen por parte de los sujetos recogidos en el artículo 31 TRLIRNR⁵⁸, excepto si se acredita el pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o dichos rendimientos están exentos de gravamen, o reglamentariamente se encuentran exceptuados de pago a cuenta⁵⁹. A la hora de determinar los citados pagos a cuenta, el artículo 31.2 TRLIRNR señala que la cantidad que debe ser retenida o ingresada a cuenta debe ser equivalente a la resultante de aplicar las disposiciones previstas en el TRLIRNR⁶⁰ para el cálculo de la deuda tributaria, sin tener en consideración lo previsto en sus artículos 24.2 y 44; es decir, en el caso de que el rendimiento se satisfaga en metálico, la base del pago a cuenta será el rendimiento íntegro percibido y se aplicará como porcentaje de retención el 25 por 100⁶¹. En el supuesto de que los rendimientos sean percibidos en especie, el ingreso a cuenta vendrá determinado por el resultado de aplicar a la valoración de la retribución en especie –su valor en el mercado– también el porcentaje del 25 por 100⁶².

Dicho lo anterior nos queda por añadir que el sujeto no residente estará excluido de la obligación de presentar la declaración-liquidación del Impuesto vinculada a dichos rendimientos si éstos han sido objeto de retención o ingreso a cuenta, como establece el artículo 28.3 TRLIRNR.

2.2.3. Imputación de rentas inmobiliarias

2.2.3.1. Calificación

Además de los “rendimientos inmobiliarios”, el artículo 13.1.h) TRLIRNR determina que se consideran obtenidas en territorio español, las rentas imputadas a los contribuyentes per-

⁵⁸ Son los siguientes: a) las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español; b) las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas respecto de las rentas que abonen o satisfagan en el ejercicio de aquéllas; c) los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente cuando los rendimientos satisfechos constituyan gasto fiscalmente deducible; y d) las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, y que sean contribuyentes en virtud de lo dispuesto en el artículo 38 TRLIRNR. Se excluye expresamente de esta obligación a las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

⁵⁹ Vid. Artículos 31.4.c) y e) TRLIRNR y 10 RIRNR.

⁶⁰ Sin perjuicio de las disposiciones establecidas en los Convenios para evitar la doble imposición

⁶¹ En el caso de los rendimientos derivados de los arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles urbanos, y obtenidos por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, el tipo aplicable tanto a la retención como al ingresos a cuenta es el 15 por 100.

⁶² En el artículo 31.2 RIRNR se establece que, cuando las rentas sean satisfechas o abonadas en especie, se debe aplicar lo dispuesto en el capítulo III del título VI del RIRPF.

El obligado a efectuar el pago a cuenta utilizará, para ello, el Modelo 216 (aprobado por la Orden Ministerial de 9 de diciembre de 1999) de presentación trimestral, salvo que tenga la consideración de gran empresa, en cuyo caso la presentación será mensual. Además de este modelo, se deberá presentar una declaración-resumen anual utilizando, para ello, el Modelo 296 (aprobado por la citada Orden Ministerial de 9 de diciembre de 1999).

sonas físicas⁶³ titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

Antes de comenzar su análisis, debemos recordar lo que se ha dicho en páginas anteriores respecto a la inclusión de las rentas de esta naturaleza, bien en el artículo 6 MC OCDE, bien en su artículo 21. En el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición, si las rentas imputadas se consideran dentro de las reguladas en el primero de dichos preceptos, el Estado donde se encuentren ubicados los bienes inmuebles podría gravarlas, mientras que en el segundo supuesto sólo podrían someterse a imposición en el Estado donde residiera el titular de las mismas.

Una vez expuesto lo anterior, debemos destacar que esta modalidad de gravamen también existe en el ámbito de la tributación sobre la renta de las personas físicas residentes, la cual ha sido objeto de severas críticas por parte de un importante sector de la doctrina española⁶⁴ al entender que se está gravando una renta inexistente o ficticia, sometándose, en realidad, a imposición no la renta sino la propiedad de bienes inmuebles o titularidad de derechos reales sobre los mismos, manifestaciones de capacidad económica ya gravadas en España tanto en el Impuesto sobre el Patrimonio como en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que existan, además, mecanismos correctores de la sobreimposición de origen interno producida por la apuntada yuxtaposición de gravámenes.

Del examen del artículo 87 TRLIRPF, que regula la imputación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podemos apreciar dos diferencias si lo comparamos con el tenor del artículo 13.1.h) TRLIRNR. En primer lugar, este último precepto no excluye expresamente de gravamen, como es lógico, a la vivienda habitual del no residente, pero tampoco a los inmuebles urbanos afectos a actividades económicas, generadores de rendimientos del capital inmobiliario, al suelo no edificado, o a los inmuebles en construcción o aquellos que por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso. En segundo lugar, no se hace en el artículo 13 una referencia expresa a los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles urbanos, incluido el derecho real de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

La situación anteriormente descrita ha generado una serie de dudas interpretativas en referencia a si sería aplicable lo dispuesto en la regulación de la imputación de las rentas

⁶³ En el supuesto de que la titularidad o posesión por cualquier título de los bienes inmuebles corresponda a una entidad no residente, la misma será objeto de gravamen en virtud de la aplicación del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes previsto en los artículos 40 a 45 TRLIRNR. En nuestra opinión, nos encontramos con una figura impositiva que, aunque regulada en el TRLIRNR, lo que realmente somete a imposición es el patrimonio inmobiliario de determinadas entidades no residentes.

⁶⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "La trasgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*, T. II, 1991, pág. 278; PERIS GARCÍA, Purificación, *Bienes inmuebles urbanos e impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, Tecnos, Madrid, 1998, pág. 66; BANACLOCHE PÉREZ, Julio, "El IRPF: las imputaciones y otras rentas", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2000, pág. 1; MEDINA CEPERO, Juan Ramón, "La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin establecimiento permanente", *Crónica Tributaria*, núm. 101, 2001, pág. 129 y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., "La tributación por la segunda vivienda frente a la situación de la vivienda habitual", *Impuestos*, núm. 2, 2002, pág. 30.

inmobiliarias para los residentes a los sujetos no residentes. Por lo que concierne a la cuestión de si los inmuebles urbanos anteriormente citados generan o no renta imputada para el sujeto no residente, CHECA GONZÁLEZ entiende que estos elementos inmobiliarios no estarían sujetos a gravamen, conectando el artículo 12.1.g) de la derogada Ley 41/1998 (que es, en la actualidad, el artículo 13.1.h) TRLIRNR) con lo dispuesto en el artículo 71 de la también derogada Ley 40/1998 (en la actualidad, artículo 87 TRLIRPF)⁶⁵. Estimamos plenamente acertada la opinión del citado profesor considerando, a mayor abundamiento, que dicho razonamiento viene avalado por la remisión expresa que hace el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 87 TRLIRPF para determinar el cálculo de las rentas inmobiliarias imputadas.

En lo que atañe a los derechos de disfrute sobre los bienes inmuebles, la remisión que hace el artículo 24 TRLIRNR al artículo 87 TRLIRPF supone, en nuestra opinión, que la titularidad de dichos derechos estará gravada en España con independencia de que su titular sea residente o no en territorio español.

2.2.3.2. Cuantificación

Para calcular la renta imputada, se aplicarán sobre el valor catastral del bien inmueble los porcentajes siguientes: 2 por 100, con carácter general; 1,1 por 100 cuando los valores catastrales hayan sido objeto de revisión o modificación, de acuerdo con lo previsto en el TRLRHL, y hayan entrado en vigor los nuevos valores catastrales a partir del 1 de enero de 1994.

Si en la fecha de devengo (el devengo del Impuesto se producirá el 31 de diciembre de cada año⁶⁶), el inmueble urbano careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado, la determinación de la renta imputada resultará de aplicar, sobre el 50 por 100 del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, el porcentaje del 1,1 por 100.

En fin, y a efectos de la determinación de la cuota del Impuesto, sobre las magnitudes anteriormente calculadas se aplicará el tipo de gravamen del 25 por 100, tal y como establece el artículo 25.1.a) TRLIRNR.

2.2.3.3. Contribuyente

El contribuyente⁶⁷ será el propietario del inmueble urbano a la fecha de devengo del Impuesto, salvo que sobre el citado inmueble urbano existiera un derecho real de uso y disfrute, en cuyo caso el contribuyente sería el titular de dicho derecho. En el supuesto de

⁶⁵ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 158.

⁶⁶ Vid. Artículo 27.1.c) TRLIRNR.

⁶⁷ El titular de la renta inmobiliaria imputada estará obligado a presentar la declaración-liquidación utilizando, para ello, según lo previsto en la Orden HAC/3626/2003, el modelo 210. El plazo de presentación e ingreso va desde el 1 de enero hasta el 30 de junio siguientes a la fecha de devengo. No obstante, se podrá utilizar el modelo 214 (modelo simplificado) para autoliquidar el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el supuesto de que el patrimonio de la persona física no residente esté constituido exclusivamente por una vivienda, siendo el plazo de presentación e ingreso al año natural inmediato siguiente al que se refiere la declaración.

que durante el año natural existieran varios contribuyentes, se prorrateará la renta imputada en virtud del número de días en que se haya sido propietario o titular del derecho real de disfrute durante dicho período.

En el caso de los titulares de un derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando éste tenga la consideración de derecho real sobre el bien inmueble, la imputación de renta corresponderá al titular del citado derecho, prorrateándose, en este caso, la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si no pudiera determinarse la base liquidable (por ejemplo, porque al bien inmueble no se le hubiera asignado ningún valor catastral) se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No obstante, no procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de dicho derecho cuando su duración no exceda de dos semanas al año.

Una vez expuesto lo anterior, y aun a riesgo de ser reiterativos, debemos manifestar que, en nuestra opinión, carece de justificación que la persona física, ya sea residente en España o no, deba tributar por una renta inexistente, coincidiendo con la postura manifestada por un importante sector de la doctrina española. Además, y pese a la postura manifestada por la Administración tributaria española, suscita importantes dudas interpretativas, en los supuestos en que exista un Convenio para evitar la doble imposición, la posible aplicación de este gravamen por parte del Estado donde se encuentre ubicado el bien inmueble cuando éste no es objeto de utilización o explotación ya que, como expusimos, el tenor del artículo 6 MC OCDE habla de utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de uso, no haciendo referencia, en ningún momento, a la mera posibilidad de utilización.

3. Ganancias de capital derivadas de los bienes inmuebles

3.1. Convenios de doble imposición

El artículo 13 MC OCDE, en su párrafo 1º, establece la posibilidad de que el Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles⁶⁸ pueda someter a gravamen la ganancia de capital derivada de la enajenación de los citados bienes inmuebles, pudiendo generarse, por tanto, una situación de doble imposición. Ésta es la fórmula utilizada por España en sus respectivos instrumentos bilaterales, con la única excepción del Convenio Hispano-Austriaco donde se atribuye, con carácter exclusivo, el poder al Estado donde el inmueble se encuentre ubicado para gravar las ganancias de capital que se produzcan con ocasión de la transmisión de dicho bien.

Como punto de partida del análisis que nos proponemos realizar en estos momentos es necesario resaltar, por una parte, que tanto en el artículo 13 MC OCDE como en la práctica totalidad de los Convenios suscritos por España se utiliza la expresión “ganancia de capital” sin que se precise qué debe entenderse por tal y sin que exista una remisión expresa a la legislación interna de los Estados contratantes para su delimitación. Por ello,

⁶⁸ Tal y como son definidos en el artículo 6 MC OCDE.

en los Comentarios al MC OCDE se faculta a las distintas legislaciones nacionales para que éstas concreten dicho concepto y las reglas para su cálculo⁶⁹. En el caso español, y como es sobradamente conocido, la expresión utilizada por el legislador en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es la de “ganancia de capital” sino la de “ganancia de patrimonio”, la cual será objeto de un posterior análisis.

Debemos indicar que en el apartado 5 de los Comentarios al artículo analizado se precisa que el marco de proyección de dicho precepto afecta a todas las rentas derivadas de la venta o permuta de bienes, la enajenación parcial, la expropiación, la aportación no dineraria a una sociedad, la venta de un derecho, la donación e, incluso, la transmisión *mortis causa*⁷⁰. En suma, afectaría a las ganancias generadas tanto a largo como a corto plazo (ganancias especulativas), incluso a las derivadas de la depreciación de la moneda nacional del Estado⁷¹.

No obstante lo anterior, España formuló una reserva a lo dispuesto en el precitado artículo 13, en la redacción anterior a la versión actual del MC OCDE. Mediante la misma se atribuía la facultad de someter a tributación las ganancias de capital generadas como consecuencia de la enajenación de acciones u otros derechos sobre una sociedad cuyo activo estaba conformado principalmente por bienes inmuebles ubicados en territorio español, asimilando, por tanto, el régimen tributario de estos activos financieros al de los bienes inmuebles, tratando así de evitar actuaciones elusivas del pago del gravamen español mediante la utilización de sociedades interpuestas. Dichas actuaciones elusivas se podían amparar en lo previsto en la anterior redacción del artículo 13.4 MC OCDE, donde se establecía que las ganancias de capital a las que no se hacía referencia en los párrafos anteriores de este artículo sólo podían someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente. Sin embargo, la aplicación efectiva de esta reserva venía condicionada por el hecho de que en los respectivos instrumentos bilaterales se incluyera una cláusula específica en este sentido. Nótese que esta cláusula expresa viene establecida en gran parte de los Convenios suscritos por España⁷².

⁶⁹ El hecho de que en el Modelo de Convenio no se especifique qué debe entenderse por ganancia de capital -y consecuentemente los distintos instrumentos bilaterales tampoco lo precisen- y que sean las respectivas legislaciones internas quienes delimiten dicho concepto, puede conllevar, en opinión de GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, “La propiedad inmueble y el no residente”, ob. cit., pág. 354, que se generen situaciones de doble imposición no contempladas expresamente en el Convenio, ya que la ganancia gravada puede ser muy distinta en cada caso.

⁷⁰ En opinión de RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, ob. cit., pág. 324, este listado no tiene carácter taxativo, pudiendo incluirse las operaciones o negocios que, según la normativa interna de cada Estado, fueran susceptibles de generar ganancias de capital.

Por lo que se refiere a la ganancia de capital vinculada a las donaciones y a las transmisiones *mortis causa*, dicha ganancia es la que corresponde al donante y al causante, y no así al donatario o causahabiente.

⁷¹ Vid. Apartado 11 de los Comentarios al artículo 13 MC OCDE.

⁷² Éste es el caso de los Convenios suscritos con Australia, Bélgica, Canadá (también se incluyen las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad de personas –*partnership*– o en una fiducia –*trust*–), China, Corea, Eslovenia (en el que se excluyen las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que cotizan en mercados de valores reconocidos), Estados Unidos de América, Estados Unidos Mexicanos, Estonia, Francia, Filipinas (abarcando, asimismo, las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad de personas o en una fiducia), Federación Rusa, Grecia, India, Irlanda (incluyendo las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en una sociedad de personas), Islandia (con la excepción de las ganancias derivadas de la enajenación

En la actualidad, tras la modificación del artículo 13 MC OCDE realizada en el año 2003⁷³, se establece expresamente la posibilidad de que el Estado contratante donde los bienes inmuebles se encuentren situados pueda gravar la ganancia de capital obtenida por el residente en otro Estado contratante y derivada de la transmisión de las acciones que configuran el capital social de una sociedad, siempre que el valor de las acciones venga determinado en más de un 50 por 100, de manera directa o indirecta, por dichos bienes inmuebles⁷⁴.

Una vez precisado lo anterior, es necesario entrar en el estudio de la normativa interna española que regula las ganancias patrimoniales de origen inmobiliario.

3.2. Normativa interna

3.2.1. Calificación

Según la letra i), apartado 3, del artículo 13 TRLIRNR, se entienden obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales:

acciones que cotizan en mercados de valores reconocidos), Israel, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, Suecia (donde se reconoce el derecho de un Estado contratante a someter a imposición, de acuerdo con su propia legislación, cualquier ganancia derivada de la enajenación de acciones de una sociedad cuyo principal activo consiste en bienes inmuebles, siempre que el vendedor sea un residente del otro Estado contratante que: a) sea nacional del Estado contratante primeramente mencionado, sin ser nacional del otro Estado contratante; b) haya sido residente del Estado contratante primeramente mencionado en cualquier momento durante un período de cinco años que preceda inmediatamente a la enajenación; y c) en el momento de la enajenación, sólo o junto con alguna persona estrechamente relacionada, tuviera una influencia decisiva en la sociedad), Tailandia, URSS y Venezuela (el activo de la sociedad debe estar compuesto por bienes inmuebles no afectos a actividades empresariales).

En este ámbito debemos destacar que en el Convenio firmado por España con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (tras la modificación del mismo con efecto a partir de 26 de mayo de 1995) se dispone que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de derechos de multipropiedad que puedan ser utilizados durante períodos que no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural, solamente pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que sea residente el transmitente. En el mismo sentido, el Convenio Hispano-Belga, en el número 1 de su Protocolo, limita la tributación de la ganancia de capital generada como consecuencia de la transmisión de un derecho de multipropiedad al Estado donde se encuentra el bien inmueble si la duración del derecho transmitido no excede de un mes por año natural.

- 73** El párrafo 4º del artículo 13 dispone: *Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.*

En los Comentarios a este precepto se precisa que la determinación del porcentaje del 50 por 100 se realizará, normalmente, comparando el valor del bien inmueble en relación con el valor total del patrimonio de la empresa sin tener en cuenta las deudas y otras responsabilidades de la misma, con independencia de que estén garantizadas o no mediante hipoteca (apartado 28.4).

Asimismo, en los Comentarios se señala que los Estados tienen la posibilidad, en sus respectivos instrumentos bilaterales, de introducir una serie de modificaciones en relación con lo dispuesto en el artículo 13.4 MC OCDE (apartados 28.4, 28.5, 28.6 y 28.7). Así, los Estados pueden adoptar las siguientes modificaciones: a) ampliar o reducir el límite del 50 por 100; b) extender este régimen jurídico no sólo a las ganancias derivadas de la transmisión de acciones sino también a las derivadas de otros activos que representen derechos en las empresas, siempre que el valor de los mismos derive principalmente de bienes inmuebles; c) establecer un porcentaje mínimo de participación en el capital de la empresa para la aplicación de esta disposición; y d) considerar que este precepto no sea de aplicación a las ganancias derivadas de la transmisión de acciones en el curso de una reorganización empresarial o en aquellos casos en que en los bienes inmuebles, los cuales configuran el valor de las acciones, se desarrolla una actividad empresarial.

- 74** Ésta es la fórmula que aparece en el artículo 13.4 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Chile.

Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo está constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuye a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español⁷⁵.

Tal y como se desprende del precepto transcrito, la sujeción al poder tributario del Estado español se produce no sólo en el caso de la transmisión de bienes inmuebles, entendidos éstos desde un punto de vista civilista; en efecto, también se someten a imposición las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de algunos bienes muebles, como son los derechos o participaciones en entidades, cuando la transmisión de los mismos está encubriendo, realmente, la enajenación de elementos inmobiliarios sitos en territorio español⁷⁶.

3.2.2. Formas de sujeción

3.2.2.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Según vimos, el artículo 16.1.c) TRLIRNR establece que la renta imputable a los establecimientos permanentes vendrá determinada, entre otros elementos, por las ganancias o pérdidas patrimoniales vinculadas a los elementos afectos a dichos establecimientos permanentes.

Al igual que lo expuesto al analizar el régimen tributario de los rendimientos inmobiliarios obtenidos por un sujeto no residente mediante establecimiento permanente, para el cálculo de la base imponible se deberán tener en cuenta, las disposiciones del TRLIS. Asimismo, para el cálculo de la cuota tributaria se aplicará sobre la citada base imponible un tipo impositivo del 35 por 100, con una imposición complementaria del 15 por 100 sobre las rentas transferidas al extranjero. La cuota así calculada podrá ser objeto de minoración en el importe relativo a las bonificaciones y deducciones previstas en los artículos 30 a 44 TRLIS, además de las correspondientes retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados⁷⁷.

⁷⁵ Según TOVILLAS MORÁN, José María, "Comentarios al convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio", *Técnica Tributaria*, núm. 50, 2000, pág. 109: "Se trata en este último caso de las "real estate companies", entidades cuyo activo está formado exclusivamente de derechos reales sobre bienes inmuebles. La transmisión de acciones sobre dichas sociedades equivale a la transmisión de la propiedad u otros derechos reales sobre los bienes inmuebles que constituyen el activo de las mismas pero al tratarse de acciones o participaciones sobre bienes inmuebles el Estado de situación del bien inmueble carece de la capacidad de gravamen".

⁷⁶ Así, la venta de acciones de una sociedad no residente cuyo activo está configurado principalmente por acciones de otra sociedad no residente, siendo el activo principal de esta última bienes inmuebles situados en territorio español, estará gravada por el Impuesto español. No obstante, en nuestra opinión, la amplitud de la formulación legal del precepto analizado va a generar importantes problemas en lo que se refiere a su aplicación efectiva, siendo un ejemplo de ello la determinación de cuándo el activo de una sociedad no residente está compuesto principalmente y de manera indirecta por bienes inmuebles situados en territorio español.

⁷⁷ En relación con el período impositivo, devengo, autoliquidación del Impuesto y pagos a cuenta, *vid.* Epígrafe II.B.b.c').

3.2.2.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

En el caso de que la ganancia de patrimonio no derive de bienes afectos a un establecimiento permanente, tanto si es obtenida por una persona física como por una entidad no residente, es necesario determinar una serie de cuestiones. En este orden de ideas, se debe precisar qué se entiende por “ganancia de patrimonio” obtenida por un sujeto no residente ya que en el artículo 13 TRLIRNR no se define dicho término, así como exponer algunos de los supuestos más significativos de dichas ganancias sujetas a imposición. Una vez aclarado lo anterior, y pese a la remisión que el TRLIRNR hace con carácter genérico para el cálculo de la base imponible a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, abordaremos, por una parte, cuáles son las diferencias normativas que expresamente recoge el TRLIRNR y, por otra parte, qué aspectos de lo dispuesto en la citada normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas suscitan cuestiones controvertidas para su aplicación en el caso de que el percceptor de la renta sea un sujeto no residente.

A la hora de definir qué debe entenderse por ganancia de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y atendiendo a lo previsto en el artículo 13.3 TRLIRNR, debemos acudir a la norma contenida en el artículo 31.1 TRLIRPF, donde se define como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que tengan la calificación de rendimientos. Las ganancias de patrimonio procedentes de adquisiciones a título lucrativo que obtengan las personas físicas no residentes no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sí lo estarán, en cambio, las que obtengan las entidades no residentes)⁷⁸.

En atención a las consideraciones precedentemente realizadas, y por lo que concierne al tema del presente trabajo, cabe destacar que estarán gravadas por el Impuesto español, entre otras, las siguientes ganancias de patrimonio: a) las derivadas de la transmisión, ya sea a título oneroso ya sea a título lucrativo, de bienes inmuebles ubicados en territorio español; dentro de las primeras incluiremos, entre otras, tanto las generadas por una compraventa como por una permuta; dentro de las segundas, el ejemplo característico lo constituye la donación; b) la percepción por el propietario de una indemnización como consecuencia de que se produzca un daño sobre el bien inmueble; no obstante, si el importe de la indemnización tiene como finalidad restablecer el estado que tenía el bien inmueble en su estado original, nos encontraremos ante una reparación del daño que no genera ningún tipo de renta⁷⁹; c) la percepción de una indemnización por parte del comprador de

⁷⁸ Artículo 12.3 TRLIRNR.

⁷⁹ Debemos recordar que la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en su artículo 19, que regula las garantías por daños materiales ocasionados por vicios y defectos de la construcción, señala como una de dichas garantías el conocido como “seguro decenal”, en el cual es tomador del seguro el promotor, y asegurado el propio promotor y los adquirentes sucesivos del inmueble y mediante el mismo se garantiza, durante diez años, el resarcimiento de los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos que tengan su origen o afecten a la cimentación, los soportes, las vigas, los forjados, los muros de carga u otros elementos estructurales, y que comprometan directamente la resistencia mecánica y estabilidad del edificio.

un bien inmueble en el caso de que se produzca un retraso en su entrega, ya sea pactada ya sea por decisión judicial; d) la percepción por el comprador de la cantidad entregada en concepto de arras o señal entregadas en un contrato de compra-venta por desistimiento del comprador⁸⁰; e) la generada como consecuencia de la transmisión o extinción de derechos reales de uso y disfrute sobre un bien inmueble; f) la indemnización que recibe el arrendatario de una vivienda cuando renuncia a su derecho a la prórroga forzosa⁸¹; g) la expropiación forzosa de un bien inmueble⁸²; h) la transmisión de un bien inmueble a cambio de una renta temporal o vitalicia; etc.

Señalado lo anterior, y continuando con la delimitación del concepto de alteración patrimonial, destacamos que si la ganancia de patrimonio se obtiene sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 24.4 TRLIRNR remite a lo dispuesto en la sección 4ª del capítulo I del Título II del TRLIRPF, con la excepción de lo establecido en los artículos 31.2 y 95.1.a), segundo párrafo. En este punto debemos llamar la atención acerca de que, aunque el artículo 24.4 TRLIRNR se refiere al cálculo de la base imponible, la remisión que realiza al TRLIRPF comporta que la misma tenga también relevancia en lo que atañe a la delimitación del hecho imponible⁸³.

El artículo 31.2 TRLIRPF establece que para el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no existe alteración patrimonial en los supuestos de división de la cosa común, en la disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación y en la disolución de las comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

⁸⁰ Vid. Contestación de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 1999 a la consulta núm. 2030-99. La misma hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (<http://www.aeat.es>).

⁸¹ En este punto debemos reseñar que tanto la Dirección General de Tributos (vid., por todas, contestación de 14 de mayo de 1999 a la consulta núm. 0771-99 –<http://www.aeat.es>–) como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de enero de 1997 (JT 1997, 298) califican como ganancia de patrimonio la indemnización percibida por el arrendatario. En sentido contrario se manifiesta tanto el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de marzo de 1991 (RJ 1991, 2042) como la Audiencia Nacional, en su sentencia de 8 de marzo de 2000 (JT 2000, 946), quienes entienden que no existe alteración patrimonial al tratarse de una indemnización que constituye una compensación por la pérdida de un derecho. Esta contestación y sentencias se refieren al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸² No obstante, debemos reseñar la sentencia de 12 de marzo de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (JT 2003, 717), en la que se señala que en este supuesto no se genera, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una ganancia patrimonial ya que no existe una alteración patrimonial que ponga de manifiesto una capacidad económica real del sujeto.

⁸³ Como señala GARCÍA PRATS, Francisco A., "Comentario al artículo 23 Ley 41/1998", VV.AA. (Coordinador: ORÓN MORATAL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 856, y teniendo en cuenta lo previsto en la derogada Ley 40/1998, dicha remisión genérica es susceptible de producir confusión, ya que en la sección no sólo se contienen reglas tendentes a la determinación de la base imponible sino que también la definición y delimitación del concepto de ganancia o pérdida patrimonial, es decir, del hecho imponible. Como señala este autor, si lo que se quería era delimitar el concepto de alteración patrimonial a los efectos de la tributación de los no residentes, se debería haber hecho la remisión al capítulo dedicado a la regulación del hecho imponible y no de la base imponible.

Serán de aplicación, por tanto, tanto la regla general de cálculo de la ganancia de patrimonio como los supuestos especiales de determinación (artículos 32 a 35 TRLIRPF).

De lo dispuesto en el artículo 24.4 TRLIRNR, en relación con lo establecido en el artículo 31.2 TRLIRPF, cabe deducir, *a sensu contrario*, que el sujeto no residente experimentará una alteración patrimonial en los supuestos que acabamos de mencionar, generándose, por tanto, la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial. Éste es el criterio que aparece reflejado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 23 de septiembre de 1997⁸⁴, en la que, en el caso enjuiciado, se determina que en la disolución de una comunidad de bienes, compuesta por bienes inmuebles, con la consiguiente división y adjudicación de los bienes a los comuneros no residentes, se genera una ganancia de patrimonio sujeta a gravamen⁸⁵.

Sobre este extremo, debemos realizar una serie de consideraciones. Para el sujeto residente no se produce una alteración patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se divide la cosa común o se disuelve la comunidad de bienes, pero siempre que la adjudicación se corresponda con su cuota de titularidad. Dicha equivalencia no se produce cuando la cosa común es un bien inmueble⁸⁶ ya que, generalmente, se adjudicará dicho bien a uno de los comuneros, generándose un “exceso de adjudicación”, mientras que el resto percibirá la correspondiente compensación. En este caso, la Dirección General de Tributos entiende que se produce una alteración patrimonial, pudiendo darse una ganancia o pérdida patrimonial⁸⁷.

No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de junio de 1999⁸⁸, y en relación con el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha considerado que la división de la comunidad de bienes, y la consiguiente adjudicación de bienes a cada comunero en proporción a su haber en la comuni-

⁸⁴ (JT 1997, 1149).

⁸⁵ En este caso, la controversia se centraba en la aplicación de lo establecido en el artículo 44.4 de la derogada Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se disponía, utilizando la terminología recogida en dicha norma, que no existía incremento o disminución de patrimonio en la disolución de las comunidades de bienes.

En el mismo sentido se pronuncian, entre otros, SÁNCHEZ-HERRERO CLEMENTE, Álvaro, “Comentario del artículo 23”, VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 3ª edición, PricewaterhouseCoopers-Lex Nova, Valladolid, 2003, pág. 708, y RUIBAL PEREIRA, Luz, *Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes*, CEF, Madrid, 2004, pág. 325.

⁸⁶ Como señala la contestación de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 2003 a la consulta núm. 1446-03, y citando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995, el criterio de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido considerar a los bienes inmuebles como bienes que aunque no son esencialmente indivisibles, sí desmerecen mucho por su división (<http://www.aeat.es>). No obstante, existe algún pronunciamiento judicial en el que se ha indicado que no siempre un bien inmueble es un bien indivisible. Valga, como ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 23 de julio de 1999 (JT 1999, 1648).

⁸⁷ Vid. Contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 2004 a la consulta núm. 2091-04 (<http://www.aeat.es>).

⁸⁸ (RJ 1999, 6133).

En aplicación de la doctrina sentada por dicho pronunciamiento cabe citar las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de mayo de 2001 (JT 2001, 1114), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de junio de 2001 (JT 2001, 1555), y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de julio de 2002 (JT 2003, 568).

dad, no es una transmisión propiamente dicha, ni a efectos civiles ni a efectos tributarios, sino la especificación de un derecho abstracto preexistente; en el caso de los bienes indivisibles, o cuya división les haga desmerecer mucho, dicho reparto no se puede realizar; por lo que la obligación de compensar en metálico que uno de los comuneros tiene en relación con los otros no es un “exceso de adjudicación” sino una obligación que deriva de la situación en que se halla el bien y de la necesidad que tiene el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar dicha indivisión, situación que ninguno de los comuneros se ve obligado a soportar –según prevé el artículo 400 del Código Civil-. A juicio del Tribunal, tampoco puede considerarse como una compra la adquisición por parte de un comunero de la cuota correspondiente al otro, “sino simplemente de respeto a la obligación equivalente que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1061 del Código Civil”⁸⁹.

Si proyectamos la solución que se deriva de esta sentencia del Tribunal Supremo al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabría concluir que en este caso no existe una alteración patrimonial, por lo que no se generaría una ganancia o pérdida de patrimonio sujeta al Impuesto. Partidario de este criterio se muestra NOGUEROLES GONZÁLEZ, al indicar que, en el caso de los bienes inmuebles, la adjudicación del bien a uno de los comuneros recibiendo el otro la correspondiente compensación –que debe tener un carácter equilibrador- es inevitable ya que la naturaleza del bien provoca que, en todo caso, éste deba ser adjudicado a uno sólo de los comuneros⁹⁰.

Pues bien, según nuestro criterio, el anterior razonamiento también sería extrapolable a la esfera del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ya que si atendiendo a la naturaleza indivisible del bien no existe ni una transmisión ni un exceso de adjudicación, esta circunstancia se producirá con independencia de que los comuneros sean residentes o no en territorio español.

Además de lo anterior, el hecho de que sólo en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se considere que no existe alteración patrimonial cuando se produce la disolución de una comunidad de bienes, podría tacharse, en nuestra opinión, de discriminatorio en relación con los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que residan en otros Estados miembros de la Unión Europea. Así, al entender la norma que no existe alteración patrimonial si el adjudicatario es un residente, éste sólo tributará al producirse la transmisión del bien adjudicado (el cual no actualizará su valor; es decir, conservará el valor originario a efectos de una futura transmisión)⁹¹, mientras que el no residente estará sujeto a gravamen en el momento en que tenga lugar la adjudicación. En este último supuesto, según nuestra opinión, el valor de transmisión, que debe tenerse en cuenta a la hora de computar la ganancia de patrimonio, es el correspondiente al valor de mercado del bien recibido, sien-

⁸⁹ Fundamento jurídico tercero.

⁹⁰ NOGUEROLES GONZÁLEZ, Vicente, “La fiscalidad de las operaciones inmobiliarias. Incidencia en el IRPF”, VV.AA., XXIV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2002, págs. 172 y 173.

⁹¹ Vid. Artículo 31.2 *in fine* TRLRPF.

do éste el que deba considerarse como valor de adquisición a efectos de una ulterior transmisión; se produce, por tanto, la consiguiente actualización del valor del bien⁹² ya que, en caso contrario, el sujeto no residente tributaría dos veces por el incremento de valor del bien generado desde la fecha de adquisición hasta el momento de la adjudicación; esto es, en un primer momento al adjudicarse el bien y, posteriormente, al transmitirse.

A nuestro juicio, si la finalidad de este régimen es recaudar anticipadamente, y con una finalidad garantista, parte de la deuda tributaria que corresponda a una futura transmisión del bien adjudicado, la diferencia de trato en relación con el residente en otro Estado miembro de la Unión Europea carece de una causa que objetivamente la justifique ya que, en todo caso, la citada ganancia de patrimonio sería gravada en España al transmitirse el bien adjudicado. A mayor abundamiento, debemos recordar que ya existe, como medida de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, una retención sobre el importe de la contraprestación acordada cuando quien transmite un bien inmueble es un sujeto no residente que actúa sin mediación de establecimiento permanente, la cual será objeto de un posterior análisis.

Pasando al análisis de la segunda de las excepciones, es decir, la regulada en el artículo 95.1.a), segundo párrafo, TRLIRPF, debemos destacar que no será de aplicación al sujeto no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente el régimen de diferimiento en la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en las instituciones de inversión colectiva, cuando se reinvierta el importe obtenido en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva en los términos fijados reglamentariamente⁹³.

En este sentido, debemos constatar que el alcance de dicha exclusión es limitado por lo que concierne a las ganancias de patrimonio obtenidas por los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Así, es necesario reseñar que están exentas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes las ganancias de patrimonio que derivan de la transmisión de bienes muebles (entre los que estaría encuadrados las acciones o participaciones en una entidad) cuando dichas ganancias sean obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territo-

⁹² En el mismo sentido, SÁNCHEZ-HERRERO CLEMENTE, Álvaro, "Comentario del artículo 23", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 709.

⁹³ Vid. Artículo 52 RIRPF.

Esta exclusión se dará tanto en el caso de acciones como de participaciones en instituciones de inversión colectiva, ya sean de carácter financiero o no. Como es sabido, estas últimas son aquellas que tienen por objeto principal la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, pudiendo tener tanto la forma de sociedad de inversión como de fondo de inversión; en la actualidad, se encuentran reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

⁹⁴ Vid. Artículo 14.1.c) 1º TRLIRNR.

rio español⁹⁴. Sin embargo, y como señala el mismo artículo en su letra i), no se someterán a imposición las rentas que se produzcan como consecuencia de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en algunos de los mercados secundarios de valores españoles, en el caso de que las citadas ganancias sean obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, siempre que residan en un Estado con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información

En relación con esta cuestión debemos apuntar que España tiene suscritos en la actualidad Convenios para evitar la doble imposición con todos los Estados miembros de la Unión Europea, con las excepciones de Chipre y Malta y, en todos ellos, se recoge una cláusula de esta naturaleza⁹⁵.

A la vista de las anteriores exenciones, debemos concluir que no serán objeto de gravamen en España las ganancias de patrimonio generadas como consecuencia de la transmisión de acciones de sociedades de inversión inmobiliaria, o de la transmisión o reembolso de participaciones en un fondo de inversión inmobiliaria, cuando sean obtenidas por un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea que no opere en nuestro territorio mediante establecimiento permanente. Sólo los residentes en Chipre y Malta deberán tributar al obtener las citadas ganancias, no pudiendo, en estos casos, acogerse al régimen de diferimiento previsto en el artículo 95.l.a), segundo párrafo, TRLIRPF.

En fin, y para acabar nuestro estudio en este punto, sólo nos queda indicar que en la citada sección 4ª del capítulo I del título II del TRLIRPF, concretamente en su artículo 36, se recoge el beneficio tributario de la exención por reinversión en vivienda habitual. Repárese en que dicha exención no será de aplicación en el caso del contribuyente persona física no residente, al faltar la nota de la habitualidad de la vivienda. Tampoco entrará en juego, por la misma razón, la exención recogida en el artículo 31.4.b) TRLIRPF para el caso de las ganancias de patrimonio generadas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente si éste tiene más de 65 años.

Una vez examinadas las cuestiones relativas a la delimitación de las ganancias patrimoniales, avanzamos en nuestra exposición, entrando en el análisis de las reglas establecidas para el cálculo de dichas alteraciones patrimoniales. En este sentido, el artículo 24.4 TRLIRNR remite a lo dispuesto en la sección 4ª del capítulo I del título II del TRLIRPF para el cálculo de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales. En este punto consideramos necesario realizar una serie de consideraciones.

⁹⁵ Es necesario puntualizar que, sólo en los Convenios para evitar la doble imposición firmados por España con Bélgica, Eslovenia, Estonia, Francia, Grecia, Irlanda, Letonia, Lituana, Luxemburgo, Portugal y Suecia, se faculta al Estado donde se encuentran ubicados los bienes inmuebles a gravar las ganancias de capital derivadas de la transmisión de las acciones (en algunos Convenios se hace referencia, además de las acciones, a los derechos o participaciones) de una sociedad cuyo patrimonio consista principalmente en bienes inmuebles. En aquellos Convenios en que los que no se haga referencia a esta posibilidad de tributación compartida, las ganancias de patrimonio de esta naturaleza sólo pueden someterse a gravamen en el Estado donde resida el transmitente.

Como es conocido, para el cálculo de la ganancia o pérdida de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble que ha sido arrendado, el valor de adquisición se minora con el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (sin tener en cuenta, claro está, el valor del suelo) computándose, en todo caso, la amortización mínima, la cual debe ser entendida como aquella que deriva del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según los casos⁹⁶. La cuestión relativa a la minoración del valor de adquisición por la aplicación de la amortización cuando es un sujeto no residente quien transmite el bien inmueble constituye un aspecto controvertido. En este punto consideramos, siguiendo a GONZÁLEZ POVEDA, que el importe correspondiente a las amortizaciones no debe disminuir el valor de adquisición del bien inmueble; esto es así ya que el titular del bien inmueble tributó sobre el rendimiento íntegro percibido por el arrendamiento, sin que el mismo pudiera minorarse por ningún gasto, incluidas las amortizaciones. Por consiguiente, si a la hora de calcular el rendimiento no se ha tenido en consideración la amortización, tampoco deberá computarse a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial cuando se transmita el bien arrendado por parte del sujeto no residente⁹⁷.

También en el artículo 24.4 *in fine* TRLIRNR se dispone que en el supuesto de que la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo realizada por una entidad no residente sin mediación de establecimiento permanente, el importe de dicha ganancia será el valor normal en el mercado del elemento adquirido⁹⁸.

Además, sólo en el supuesto de que la ganancia de patrimonio sea obtenida por una persona física no residente (no así en el caso de las entidades) sin mediación de establecimiento permanente, será de aplicación lo previsto en la Disposición transitoria novena del TRLIRNR, la cual posibilita la entrada en juego de las reglas 2ª.a y 4ª.a de la Disposición transitoria octava de la derogada Ley 18/1991, para las adquisiciones realizadas antes del 31 de diciembre de 1994. Estas reglas recogen la aplicación de unos porcentajes reductores o de abatimiento a la ganancia patrimonial onerosa previamente calculada atendiendo a la naturaleza de los bienes transmitidos.

Una vez expuesto lo anterior; merece un especial comentario por nuestra parte el tipo de gravamen aplicable a las ganancias de patrimonio y, por ende, a las generadas en las transmisiones de bienes inmuebles, obtenidas por los no residentes sin mediación de establecimiento permanente. De acuerdo con el artículo 25.1.f) TRLIRNR, dichas transmisiones estarán sujetas a un tipo de gravamen del 35 por 100⁹⁹, con independencia de cual haya sido

⁹⁶ Vid. Artículos 33 TRLIRPF y 40 RIRPF.

⁹⁷ GONZÁLEZ POVEDA, Victoriano, "La propiedad inmueble y el no residente", ob. cit., pág. 13.

⁹⁸ Como ya indicamos, el artículo 12.3 TRLIRNR establece que no estarán sometidas a este Impuesto las rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, las obtenidas por las personas físicas no residentes. Por tanto, las ganancias de patrimonio derivadas de adquisiciones a título lucrativo cuando el beneficiario es una entidad no residente estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁹⁹ Este tipo impositivo será aplicable a los no residentes, ya sean éstos personas físicas o entidades, que no operen mediante establecimiento permanente.

Si las ganancias de patrimonio derivan de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones que representan el capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva (incluidos los fondos de inversión inmobiliaria y las sociedades de inversión inmobiliaria), el tipo de gravamen aplicable es el 15 por 100, como establece el artículo 25.1.g) TRLIRNR.

el período de generación de la ganancia patrimonial. Sin embargo, en el caso de las personas físicas residentes en territorio español, y según lo previsto en el artículo 67.1 TRLIRPF, si la ganancia de patrimonio se ha generado en un período superior a doce meses, se integra en la parte especial de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicándose un tipo de gravamen del 9,06 por 100 en la parte correspondiente a la cuota íntegra estatal. Por lo que atañe a la determinación de la cuota íntegra autonómica, el tipo de gravamen aplicable será el 5,94 por 100, de acuerdo con el artículo 77 TRLIRPF¹⁰⁰.

Como se puede apreciar, la circunstancia de que la ganancia de patrimonio generada en un período superior a un año sea obtenida por un sujeto residente o por un no residente, va a generar una diferencia de 20 puntos porcentuales en el tipo de gravamen aplicable.

Sin duda, esta circunstancia merece un comentario crítico por nuestra parte. En este sentido, la aplicación de un tipo de gravamen tan elevado puede generar que, en el caso de que en el Estado de residencia del perceptor de la renta se haga uso del método de imputación para corregir la doble imposición internacional, en su modalidad ordinaria o limitada, y en este último Estado el tipo de gravamen que recae sobre las mismas ganancias sea inferior; la doble imposición no quedará corregida en su totalidad¹⁰¹.

Además, si la aplicación de un tipo de gravamen de tal magnitud se arbitra como una medida cuya finalidad es evitar actuaciones elusivas del pago del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dicha medida se puede calificar como desproporcionada ya que se proyectará sobre cualquier supuesto, con independencia de la existencia o presunción de riesgo de evasión¹⁰². A este respecto, debe tenerse en cuenta que el propio TRLIRNR ya recoge, como medida de aseguramiento del pago, la obligación del adquirente de un bien inmueble (en el caso de una transmisión onerosa cuando el transmitente es un sujeto no residente que no opere mediante establecimiento permanente en territorio español) de realizar una retención del 5 por 100 del importe de la contraprestación acordada.

Una vez sentado lo anterior; debemos continuar nuestra exposición analizando si, en el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición, puede considerarse discriminatoria la aplicación de un tipo de gravamen superior a la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble ubicado en España en el caso de que la misma sea obtenida por un residente en otro Estado contratante, según los términos del

¹⁰⁰ Por lo que concierne a la gestión del Impuesto, el perceptor de la renta deberá presentar la correspondiente auto-liquidación utilizando, para ello, el modelo 212. El plazo para su presentación y pago es de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de transmisión del bien inmueble (Orden HAC/3626/2003).

¹⁰¹ En el método de imputación, el perceptor de la renta tiene derecho a una deducción en la cuota de su impuesto personal correspondiente al importe de lo que haya pagado en el Estado de la fuente. Este método tiene, a su vez, dos variantes: el método de imputación total, donde es deducible la totalidad del impuesto extranjero, y el método de imputación ordinaria o limitada, donde es deducible el impuesto extranjero hasta el importe de lo que le corresponde pagar por dicha renta en su Estado de residencia.

¹⁰² GARCÍA PRATS, Francisco A., "Comentario al artículo 24 de la Ley 41/1998". VV.AA. (Coordinador ORÓN MORTAL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, ob. cit., pág. 861.

artículo 24.I MC OCDE¹⁰³. Este precepto ha sido interpretado tanto por la doctrina como por la Administración tributaria española en el sentido de que lo que en el mismo se recoge es la interdicción de la discriminación basada exclusivamente en la nacionalidad, y no en la residencia, es decir, que no se busca una paridad en el régimen tributario del residente y del sujeto no residente, sino que un Estado no aplique un tratamiento tributario más gravoso a los nacionales del otro Estado contratante que el que aplica a sus nacionales¹⁰⁴. En este sentido, el apartado 10 de los Comentarios al artículo 24 MC OCDE precisa que la imposición que recae sobre los no nacionales en ningún caso debe ser más onerosa que la correspondiente a los nacionales, abarcando desde cuestiones relacionadas con la determinación de la carga tributaria hasta cuestiones formales conectadas con la tributación (devoluciones, pago, período de prescripción, etc.).

Especialmente controvertida resulta, asimismo, la aplicación de un tipo de gravamen incrementado, en comparación con el sujeto residente, a la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un bien inmueble situado en España cuando es obtenida por un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, ya que dicha diferencia de trato en materia tributaria puede suponer una vulneración del principio de no discriminación. En este sentido, NÚÑEZ GRAÑÓN considera que la aplicación del tipo proporcional del 35 por 100 a las ganancias de patrimonio obtenidas por los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, es contraria a la doctrina mantenida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, principalmente tras su pronunciamiento en el asunto *Asscher* (TJCE 1996, 114)¹⁰⁵.

En esta línea, y a mayor abundamiento, la Sentencia de la Corte de Luxemburgo de 12 de junio de 2003 (asunto *Gerritse*), viene a representar una muestra más del esfuerzo desarrollado por este Tribunal a la hora de intentar equiparar el régimen tributario del sujeto no residente y el del residente, no sólo en lo que se refiere al cálculo de la base imponible gravada, tal y como hemos expuesto con anterioridad, sino también del tipo de gravamen efectivamente soportado; así, este pronunciamiento entiende que iría en contra de la libre prestación de servicios el hecho de que el tipo de gravamen proporcional que sopor-

¹⁰³ Este artículo dispone lo siguiente: *Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular which respect to residence, are or may be subjected.*

¹⁰⁴ Vid., entre otros, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, "No discriminación, procedimientos amistoso e intercambio de información", VV.AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 581, y RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, ob. cit., pág. 361.

Por lo que se refiere a la postura de la Administración, vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 254 de 22 de diciembre de 1999 (<http://www.aeat.es>).

¹⁰⁵ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, *Las desigualdades tributarias por razones familiares o de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 196.

En el mismo sentido se han pronunciado MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Artículo 24 de la Ley 41/1998", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 341, y SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, pág. 476.

ta el profesional no residente (en el caso analizado el 25 por 100) sea superior al que efectivamente le correspondería si fuera residente.

En lo concerniente al devengo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando la ganancia de patrimonio es obtenida sin mediación de establecimiento permanente, el artículo 27.1.b) TRLIRNR precisa que el mismo se producirá en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial. Es decir, nos encontramos, en este caso, con un impuesto instantáneo, a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que el no residente no podrá compensar las pérdidas patrimoniales sufridas con las ganancias obtenidas, incluso las producidas en un mismo lapso temporal¹⁰⁶.

En relación con la imputación temporal de las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, CARMONA FERNÁNDEZ se pregunta si es de aplicación la regla especial contemplada en el artículo 14.2.d) TRLIRPF para las operaciones a plazos o con precio aplazado –tan frecuentes en el tráfico inmobiliario–, donde el contribuyente tiene la opción de imputar la ganancia de patrimonio bien en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial, bien en los distintos períodos impositivos en los que son exigibles los cobros de las cantidades aplazadas. Un argumento en contra de esta posibilidad derivaría del hecho de que el citado artículo 27.1.b) TRLIRNR¹⁰⁷ recoge como criterio de devengo de las ganancias de patrimonio el del momento en que tiene lugar la alteración patrimonial, sin que se produzca una remisión expresa, en este punto, a lo previsto en el TRLIRPF, guardando, además, silencio el artículo 24 TRLIRNR –que sólo se refiere a la base imponible– en relación con esta cuestión. No obstante, y como indica este autor, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 16 de noviembre de 2001¹⁰⁸, admite la aplicación de la imputación diferida de la ganancia en una venta a plazos de acciones realizada por un no residente ya que, atendiendo a lo dispuesto en la derogada Ley 18/1991, donde se regulaba la sujeción por obligación real al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no existía, igual que sucede en la actualidad, ninguna disposición legal en contra¹⁰⁹. Por tanto, la aplicación de este mismo razonamiento en el marco de la normativa vigente conllevaría que también pudiera aplicarse la regla de la imputación diferida a las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de bienes inmuebles.

3.2.3. El pago a cuenta en el caso de la transmisión onerosa de un bien inmueble por un no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente

En el artículo 25.2 TRLIRNR se establece la obligación por parte del adquirente, ya sea residente o no, de retener, o, en su caso, efectuar un ingreso a cuenta –por un montante del 5 por 100 del importe de la contraprestación acordada–, cuando se produzca la transmisión

¹⁰⁶ Vid. Artículo 15.2 TRLIRNR.

¹⁰⁷ El autor hace referencia al artículo 26.2 de la derogada Ley 41/1998.

¹⁰⁸ (<http://www.aeat.es>).

¹⁰⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 296.

A favor de la aplicación de este criterio se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Comentario artículo 26", VV. AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 360.

de un bien inmueble situado en territorio español perteneciente a un sujeto no residente que actúe sin mediación de establecimiento permanente. Para éste, dicha cantidad tendrá la consideración de pago a cuenta de la deuda tributaria definitiva que debe soportar.

En el supuesto de que el bien inmueble enajenado sea propiedad de una entidad en régimen de atribución de rentas, el TRLIRNR contempla una regla especial. En virtud de la misma, si la entidad transmitente del bien se ha constituido en España, pero no desarrolla actividad económica alguna, el adquirente del bien deberá practicar el pago a cuenta sobre la parte de la contraprestación que corresponda proporcionalmente a cada uno de los miembros de la entidad que no sean residentes; la misma regla se aplicará en el supuesto en que la entidad no se haya constituido en España y no tenga presencia en territorio español¹¹⁰.

El precepto analizado excluye de la obligación de practicar el pago a cuenta en el caso de que el transmitente sea una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiera permanecido en su patrimonio por más de diez años sin haber sido objeto de mejoras durante este período¹¹¹. Por tanto, si el transmitente del bien inmueble no es una persona física sino una entidad no residente deberá realizarse, en todo caso, este pago a cuenta con independencia de la antigüedad del inmueble en cuestión.

En el caso de aportaciones de bienes inmuebles situados en territorio español para la constitución o ampliación de capital de sociedades también residentes en dicho territorio, no existirá tampoco la obligación de realizar el pago a cuenta según dispone también el artículo 25.2 TRLIRNR. Consecuentemente, en el supuesto de que se realizara la aportación de un bien inmueble situado en España a una sociedad no residente sí que se debería practicar el citado pago a cuenta.

El artículo 14.2.b) RIRNR exceptúa esta obligación de realizar pagos a cuenta en los casos en que el transmitente acredite su condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria¹¹².

Por último, se establece la afección del bien inmueble transmitido en el supuesto de que el pago a cuenta realizado no se hubiera ingresado. Dicha afección tendrá como límite el menor importe de los dos siguientes: el importe de la cantidad dejada de retener (o ingresar a cuenta) o el impuesto correspondiente¹¹³.

¹¹⁰ Vid. Artículos 36.3 y 39.3 TRLIRNR.

¹¹¹ En el caso de que los bienes inmuebles se hayan adquirido por herencia, a la hora de computar el período de permanencia se deberá tener en consideración lo establecido en el artículo 989 del Código Civil, donde se determina que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, por lo que el cómputo de dicho período de permanencia se deberá iniciar a partir de este último momento.

¹¹² Vid. Disposición adicional tercera de la Orden HAC/3626/2003.

¹¹³ De la afección quedará constancia mediante nota marginal realizada por el Registrador de la Propiedad en la inscripción respectiva, en la que se señalará la cantidad que corresponde a cada finca. La citada nota se cancelará, bien por caducidad, bien por presentación de la carta de pago o certificación administrativa mediante la que se acredite la no sujeción o la prescripción de la deuda (artículo 14.5 RIRNR).

Una vez expuesto el régimen jurídico aplicable al pago a cuenta analizado, y a la luz de éste, consideramos oportuno analizar una serie de aspectos que, bien desde el prisma de su fundamento o finalidad, bien desde la perspectiva de su aplicación práctica, resultan controvertidos.

Precisamente en lo que atañe a su fundamento, debemos destacar que al practicarse el pago a cuenta sobre el importe de la contraprestación acordada y no sobre la ganancia de patrimonio obtenida, aquél pierde la naturaleza de detracción “a cuenta”, ya que la obligación de realizar el pago a cuenta nacerá incluso en el caso en que la transmisión genere una pérdida patrimonial¹¹⁴. Por ello, y como ha señalado algún autor, nos encontramos, en realidad, con una auténtica detracción “cautelar” que tiene una finalidad netamente afianzadora del pago de la obligación principal, detracción que se puede calificar como desproporcionada¹¹⁵. El afán por parte de la Administración tributaria española de asegurar dicho pago ha llevado a que se considere que existe la obligación de practicar el pago a cuenta incluso en el caso de que se haya satisfecho previamente el gravamen correspondiente¹¹⁶.

Por lo que se refiere a las cuestiones que suscita la aplicación práctica del régimen de los pagos a cuenta objeto de nuestro examen, debemos realizar las siguientes puntualizaciones. Así, la referencia al término “bien inmueble” contenida en el artículo 25.2 TRLIRNR debe entenderse según lo previsto en el artículo 334 del Código Civil¹¹⁷. En este sentido, el derecho de usufructo que recae sobre un bien inmueble tiene la naturaleza jurídica de bien inmueble, por lo que la contraprestación que percibe el transmitente no residente de dicho derecho estará sujeta a pago a cuenta¹¹⁸. Asimismo, en el supuesto de la transmisión por un sujeto no residente del derecho de opción de compra que recae sobre un bien inmueble sito en territorio español existirá la obligación de practicar el pago a cuenta siempre que el citado derecho sea oponible frente a terceros, circunstancia que sólo se dará en el caso de que el derecho de opción goce de protección pública registral, es decir, que esté inscrito en el Registro de la Propiedad¹¹⁹.

¹¹⁴ En opinión de MARTÍN ABRIL, Diego, “Los elementos personales en el nuevo Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, VV.AA. (Coordinador SERRANO ANTÓN, Fernando), *Fiscalidad Internacional*, 1ª edición, CEF, Madrid, 2001, pág. 58, es lógico que no sea un supuesto de excepción de la obligación de realizar el pago a cuenta el hecho de que de la transmisión del bien inmueble derive una pérdida ya que, en este caso, el adquirente se encontraría con una dificultad añadida a la hora de verificar dicha circunstancia.

¹¹⁵ GARCÍA PRATS, Francisco A., “Comentario al artículo 24 de la Ley 41/1998”, VV. AA. (Coordinador ORÓN MORATAL, Germán), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, ob. cit., pág. 864.

¹¹⁶ Dirección General de Tributos en la contestación de 27 de febrero de 2004 a la consulta núm. 0431-04 (<http://www.aeat.es>).

¹¹⁷ Por ello, en el caso de que se produzca una ganancia de patrimonio como consecuencia de la transmisión de las acciones, participaciones o derechos en una entidad cuyo activo está constituido principalmente, de manera directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español, al tener dichos valores civilmente la naturaleza de bienes muebles, no procederá practicar la retención.

¹¹⁸ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 382 de 21 de noviembre de 2002 (<http://www.aeat.es>).

¹¹⁹ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 414 de 2 de diciembre de 2002 (<http://www.aeat.es>).

La obligación de practicar pago a cuenta, y salvo los supuestos excepcionados legalmente, existirá en todas las transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Es decir, se deberá realizar tanto en los supuestos en que la contraprestación se materialice en metálico como en los casos en que aquella no tenga tal carácter; abarcando, en este último supuesto, operaciones como las permutas inmobiliarias, las adjudicaciones de bienes inmuebles en los supuestos de liquidación y disolución de una sociedad, etc.

En dichas transmisiones, el pago a cuenta recae sobre el importe de la “contraprestación acordada” (y no sobre la ganancia de patrimonio obtenida por el sujeto no residente), suscitándose la duda acerca de qué debe considerarse como tal. En este sentido, algún autor considera que el término analizado no es equivalente al de “valor de mercado del bien transmitido”, ya que al utilizar la norma la expresión “contraprestación acordada”, nos encontramos con un criterio de carácter subjetivo y no objetivo. Sólo nos hallaríamos en este último supuesto si el legislador hubiera utilizado expresiones tales como “valor del bien” o “valor de mercado”¹²⁰.

Sin embargo, en nuestra opinión, y al remitirse el TRLIRNR para la determinación de la base imponible correspondiente a la ganancia patrimonial a lo establecido en el TRLIRPF, habrá que estar a lo dispuesto en éste. En el TRLIRPF no se utiliza el término “contraprestación acordada”, sino que se habla de “valor de transmisión”, debiendo entenderse como tal el “importe real” por el que la enajenación se hubiese efectuado, que será el importe efectivamente satisfecho por el adquirente salvo que sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este último¹²¹. Si la contraprestación no tiene un componente monetario sino que se materializa en especie, el valor de transmisión también encuentra como referencia el valor de mercado; así, por ejemplo, en el caso de una permuta de un bien o de un derecho, el valor de transmisión es el mayor de los dos siguientes: bien el valor de mercado del bien o derecho entregado, bien el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio¹²². En consecuencia, en este punto debemos equiparar los términos “contraprestación acordada” y “valor de mercado”, salvo que la cantidad realmente satisfecha por el bien inmueble sea superior a su valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá aquella.

Como expusimos con anterioridad, en el caso de que el transmitente sea una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiera permanecido en su patrimonio por más de diez años sin haber sido objeto de mejoras durante este período, no existe la obligación de realizar pago a cuenta. Debe repararse en la extraordinaria dificultad que para

¹²⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “Comentario artículo 26”, AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 345.

¹²¹ Vid. Artículo 33.3 TRLIRPF.

¹²² Vid. Artículo 35.1.h) TRLIRPF.

Como es conocido, el término “contraprestación” se encuentra recogido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la hora de configurar la base imponible en los casos de entregas de bienes y prestaciones de servicios. En su artículo 79.Uno, y para las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considera como base imponible aquella que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o de comercialización, entre dos partes independientes.

el adquirente conlleva la necesidad de verificar si el bien inmueble transmitido no ha sido objeto de mejoras durante dicho período y, por consiguiente, que no tiene la obligación de practicar el correspondiente pago a cuenta.

Desde luego, puede suceder que el bien inmueble transmitido sea titularidad de varias personas físicas (o entidades), siendo alguna de ellas no residente. En esta situación, la obligación examinada sólo deberá cumplirse en relación con el importe de la contraprestación correspondiente a los no sujetos no residentes¹²³.

En este orden de consideraciones, y por lo que se refiere a la determinación del momento en que se debe realizar el pago a cuenta en el caso de que la contraprestación se pague a plazos o de manera aplazada y, ante el silencio tanto del TRLIRNR como del RIRNR a este respecto, PÉREZ RODILLA considera que el mismo debe realizarse en el momento de la transmisión del bien inmueble con independencia de la forma de pago¹²⁴. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central parece decantarse por este criterio en su resolución de 23 de enero de 2002¹²⁵. En dicha resolución, el citado Tribunal considera, en relación con un contrato de compra-venta mediante el que se transmitió la propiedad de un solar sin que se realizara, en dicho momento, la preceptiva retención, que aunque dicha compraventa fue objeto de resolución parcial con posterioridad (con la correspondiente disminución del precio), la citada retención se debió realizar sobre el precio total acordado en un primer momento, sin que la fecha de cobro tenga relevancia a este respecto. Por su parte, CARMONA FERNÁNDEZ, aun estimando aplicable este criterio, apunta la posibilidad de que fuera susceptible de realizarse el pago a cuenta de manera diferida, ya que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha permitido, al menos en lo que se refiere a la tributación de las ganancias de patrimonio en el caso de la venta a plazos de unas acciones, su imputación fraccionada (resolución de 16 de noviembre de 2001)¹²⁶.

A la hora de calcular el pago a cuenta, también puede suscitar problemas prácticos el hecho de que el transmitente sea una entidad en régimen de atribución de rentas ya que, conforme hemos expuesto con anterioridad, el pago a cuenta se realizará exclusivamente sobre la parte de la contraprestación que corresponda a los miembros no residentes. En efecto, puede ser realmente difícil determinar para el adquirente en qué proporción participa cada miembro en la entidad, sobre todo, teniendo en cuenta que en algunos supuestos no es necesario un acto formal para la constitución de una entidad de este tipo. Como medida que contribuiría a solventar esta dificultad se podría aplicar, en nuestra opinión, lo dispuesto en el artículo 90.3 TRLIRPF, donde se establece que las rentas se atribuirán a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración tributaria fehacientemente se atribuirán por partes iguales entre sus miembros. Por tanto, si el adquirente no

¹²³ Vid. Contestación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la consulta núm. 147 de 28 de julio de 1999 (<http://www.aeat.es>).

¹²⁴ PÉREZ RODILLA, Gerardo, "La retención del 10 por ciento en la transmisión de inmuebles por no residentes", *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 202, 1994, pág. 3.

¹²⁵ (<http://www.aeat.es>).

¹²⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit., pág. 334.

podría conocer con certeza la participación de cada miembro, deberá practicar el pago a cuenta considerando que la participación es igual para todos los miembros.

Llegados a este punto, estimamos oportuno enjuiciar el régimen jurídico del pago a cuenta analizado desde el punto de vista de su acomodación a los principios y libertades fundamentales plasmadas en el ordenamiento comunitario. A nuestro juicio, el hecho de que el pago a cuenta se aplique sólo en el supuesto de que el transmitente del bien inmueble sea un sujeto no residente puede suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales y, además, ir en contra de la prohibición a las restricciones sobre los pagos entre los Estados miembros¹²⁷; en suma, nos podemos encontrar con una vulneración del principio comunitario de no discriminación en los términos en que nos hemos referido precedentemente¹²⁸. Aunque los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas han admitido restricciones en el ejercicio de las libertades reconocidas en el Tratado CE por razones de eficacia de los controles tributarios¹²⁹ recordemos que, en todo caso, se debe respetar el principio de proporcionalidad, lo que no sucede en el supuesto analizado ya que la obligación de realizar el pago a cuenta surge con independencia de que exista o no deuda tributaria y, además, si lo que se pretende es garantizar el pago de la citada deuda bastaría con afectar el bien inmueble al pago de la misma, medida menos restrictiva que el pago a cuenta examinado¹³⁰.

En este sentido, debemos concluir que, desde nuestro punto de vista, es lógico y razonable que el legislador español desee garantizar el pago de la deuda tributaria, especialmente cuando el deudor es un sujeto no residente. Ahora bien, entendemos que el régimen de los pagos a cuenta objeto de nuestro análisis puede calificarse como excesivamente gravoso tanto para el adquirente como para el transmitente. Para el primero de ellos porque, como ha quedado constatado, los términos en los que está regulada esta obligación conllevan que el adquirente deba realizar una labor investigadora con el objeto de verificar su correcto cumplimiento¹³¹. Además, en el supuesto de que la contraprestación se rea-

¹²⁷ Vid. Artículos 56.1 y 56.2 Tratado CE, y artículo III-156 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

¹²⁸ Frente a nuestra postura cabe mencionar la manifestada en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), de 27 de enero de 2001 (JT 2001, 1236), en la que se señala que la prohibición a las restricciones a los movimientos de capitales es compatible con el derecho que tienen los Estados miembros a aplicar las disposiciones de su Derecho tributario que distinguen entre contribuyentes "cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital".

¹²⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Comentario artículo 24", VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, ob. cit. pág. 350. El autor pone como ejemplo la decisión del Tribunal en el Asunto C-250/1995, *Futura Participations y Singer* (TJCE 1997, 90), en la que proyecta al ámbito de los impuestos directos el criterio manifestado en el Asunto 120/1978, *Rewe-Zentral* (<<Cassis de Dijon>>), Rec. 1979, pág. 649.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ El modelo de declaración a utilizar por el adquirente del bien inmueble es el 211 (aprobado por la Orden HAC/3626/2003), el cual se deberá presentar ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el bien inmueble en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión con el correspondiente ingreso del pago a cuenta -Vid. Artículo 14.3 RIRNR-.

En el caso de que el adquirente no realizara el preceptivo pago a cuenta, o la realizara por un importe inferior al previsto legalmente, el artículo 49 TRLIRNR se remite a lo previsto en el artículo 191 LGT, el cual señala que constituye infracción tributaria la falta de ingreso, ya sea total o parcial, de la deuda que proceda de una autoliquidación.

lice en especie, será el adquirente quien deba soportar la detracción económica derivada de la realización del ingreso a cuenta. En este punto, debemos precisar que el artículo 38.4 LGT recoge la posibilidad de que el perceptor de la renta en especie deba soportar la repercusión del importe del ingreso a cuenta siempre que venga así determinado; sin embargo, en el TRLIRNR no se halla recogida expresamente dicha posibilidad.

Desde el punto de vista del transmitente, el carácter excesivo del régimen de los pagos a cuenta analizados resulta sumamente claro. Repárese en que dicho sujeto está obligado a soportar el pago a cuenta no sobre el importe correspondiente a la ganancia de patrimonio obtenida sino sobre el montante de la contraprestación convenida. Además, el pago a cuenta tendrá lugar incluso en el supuesto de que se produzca una pérdida patrimonial, debiendo presentar el transmitente la correspondiente declaración para la devolución de la detracción sufrida¹³². En definitiva, puede afirmarse que la regulación del pago a cuenta contemplado en el artículo 25.2 TRLIRNR puede vulnerar las exigencias derivadas del principio comunitario de proporcionalidad. Y ello, porque no creemos que dicha regulación, y las consecuencias que se desprenden de la misma, puedan superar el juicio de “proporcionalidad en sentido estricto” que, como es sabido, constituye uno de los elementos integrantes del principio de proporcionalidad¹³³.

4. Anexo

En el presente anexo se incluyen los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio suscritos por España hasta la fecha.

La base de la sanción será la cantidad no ingresada y, en particular, en el caso analizado el 5 por 100 del importe de la contraprestación. La infracción será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3000 €, o siendo superior no exista ocultación. La sanción, en este caso, es una multa proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción. La citada infracción será grave cuando la base sea superior a 3000 € y exista ocultación, sancionándose este tipo de infracciones con una multa proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción. También se calificará la infracción como grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresar a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción. Por último, la infracción se considerará como muy grave cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresar a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 de la base de la sanción. En estos supuestos, la sanción consistirá en una multa proporcional del 100 al 150 por 100 de la base de la sanción.

¹³² Como comentamos en páginas anteriores, el transmitente no residente deberá presentar el modelo 212, con independencia de que se haya generado una ganancia o pérdida patrimonial, en el cual se deberá declarar e ingresar la carga tributaria definitiva en el plazo de tres meses a contar desde que finalice el plazo de ingreso de la retención. En dicho modelo compensará de la cuota el importe de las retenciones o ingresos a cuenta practicados. En su caso, será la Administración tributaria quien, tras realizar las comprobaciones pertinentes, deberá proceder a la devolución del exceso retenido o ingresado a cuenta sobre la cantidad a pagar (Vid. Artículo 14.4 RIRNR).

¹³³ Dicho principio se encuentra regulado en el artículo 5 *in fine* del Tratado CE, aunque el mismo aparece recogido como elemento modulador del principio de subsidiariedad cuando concurra la acción de la Unión con la de los Estados miembros. No obstante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya desde su sentencia de 17 de diciembre de 1970, Asunto C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, ha calificado al principio de proporcionalidad como principio general del ordenamiento comunitario.

El principio de proporcionalidad viene recogido en el artículo I-11.4 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados

Estado	Fecha	Boletín Oficial del Estado
Alemania	05/12/1966	08/04/1968
Argentina	21/07/1992	09/09/1994
Australia	24/03/1992	29/12/1992
Austria ¹³⁴	20/12/1966	06/01/1968
Bélgica ¹³⁵	14/06/1995	04/07/2003
Bolivia	30/06/1967	10/12/1998
Brasil	14/11/1974	31/12/1975
Bulgaria	06/03/1990	12/07/1991
Canadá	23/11/1976	06/02/1981
Chequia	08/05/1980	14/07/1981
Chile	07/07/2003	02/02/2004
China	22/11/1990	25/06/1992
Corea	17/01/1994	15/12/1994
Cuba ¹³⁶	03/02/1999	10/01/2001
Dinamarca ¹³⁷	03/07/1972	28/01/1974
Ecuador	20/05/1991	05/05/1993
Eslovaquia	08/05/1980	14/07/1981
Eslovenia	23/05/2001	28/06/2002
Estados U. de América	22/02/1990	22/12/1990
Estados U. Mexicanos	24/07/1992	27/10/1994
Federación Rusa	16/12/1998	06/07/2000
Filipinas	14/03/1989	15/12/1994
Finlandia ¹³⁸	15/11/1967	11/12/1968
Francia	10/10/1995	12/06/1997
Grecia	04/12/2000	02/10/2002
Hungría	09/07/1984	24/11/1987
India	08/02/1993	07/02/1995
Indonesia	30/05/1995	14/01/2000
Irlanda	10/02/1994	27/12/1994
Islandia	22/01/2002	18/10/2002

¹³⁴ El Convenio Hispano-Austriaco está modificado en sus artículos 2, 11 y 24 por el Protocolo firmado el 24 de febrero de 1995 (BOE de 2 de octubre de 1995).

¹³⁵ Las disposiciones del Convenio Hispano-Belga se aplican desde el 1 de enero de 2004, y desde dicha fecha no ya tienen vigencia las disposiciones del Convenio firmado el 24 de septiembre de 1970.

¹³⁶ El Convenio Hispano-Cubano ha sido modificado mediante canje de notas de 9 de noviembre de 1999 y 30 de diciembre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001).

¹³⁷ El Convenio Hispano-Danés está modificado en sus artículos 2, 3, 9, 10, 14, 17, 19, 22, 24 y 25 y se ha suprimido el artículo 29 por el Protocolo firmado el 17 de marzo de 1999, publicado en el BOE el 17 de mayo de 2000.

¹³⁸ El Convenio Hispano-Finés está modificado mediante canje de notas de 27 de abril de 1990 (BOE de 28 de julio de 1992).

Fiscalidad sobre la titularidad de inmuebles no arrendados (cont.)

Estado	Fecha	Boletín Oficial del Estado
Israel	30/11/1999	10/01/2001
Italia	08/09/1977	22/12/1980
Japón	13/02/1974	02/12/1974
Letonia	04/09/2003	10/01/2005
Lituania	22/07/2003	02/02/2004
Luxemburgo	03/06/1986	04/08/1987
Marruecos	10/07/1978	22/05/1985
Noruega ¹³⁹	06/10/1999	10/01/2001
Países Bajos	16/06/1971	16/10/1972
Polonia	15/11/1979	15/06/1982
Portugal	26/10/1993	07/11/1995
Reino Unido ¹⁴⁰	21/10/1975	18/11/1976
Rumania	24/05/1979	02/10/1980
Suecia	16/06/1976	22/01/1977
Suiza	26/04/1966	03/03/1967
Tailandia	14/10/1997	09/10/1998
Túnez	02/07/1997	03/03/1987
Turquía	05/07/2002	19/01/2004
Antigua URSS ¹⁴¹	01/03/1985	22/09/1986
Venezuela	08/04/2003	15/06/2004

¹³⁹ Las disposiciones del Convenio Hispano-Noruego se aplican desde el 1 de enero de 2001, dejando de estar, vigente, desde dicha fecha, el Convenio firmado el 25 de abril de 1963.

¹⁴⁰ El Convenio Hispano-Británico ha sido modificado mediante canje de notas de 13 de diciembre de 1993 y 17 de junio de 1994 (BOE de 25 de mayo de 1995).

¹⁴¹ El Convenio firmado con la antigua URSS es aplicable a Ucrania, Bielorrusia, Moldavia, Georgia, Armenia, Azerbaiján, Kazajistán, Turkmenistán, Tajikistán y Kirguzistán.



ESTUDIOS

■ **Periodificación salarial, tributaria y de cotizaciones sociales en el concurso de acreedores**

■ **Fernando Gómez Martín**

Profesor de Derecho concursal en la Universidad de Deusto.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Masa pasiva

- I.1 Nóminas y cotizaciones sociales
- I.2 Retenciones IRPF y «cuota obrera»
- I.3 Impuesto sobre el Valor Añadido
- I.4 Impuestos personales sobre la renta
- I.5 Impuestos municipales
 - I.5.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - I.5.2 Impuesto sobre Actividades Económicas
 - I.5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. Masa activa

- 2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido
- 2.2 Impuestos personales sobre la Renta

3. Recapitulación

La periodificación contable es un método para respetar algunos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), en particular, el de devengo¹ y el de correlación de ingresos y gastos², con la finalidad de que el resultado contable incluya todos los ingresos y gastos devengados en el período, que generalmente es anual y coincide con el año natural, aunque también cuando se formulen estados financieros intermedios referidos a cualquier otro periodo, mediante el registro de determinados ajustes sobre ingresos o gastos que se produzcan en los siguientes supuestos: a) Que se hayan devengado en el periodo, aunque todavía no se hayan cobrado o pagado; b) Que no se hayan devengado en el período, pero se hayan cobrado o pagado durante el mismo. Tales hechos contables se regulan en el citado PGC, a saber: 48. Ajustes por periodificación, 480. Gastos anticipados, 485. Ingresos anticipados; 58. Ajustes por periodificación, 580. Intereses pagados por anticipado, 585. Intereses cobrados por anticipado.

Sin embargo, el vulgar comentario que antecede no tiene otro interés que descartar su aplicación al análisis pretendido en estas notas, dedicadas al concurso de acreedores, salvo como referencia conceptual.

El art. 75 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, sobre estructura del informe de la administración concursal, en el apartado 2, ordena que se unirán al mismo, entre otros, los documentos siguientes: 1º Inventario (masa activa), referido al día anterior al de emisión del informe (arts. 76 y 82); y, 2º Lista de acreedores (masa pasiva), referida a la fecha de la declaración de concurso (arts. 49 y 94³). Estas referencias temporales, a fechas concretas, condicionan el contenido de ambos documentos y requieren de la “periodificación”, aunque no tenga efectos contables, cuando tales fechas no coincidan con el día que finalice el mes o trimestre correspondiente.

¹ La imputación de ingresos y gastos deber hacerse en funcionen de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

² El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados directamente con la actividad de la empresa.

³ La Resolución del Juzgado de lo Mercantil nº 1 Vitoria-Gasteiz, de fecha 21.06.2005, dispone: «*Por presentado el anterior escrito de la Administración Concursal e ignorando este Juzgador el sentido y utilidad de elaborar la lista de acreedores por referencia a la fecha de solicitud, cuando la masa pasiva se constituye desde la declaración del concurso conforme al art. 49 de la LC, se autoriza a confeccionarla con referencia al 11 de marzo de 2005 [fecha del auto de declaración de concurso], sin perjuicio de que tenga en cuenta la Administración concursal las operaciones anteriores desde la solicitud del concurso, al objeto de su informe de calificación.*».

I. Masa pasiva

Se observa en el art. 84.1⁴ de la citada Ley concursal, concordante con el referido art. 49⁵, que excluye de la masa pasiva, expresamente, los créditos contra la masa, es decir, entre otros, aquellos que la doctrina y la jurisprudencia denominan «deudas de la masa» o «créditos prededucibles». También se excluye de la masa pasiva, en caso de concurso de persona casada en régimen de gananciales o cualquier otro de comunidad de bienes, los créditos contra el cónyuge del concursado, aunque fuesen, además, créditos a cargo de la sociedad o comunidad conyugal, lógica consecuencia de lo dispuesto en el art. 1373⁶ del C. Civil, por el tratamiento dado a las deudas propias de cada cónyuge.

El reconocimiento de créditos o su exclusión corresponde a la administración concursal, según dispone el primer inciso del párrafo primero, del apartado 1, del artículo 86, referido a la lista de acreedores que debe acompañar a su informe ex art. 75.2.2.º, y que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ordenadas alfabéticamente (artículo 94.1⁷). La decisión de inclusión o exclusión se adoptará respecto de cada uno de los de créditos, pues un acreedor puede ser titular de varios, y se referirá tanto a los comunicados por sus titulares (art. 85) como a los que resultaran de los libros y documentos del deudor o por cualquier otra razón constaran en el concurso, según previene el inciso final del párrafo primero, del apartado 1, del art. 86. Es decir, la administración concursal, aunque el acreedor no hubiese comunicado su crédito, ni acompañado el título o documentos correspondientes (art. 85.4), podrá incluirlo en la lista de acreedores, si alcanza evidencia suficiente sobre el mismo, de la verificación de los antecedentes del deudor (libros y documentos).

Lo expuesto, sobre reconocimiento de créditos por la administración concursal, cuando el deudor sea empresario mercantil, más bien en todo caso, requiere servirse de los procedimientos de revisión y verificación contable, que utiliza la profesión auditora, reglamentados en las Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para alcanzar evidencia pertinente, suficiente y adecuada, mediante la realización de las pruebas que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre las deudas del concursado, entre las que se encuentra la circularización a los

⁴ «Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa...».

⁵ «Declarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualesquiera que sean su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes».

⁶ «Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla. Si se realizase la ejecución sobre bienes comunes, se reputará que el cónyuge deudor tiene recibido a cuenta de su participación el valor de aquéllos al tiempo en que los abone con otros caudales propios o al tiempo de liquidación de la sociedad conyugal».

⁷ «Al informe de la administración concursal se acompañará la lista de acreedores, referida a la fecha de solicitud del concurso, que comprenderá una relación de los incluidos y otra de los excluidos, ambas ordenadas alfabéticamente».

acreedores conocidos (art. 21.4), también indispensable para la posterior clasificación de créditos, y que ha sido objeto de atención en la Resolución de 24 de junio de 2003, del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «*Confirmaciones de terceros*». De igual modo, la administración concursal deberá aplicar procedimientos para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra el concursado con efectos patrimoniales (art. 87.3), a los que se refiere la NTA sobre «*Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas*», aprobada por Resolución del ICAC, de 19 de septiembre de 2003.

1.1 Nóminas y cotizaciones sociales

Es probable que la fecha del auto de declaración de concurso (arts. 14, 15, 20 y 21 de la Ley concursal) no coincida con el fin de mes, lo que aconsejaría “periodificar” las nóminas, normalmente mensuales⁸, y respectivas cotizaciones sociales, también calculadas sobre bases mensuales⁹, si el deudor fuese empresario y se decidiese formular estados financieros intermedios a la fecha de declaración de concurso, aunque no imagino su utilidad, salvo en el supuesto de suspensión de facultades del deudor y sustitución por la administración concursal, la cual bien pudiera estar interesada en dejar constancia, en los registros contables, de la situación patrimonial, financiera y de los resultados del deudor, con la finalidad de separar las responsabilidades de ambas administraciones.

Sin embargo, tal iniciativa no significa el nacimiento de créditos salariales consecuencia de la mencionada “periodificación”, a la fecha de declaración de concurso, cuya liquidación debe esperar a que finalice el mes correspondiente. Es decir, una cosa es la periodificación contable, a efectos de expresar la situación patrimonial, financiera y de los resultados del deudor; a una fecha determinada (la de cierre de los estados financieros intermedios referidos a la fecha del auto de declaración de concurso), en la que tendrá lugar el «corte de operaciones» y la regularización contable, y otra, muy distinta, es que en dicha fecha puedan ser reconocidos e incluidos, en la lista de acreedores (art. 94), los créditos laborales que aún no han nacido.

⁸ Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Artículo 29. «1. La liquidación y el pago del salario se harán puntual y documentalmente en la fecha y lugar convenidos o conforme a los usos y costumbres. El período de tiempo a que se refiere el abono de las retribuciones periódicas y regulares no podrá exceder de un mes... 2. El derecho al salario a comisión nacerá en el momento de realizarse y pagarse el negocio, la colocación o venta en que hubiera intervenido el trabajador, liquidándose y pagándose, salvo que se hubiese pactado otra cosa, al finalizar el año».

⁹ Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. «Artículo 103. 1. Estarán sujetos a la obligación de cotizar a este Régimen General los trabajadores y asimilados comprendidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen. 2. La cotización comprenderá dos aportaciones: a) De los empresarios; y, b) De los trabajadores... Artículo 104. 1. El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad... Artículo 109. 1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena. Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año». Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social. «Artículo 56. 1. Las cuotas de la Seguridad Social y los recursos que se recauden conjuntamente con ellas se ingresarán dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, salvo que se establezca otro plazo por las normas que regulan cada uno de los regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social».

Pese a que se tratará como un ajuste extracontable, en general, no encuentro rúbrica contable para su reflejo en el pasivo, por lo que puede acudir al anterior PGC, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, que incluye la cuenta «Pagos diferidos» (481), objeto de abono con cargo al subgrupo 64, «Gastos de personal», en concreto a las cuentas «Sueldos y salarios» (640) y «Seguridad Social a cargo de la empresa» (642), respectivamente, a los exclusivos fines de que los estados financieros formulados expresen la imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y de los resultados del sujeto contable.

1.2 Retenciones IRPF y «cuota obrera»

En relación con las citadas nóminas, si se encontrasen a medio camino para su liquidación, por no haber finalizado el mes correspondiente, cuando se inicie el procedimiento de concurso (auto de declaración), es evidente que no habría llegado el momento de practicar retención alguna, a cuenta del IRPF¹⁰, que tendrá lugar en la fecha de pago, o para cotizar

¹⁰ Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «Artículo 1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. Artículo 2. 1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador... Artículo 6. 1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo... Artículo 16. 1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas... Artículo 101. 1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en: a) Retenciones; b) Ingresos a cuenta; c) Pagos fraccionados. 2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al percceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan... 4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta. Artículo 107. 1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente...». Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «Artículo 106. 1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior...». Números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre: «El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan: 1º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de mil millones de pesetas (6.010.121,04 euros). 1º bis. Aquellos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 1.000 millones de pesetas

a la Seguridad Social¹¹, cuya liquidación también se practicará cuando nazca la obligación salarial, es decir, al finalizar el mes correspondiente, luego no cabe plantear provisión de ninguna clase y menos aún calcular ambas retenciones sobre parte de las nóminas, para su inclusión en la lista de acreedores, pues a la fecha de la declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día de mes, no han nacido como créditos concursales. Cuando nazcan, al finalizar el mes durante el cual fue declarado el concurso, no serán créditos concursales sino créditos contra la masa (art. 84.2.5º).

Conviene mencionar el art. 1090¹² del Código civil, para recordar que el deber de retener a cuenta de los impuestos personales sobre la renta y de cotización a la Seguridad Social, causa de las obligaciones de pago a la Hacienda Pública y a la TGSS (prestación), nace de la Ley General Tributaria y de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, así como de la Ley General de la Seguridad Social (leyes especiales).

Un apunte contable completa el comentario anterior. El último día de cada mes, en general, el empresario debe reconocer y registrar la obligación salarial, con cargo a «Sueldos y salarios» (640) y abono a «Remuneraciones pendientes de pago» (465), e igualmente su obligación de cotización a la Seguridad Social, con cargo a «Seguridad Social a cargo de la empresa» (642) y abono a «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476). Si el mismo día, último del mes, pagase las nóminas correspondientes, contabilizará la cancelación de la obligación anterior, con cargo a «Remuneraciones pendientes de pago» (465) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), mediante abono en la cuenta de Tesorería correspondiente (57), por las cantidades efectivamente satisfechas a los trabajadores, y en las cuentas de «Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas» (4751) y «Organismos de la Seguridad Social, acreedores» (476), por las retenciones practicadas a los trabajadores (IRPF y Cuota Obrera). Si ese día, último del mes, no pagase y, consecuentemente, no practicase las referidas retenciones, no nace crédito alguno para la Hacienda Pública por retenciones del IRPF; sin embargo, nace el derecho de crédito por cuota obrera a favor de la Seguridad Social (art. 104 TRLSS).

Se refiere a esta cuestión, en alguna medida, la Sentencia pronunciada por D. Javier Anton Guijarro, Magistrado-Juez de lo Mercantil nº 1 de Oviedo, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil cinco, con los siguientes Fundamentos de Derecho: «*TERCERO: Se suscita seguidamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en incidente de impugnación acumulado al anterior, la cuestión referida a la calificación que merecen las retenciones practicadas por la concursada "Muebles El Castro, S.L." correspondientes al IRPF por los salarios del cuarto trimestre de 2004, teniendo presente que la fecha de declaración del concurso*

(6.010.121,04 euros)».

¹¹ TRLGSS. Artículo 104. Sujeto responsable... «2. El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo...».

¹² «Las obligaciones derivadas de la ley no se presumen. Sólo son exigibles las expresamente determinadas en este Código o

data de 21 diciembre 2004. La postura mantenida por la AEAT es la de calificar toda la suma (5.492,70 euros por retenciones IRPF más 1.098,54 euros por recargo de apremio, lo que hace 6.591,24 euros que son objeto de certificación) como crédito contra la masa dado que las retenciones del cuarto trimestre no se devengan hasta la fecha 31 diciembre 2004 (posterior a la declaración de concurso) que se corresponde con el último día de la declaración-liquidación trimestral que se lleva a cabo mediante la presentación del modelo 110. Frente a ello la propia concursada sostiene la necesidad de distinguir entre la fecha del devengo, que se corresponde con cada uno de los abonos de nóminas, y la fecha de su exigibilidad por la Hacienda Pública que efectivamente acontece con posterioridad a la declaración del concurso. En el mismo sentido la Administración concursal, invocando los Art. 72 a 77 Real Decreto 1775/2004, de 30 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas, pretende la computación como crédito contra la masa de las sumas de 349,12 euros más 180,16 euros que se corresponden con las retenciones por IRPF de salarios pagados con posterioridad a la declaración del concurso, mientras que la cantidad de 5.029,44 euros por retenciones de IRPF de salarios pagados antes de la declaración del concurso serían crédito con privilegio general del Art. 91-2º L.C... habremos de resolver el conflicto atendiendo a la naturaleza crediticia de las retenciones. En este sentido la jurisprudencia (SSTS, Sala 3ª, 13-11-99, 7-11-97, 12-2-2001, 9-10-2003, etc.) ha venido señalando que la obligación de retener a cuenta del IRPF parte de las retribuciones abonadas a trabajadores e ingresarla en la Hacienda Pública, constituye un deber fiscal de carácter autónomo impuesto al pagador sobre el que pesan dos obligaciones, una la de retener en concepto de pago a cuenta la cantidad que proceda, y otra la de ingresar su importe, todo lo cual se corresponde con la regulación legal hoy vigente contenida en el Art. 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los Art. 72, 76 y 106 del Real Decreto 1775/2004, de 30 julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cabe señalar además por lo que respecta a la segunda de tales obligaciones, la de proceder al ingreso a cuenta que es la que aquí nos ocupa, que su nacimiento o devengo tiene lugar, por su naturaleza ex lege, cuando se realiza el hecho imponible mismo sin perjuicio de que su exigibilidad se relegue a un momento posterior conforme a las condiciones y plazos que se establezcan reglamentariamente (STS, Sala 3ª, de 3-12-99). Esto supone que las declaraciones trimestrales por las que el sujeto pagador procede a liquidar las cantidades retenidas y a realizar los ingresos a cuenta en el Tesoro Público, conforme dispone el Art. 106 del Real Decreto 1775/2004, dentro de los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, no es sino expresión del cumplimiento de una obligación exigible periódicamente pero que ya había nacido con anterioridad en el momento en que se practica cada una de las retenciones que siguen al abono de la respectiva nómina.

Llevado lo anterior al ámbito concursal forzoso será concluir que únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado desarrollado tras dicho momento y encuentran acomodo en el nº 5 del Art. 84-2 L.C. Por otra parte, tal conclusión es la que mejor se aviene con los principios que inspiran la regulación de los créditos contra la masa cuyo común denominador (a salvo del nº 1 de la norma) es la mera temporalidad en el nacimiento de esos créditos: su extraconcursali-

dad se justifica en la medida en que posibiliten el desarrollo del proceso en el que se habrán de satisfacer de forma colectiva a los acreedores concursales así como la continuación de la actividad económica del deudor en el caso de optar por la solución de convenio, para lo cual la propia Ley atiende al momento de nacimiento del crédito no al de su exigibilidad, y así repárese en que ambos momentos pueden aparecer disociados e incluso distantes en el tiempo en casos como el de las indemnizaciones por despido o extinción de los contratos de trabajo (nº 5 Art. 84-2) o el de las obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado (nº 10 Art. 84-2), a pesar de lo cual si su nacimiento fuera previo a la declaración del concurso serán en todo caso créditos concursales y no contra la masa».

1.3 Impuesto sobre el Valor Añadido

Respecto del IVA, en el supuesto temporal contemplado (fecha de referencia patrimonial –fecha del auto de declaración de concurso– distinta de fin de mes o trimestre), deberán mantenerse los saldos figurados en las cuentas «HP, IVA soportado» (472) y «HP, IVA repercutido» (477), sin que proceda asiento compensatorio alguno que permita trasladar, en su caso, el exceso del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible, a la cuenta «HP, acreedor por IVA» (4750), lo que sólo tendrá lugar al finalizar el período impositivo correspondiente¹³. Es decir, no procede, a mi juicio, liquidar el IVA a la fecha de declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día del mes o trimestre, ni reconocer el saldo acreedor resultante como crédito concursal en la lista de acreedores, pues tal inicia-

en leyes especiales, y se regirán por los preceptos de la ley que las hubiere establecido; y, en lo que ésta no hubiere previsto, por las disposiciones del presente libro».

¹³ LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. «Artículo 1. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. c) Las importaciones de bienes... Artículo 75. Uno. Se devengará el Impuesto: 1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable... Artículo 78. Regla general. Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas... Artículo 84. Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto: 1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes... Artículo 88. Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos... Artículo 92. Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones... Artículo 98. Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes... Artículo 99. Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas... Artículo 100. El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley... Artículo 164. Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:... 6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante... Artículo 167. Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda». Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprue-

tiva debería ser seguida de otra, al finalizar el periodo impositivo, para presentar la autoliquidación¹⁴ del IVA por el tiempo transcurrido desde la fecha de declaración de concurso hasta el final del mes o trimestre, ambas claramente contrarias a la normativa del IVA sobre declaraciones-liquidaciones (arts. 99, 164 y 167 LIVA).

Sin embargo, no es la autorizada opinión del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Oviedo, en la sentencia de fecha 26.06.2005: « FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO: *Por la parte impugnante Agencia Estatal de Administración Tributaria se pretende, como primer extremo de su impugnación, el reconocimiento de la suma de 2.408,57 euros correspondiente a la liquidación del IVA del cuarto trimestre del 2004 como crédito contra la masa. Para ello se alega que la declaración de concurso tuvo lugar con fecha 26 noviembre 2004 y que el periodo de liquidación del impuesto del último trimestre de ese año comenzó el 31 diciembre 2004 y se extiende a los 20 primeros días naturales del mes siguiente, por lo tanto con posterioridad a tal declaración, dentro de cuyo ámbito temporal se ha de determinar la deuda tributaria o al crédito fiscal por la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas, acumuladas en dicho período, de todo lo cual se concluye que tratándose de una cuota compleja que se ha de liquidar al final de cada período no resulta posible hacer un prorrateo dentro de cada trimestre en función de la fecha de declaración del concurso, lo que daría lugar a clasificar las cantidades correspondientes a un mismo trimestre de distinta manera, pues tampoco es lícito presentar por el mismo periodo de liquidación dos autoliquidaciones distintas. Frente a ello la Administración concursal sostiene que el dato determinante para la clasificación del crédito por IVA vendrá dado por el devengo como elemento temporal del hecho imponible, sin que se pueda dar a las normas de liquidación del impuesto la relevancia que pretende la impugnante habida cuenta de las consecuencias arbitrarias que en tal caso resultarían si la declaración del concurso aconteciera durante el transcurso del plazo de 20 días para presentar la declaración-liquidación del impuesto, a lo que se une que ese período de liquidación no es uniforme pues encuentra un régimen distinto en el caso de las grandes empresas (período mensual y no trimestral) y de la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos (la declaración debe hacerse en el plazo de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la adquisición), con el resultado de otorgar un tratamiento diferente a créditos de igual origen.*

SEGUNDO: *Para la solución de la controversia planteada en los términos expuestos -cuyo conocimiento por este juzgador tiene los límites que autoriza el art. 9 de la Ley concursal para*

ba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido... «Artículo 71. Normas generales. 1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes. Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas... 3. El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan:... 4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral, según proceda...».

¹⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 120. 1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tri-

las cuestiones prejudiciales- habremos de partir de una premisa inicial, cual es la configuración de la obligación tributaria por IVA como una obligación ex lege cuyo nacimiento se vincula a la realización de un presupuesto de hecho definido como hecho imponible que el art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, viene vinculado a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial. Trasladado lo anterior al ámbito concursal encontramos que tales obligaciones tributarias por IVA únicamente pueden gozar del reconocimiento de créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como dies a quo por el momento de declaración del concurso y como dies ad quem por aquél en que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el art. 84-2-5º L.C. No puede por lo tanto desconocerse que la fecha de la declaración de concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa. A partir de aquí cabe recordar que el devengo de la obligación tributaria viene definido en el art. 21-1 de la Ley General Tributaria como “el momento que en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”, añadiendo la norma que “La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”. Esto es, la L.G.T. identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que llevado al presente supuesto equivale a identificar, efectivamente, la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación postconcursal. De lo anterior se colige igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el art. 101 L.G.T. en materia de liquidación y en el art. 120 para las autoliquidaciones, en el que se definen tales operaciones de cuantificación como necesarias para determinar el importe de la deuda o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar. La liquidación constituye por lo tanto un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo como expresamente admite el art. 21-2 L.G.T.

TERCERO: El impuesto del IVA es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el art. 75 de la Ley 37/1992, y de la misma forma individualizada se aplica, operación por operación, la correspondiente deducción conforme a los arts. 92 y sigs. de aquella normativa. No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos periodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa (art. 71-3 Reglamento del IVA), pues ello no puede equipararse a un genuino periodo impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple periodo fiscal (establecidos por “comodidad administrativa” según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia

entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese período. Lo hasta aquí razonado conduce necesariamente a concluir que únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa. No puede resultar relevante a esta finalidad el momento en que tenga lugar la liquidación del impuesto pues, toda vez que ello solo sirve a la mejor gestión del impuesto y su recaudación por la Hacienda Pública, una solución contraria supondría en el ámbito concursal que un sistema diseñado por el Reglamento del IVA para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por Ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio lo que no resulta tolerable. A ello cabe añadir que, como acertadamente expone la Administración concursal, también se contempla en la regulación del IVA supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, art. 167-2 Ley IVA y art. 71-7 Reglamento IVA) de tal manera que aceptar la tesis defendida por la AEAT conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor fallido.

Procede por todo ello desestimar la impugnación formulada por la AEAT y declarar correcto el prorrateo aplicado al IVA declarado por el concursado correspondiente al último trimestre 2004».

Considero, no obstante, que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, por excelencia tributo repercutido, puede formar parte de la deuda tributaria futura del sujeto pasivo (en el momento de la repercusión no exigible e ilíquida), sin que sea deuda tributaria en sentido estricto, aunque pueda llegar a serlo una vez deducido el IVA soportado, como destinatario de operaciones, en su caso. A mi juicio, conviene repasar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre –en particular, el hecho imponible (art. 4), el devengo (arts. 75 a 77), la base imponible (arts. 78 a 83), los sujetos pasivos (arts. 84 a 86), la repercusión del impuesto (art. 88), los tipos impositivos (arts. 90 y 91) y, por último, fundamentalmente, las deducciones (arts. 92 a 114)– para reconducir la valoración del IVA a la fecha de declaración de concurso, distinta de la de fin de mes o trimestre, respetuosa con la neutralidad que sirvió de fundamento a su implantación, por Ley 39/1985, de 2 de agosto, así como en la citada vigente, promulgada como consecuencia de la creación del Mercado interior, para su adaptación y armonización con las Directivas comunitarias.

Lo explican, didácticamente, los profesores Pérez de Ayala¹⁵: «En consecuencia, la normativa concede a los empresarios y profesionales, el derecho –frente al Estado– a compensar el IVA que soportan en sus compras restándolo del IVA que han de pagar a aquél, como contribuyentes (es decir, el que hemos llamado IVA devengado por los hechos impositivos –entregas de bienes y servicios– que realizan). Este derecho se llama “crédito de impuesto”. Resulta, así, que los contribuyentes tienen, frente al Estado:

buto y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

- Una obligación y deuda tributaria de pagar el IVA devengado por el hecho imponible.
- Un derecho de crédito por el IVA soportado (por repercusión) en las facturas que le hacen en sus compras los proveedores.

Esta obligación y este derecho son compensables. De forma que el contribuyente puede deducir, del IVA devengado a pagar, esto es, de su deuda tributaria, el importe de su derecho de crédito (frente al Estado) por el IVA soportado. En cuyo caso, estamos ante un supuesto de extinción (total o parcial) de la deuda tributaria por compensación, regulado en el artículo 68 de la Ley General Tributaria (ver arts. 92 a 114 de la Ley). Más aún, si el importe del IVA soportado a deducir de la deuda tributaria es mayor que ésta, el contribuyente por IVA tiene derecho a que le sea devuelto ese importe por el Estado (ver arts. 115 a 119)».

Por lo expuesto, considero que el devengo del IVA repercutido, con causa en la entrega de bienes o prestación de servicios, etc., constituye una obligación tributaria indeterminada, aunque determinable, cuya existencia depende de que se produzca o no un IVA soportado, que puede ser inferior; igual o superior al IVA repercutido, para lo que habrá de esperarse a la finalización del periodo impositivo (mes o trimestre), en cuyo momento se conocerá si existe o no deuda tributaria. Si el periodo impositivo finalizase después de la declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, en su caso, no sería un crédito concursal sino un crédito contra la masa (art. 84.2.10º).

No obstante, debe valorarse, también, que en el IVA la deuda tributaria nace con el devengo del impuesto. Significa esto que durante el periodo impositivo (normalmente, el trimestre) irán naciendo sucesivas deudas tributarias por IVA repercutido, así como sucesivos créditos de impuesto por IVA soportado. Estos créditos son distintos, individualizados y separados, pero su exigibilidad es aplazada hasta el final del periodo impositivo. La deuda ya ha nacido y es líquida, pero no es exigible, a la espera de una eventual compensación con posiciones acreedoras. Es lo que se denomina "suspensión de la exigibilidad". Al término del periodo impositivo, el sujeto pasivo "podrá" (art. 99.uno Ley) deducir globalmente el montante total de las cuotas soportadas en dicho periodo. Si el sujeto pasivo hace uso de este derecho a la deducción (art. 100), entonces, la deuda tributaria se determina por diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas. En este trance, estaríamos ante la sustitución de las deudas tributarias nacidas y devengadas, durante el periodo, por una deuda única (o crédito único) producto de la compensación. Esta interpretación se acepta, salvando la gran distancia que existe, en el esquema de funcionamiento del denominado contrato de cuenta corriente mercantil, y se contempla una corriente doctrinal (Uría) que defiende la supervivencia y autonomía de los créditos durante el periodo previo a la liquidación y fijación del saldo. De hecho, la situación de cuenta corriente no es ajena al campo de la compensación de las obligaciones tributarias (art. 71 LGT). La consecuencia de esta interpretación, en la medida que la deuda tributaria por IVA ya se ha devengado y existe, es que podría defenderse el corte del periodo impositivo, al tiempo de la declaración de concurso, a los fines de clasificar, en su caso, la deuda como crédito concursal, todo ello sin perjuicio de que, en cumplimiento de las normas fiscales, se haga la correspondiente declaración al término de periodo y por todo el periodo impositivo. A esta interpretación ayuda el hecho de que la deducción (compen-

sación) sea configurada como un derecho del sujeto pasivo, lo cual es relevante. Y es que el legislador pudo configurar la compensación como un mecanismo necesario, por imperio de la ley (compensación legal) y no como un derecho, que se puede ejercer o no, a voluntad del sujeto pasivo y sujeto a caducidad.

Cuanto antecede, permite inclinarse por la interpretación de que tales créditos laborales y con la Seguridad Social (cotización patronal y retenciones) o la Hacienda Pública (retenciones IRPF e IVA, en su caso), en los supuestos temporales contemplados (fecha de declaración de concurso anterior a la fecha de autoliquidación impositiva correspondiente), serán deudas «contra la masa»¹⁶, por haber nacido la correspondiente obligación con posterioridad a la declaración de concurso, para su pago una vez hayan vencido y sean exigibles.

1.4 Impuestos personales sobre la renta

La tesis sobre “periodificación” de las retenciones del IRPF e IVA, a la fecha de declaración de concurso, y el reconocimiento del saldo acreedor resultante, en su caso, como crédito concursal, que no considero acertada, nos llevaría a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a la fecha de declaración de concurso, aunque fuera distinta de la fecha del devengo de los Impuestos correspondientes, que en el de la Renta de las Personas Físicas es el 31 de diciembre de cada año¹⁷ y en el Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio económico, es decir, el último día del período impositivo¹⁸, que coincide con un ejercicio de doce meses, habitualmente. Es decir, se trataría al deudor concursado persona física como si hubiese fallecido y a la persona jurídica como si hubiese incurrido en los supuestos tasados de conclusión del período impositivo, a saber: a) Cuando la entidad se extinga; b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero; c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante...; d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

¹⁵ PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid, Edersa, 1998, págs. 330-331.

¹⁶ El art. 84.2 presenta un meritorio esfuerzo recopilador, para detallar los créditos que integran las deudas contra la masa, que incluyen, entre otros:... «5º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones debidas en caso de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, apruebe un convenio o, en otro caso, declare la conclusión del concurso...; 6º Los que, conforme a esta Ley, resulten de prestaciones a cargo del concursado en los contratos con obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento que continúen en vigor tras la declaración de concurso...; 9º Los que resulten de obligaciones válidamente contraídas durante el procedimiento por la administración concursal o, con la autorización o conformidad de ésta, por el concursado sometido a intervención; 10º Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley...».

¹⁷ Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Artículo 12. 1. El período impositivo será el año natural. 2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente... (fallecimiento).

¹⁸ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

De este modo artificial, a mi entender, se determinaría la deuda tributaria a la fecha de declaración de concurso para incluirla en la lista de acreedores, previa anotación contable, con abono a «Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades» (4752), y cargo, generalmente, a «Impuesto sobre beneficios» (630), cuando aún no se ha producido el hecho imponible ni ha nacido la obligación tributaria, practicando y presentando la declaración-liquidación del Impuesto respectivo cuando proceda¹⁹, en lugar de su tratamiento como crédito contra la masa, en su caso.

Aunque se refiere a la masa activa, nos ayudará a confirmar la anterior interpretación la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil de Oviedo, de fecha uno de marzo de dos mil cinco, a la que se hará mención en el epígrafe 2.2.

1.5 Impuestos municipales

Los impuestos municipales son: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles; b) Impuesto sobre Actividades Económicas; y, c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, además del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuya exacción es competencia de la Hacienda de las Entidades Locales y se regula por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1.5.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Se trata de un tributo directo de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles (art. 60), cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales (art. 61). El período impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el primer día del período impositivo (art. 75). Su recaudación tiene lugar, en período voluntario, entre el 16 de septiembre y el 15 de noviembre de cada año. Significa que si la declaración de concurso ha sido posterior al día 1 de enero, debe reconocerse el crédito tributario de este impuesto en la lista de acreedores, cuando no se hubiese pagado.

1.5.2 Impuesto sobre Actividades Económicas

Se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en Territorio Nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas (art. 78).

Sociedades. Artículo 26. 1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad... 3. El período impositivo no excederá de 12 meses. Artículo 27. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

¹⁹ TRIRPF. Artículo 97. 1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan... Artículo 98. 1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Hacienda... Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo. Quinto. Plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera que sea el resultado de las mismas, será, con carácter general, el comprendido entre los días 2 de mayo y 30 de junio de 2005, ambos inclusive... TRIS. Artículo 136. 1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto

El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el fin del año natural. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo de la actividad. Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin, los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubieren ejercido la actividad.

Los efectos concursales del devengo y pago del IAE son similares a los expuestos en relación con el IBI, excepto por las consecuencias de la posible baja y su periodificación por trimestres naturales.

1.5.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92).

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos. En este caso el período impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo. También procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente (art. 96).

En los casos expuestos, sobre los anteriores Impuestos Municipales, conviene recordar que el titular del crédito es el Ayuntamiento correspondiente (art. 59) y no la entidad recaudadora, que generalmente tiene cedida la gestión de cobranza, es decir, los Servicios de Recaudación de la Hacienda Pública correspondiente.

2. Masa activa

Bajo el sintagma "Principio de universalidad", el art. 76.1 dispone: «*Constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor, a la fecha de la declaración de concurso, y los que se reintegren al mismo o adquiera hasta la conclusión del procedimiento*».

Como consecuencia de la declaración judicial de concurso, por lo tanto, todos los bienes y derechos pertenecientes al deudor, conocidos o no, pasan automáticamente a integrar la masa activa. Cosa distinta será la posterior efectividad de esta integración, mediante la posesión, reintegración, etc., y la formación del inventario.

Sobre la formación del inventario de la masa activa, el art. 82 de la Ley concursal dispone: «1. *La administración concursal elaborará a la mayor brevedad posible un inventario que contendrá la relación y el avalúo de los bienes y derechos del deudor integrados en la masa activa a la fecha de cierre, que será el día anterior al de emisión de su informe...* ».

2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

En el mismo supuesto temporal de hecho (fecha del auto de declaración de concurso distinta al último día del mes o trimestre), cuando el saldo del IVA soportado sea superior al del IVA repercutido, no procederá su compensación para cargar o adeudar el exceso en la cuenta «HP, deudor por IVA» (4700), lo que sólo tendrá lugar al finalizar el período impositivo correspondiente, en cuya autoliquidación se reconocerá el derecho del sujeto pasivo a la compensación o devolución por la Hacienda Pública. Es decir, no procede, a mi juicio, liquidar el IVA a la fecha de declaración de concurso, salvo que coincidiese con el último día del mes o trimestre, ni reconocer el saldo deudor de la Hacienda Pública a compensar o devolver en dicha fecha, pues tal iniciativa debería ser completada, al finalizar el período impositivo, con la presentación de otra declaración del IVA por el tiempo transcurrido desde la fecha de declaración de concurso hasta el último día del mes o trimestre, ambas claramente contrarias a la normativa del IVA sobre declaraciones-liquidaciones (arts. 99, 164 y 167 LIVA).

Así parece desprenderse de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo, de fecha uno de marzo de 2005: «*Fundamentos de Derecho. SEGUNDO: Pasando al examen de la primera de las cuestiones planteada en el presente incidente, se cuestiona por la concursada la exclusión en el inventario contenido en el informe elaborado por los administradores concursales de la partida que viene reflejada en el inventario acompañado a su solicitud como "Hacienda Pública I.V.A. soportado: 41,04 euros" y la negación de valor alguno a la partida "Hacienda Pública Deudor por I.V.A.: 199,23 euros", lo que nos lleva a analizar siquiera someramente y con el carácter prejudicial que autoriza el art. 9 L.C. la normativa fiscal aplicable al respecto, teniendo para ello presente la norma fundamental sobre el nacimiento de las obligaciones contenida en el art. 1089 C.Civil a cuyo tenor la primera de sus fuentes es la ley. Pues bien, efectivamente el art. 115 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece el derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 diciembre de cada año, norma que ha sido interpretada repetidamente por la jurisprudencia como expresiva de que la fecha de nacimiento de tal derecho es precisamente la correspondiente al 31 diciembre de cada año (SSTS, Sala 3ª, 26 septiembre 2002, 28 febrero 2003, 30 junio 2003, etc.), por lo que viniendo referida la reclamación de la parte impugnante al ejercicio 2004 y datando el informe de la administración concursal de 20 diciembre 2004 es manifiesto que no debe incluirse en él derechos que se hayan de devengar a favor del concursado con posterioridad a ese momento, razón por la que decae la impugnación en estos extremos*».

De prosperar la tesis sobre finalización del período de liquidación del IVA el día anterior al de emisión del informe ex art. 74, por la administración concursal, que no comparto, para la determinación de la masa activa, se debería practicar dicha liquidación y llevar al inventario el saldo a compensar por el IVA, en el supuesto que el IVA soportado superase el IVA devengado o

repercutido, lo que exigiría, durante el plazo de declaración, presentar dos liquidaciones, una, a la fecha del día anterior a la emisión del informe por la administración concursal y, otra, desde esta última fecha a la de final de mes o trimestre. Lo expuesto, al margen de su colisión con el ordenamiento tributario, no deja de ser una complicación para la administración concursal, que puede solventar, al margen de las reglas sobre autoliquidaciones del IVA, cuando haya sustituido al deudor en sus facultades de administración, pero que se trasladan al concursado cuando sólo estuviese intervenido, para que también incumpla la normativa tributaria.

2.2 Impuestos personales sobre la Renta

Reitero que la tesis sobre “periodificación” del IVA, a mi juicio discutible, llevaría a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a la fecha de declaración de concurso, aunque fuera distinta de la fecha del devengo del Impuesto correspondiente, que en el de la Renta de las Personas Físicas es el 31 de diciembre de cada año y en el Impuesto sobre Sociedades la del cierre del ejercicio económico, es decir, el último día del periodo impositivo, que coincide con un ejercicio de doce meses, habitualmente, como he recordado en epígrafe anterior:

Cuando tales liquidaciones impositivas se practicasen, referidas a la fecha de declaración de concurso, distinta de la del devengo del impuesto correspondiente, podrían darse los supuestos de devolución al sujeto pasivo, persona natural²⁰ o jurídica²¹, es decir, que en lugar de la habitual obligación tributaria resultase un derecho de crédito incorporable a la masa activa del concurso, cuando aún no se ha realizado el hecho imponible ni ha llegado el momento del devengo, pues no ha transcurrido el período impositivo ni procede preparar la autoliquidación tributaria, que daría lugar a su anotación contable, con cargo en «Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos» (4709), con abono «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta» (473).

Así se desprende de la citada Sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Oviedo, de fecha uno de marzo de 2005: *«Fundamentos de Derecho.TERCERO: En cuanto a la impugnación referida a la partida “Hacienda Pública, Retenciones y Pagos a Cuenta: 3.819,45 euros”, cabe señalar que tanto el art. 145 Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto de Sociedades como los arts. 136 y 139 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprue-*

en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda. La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo...

20 TRIRPF. Artículo 105. 1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto..., sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación. 2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados..., la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan...

21 TRIS. Artículo 139. 1. Cuando la suma de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados sea supe-

ba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conducen igualmente a entender que en ningún caso es posible que el pretendido derecho de crédito a favor de la concursada pueda nacer con anterioridad a la expiración del correspondiente período impositivo, razón por la que este motivo de impugnación debe correr idéntica suerte desestimatoria al venir también referido al ejercicio 2004».

3. Recapitulación

La fecha de declaración de concurso puede no coincidir con el último día de mes o trimestre natural, así como puede ser distinta del cierre del ejercicio económico. En tales supuestos, cuando el deudor fuese persona natural o jurídica, sujeta a determinadas obligaciones tributarias o con la Seguridad Social, el criterio aplicable para su tratamiento concursal, a mi juicio, se resume a continuación:

Primero. Los salarios y demás remuneraciones de naturaleza análoga, correspondientes al mes de la fecha de declaración de concurso, cuyos derechos de crédito nacerán al finalizar el mismo, son créditos contra la masa y no procede su "periodificación" por los días transcurridos desde el comienzo del mes, durante el cual se ha dictado el auto de declaración de concurso.

Cuando la fecha del auto de declaración de concurso coincida con el último día de mes, los salarios devengados en esa fecha serán reconocidos como créditos concursales en la lista de acreedores.

Segundo. Las retenciones del IRPF, por los salarios pendientes de pago a la fecha de declaración de concurso, se practicarán el día que tenga lugar su abono a los trabajadores y tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Las retenciones del IRPF, por los salarios pagados con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, que se encuentren pendientes de ingreso, pueden presentar la siguiente casuística:

- a) Que hubiese vencido el período impositivo (mes o trimestre), antes de la fecha de declaración de concurso, en cuyo supuesto el crédito de la autoliquidación presentada o que se practique integrará la masa pasiva y será objeto de reconocimiento en la lista de acreedores.
- b) Que el vencimiento del período impositivo (mes o trimestre) fuese posterior a la fecha de declaración de concurso, en cuyo caso la deuda tributaria resultante de la autoliquidación que se practique tendrá la consideración de crédito contra la masa.

Tercero. Las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, devengadas con anterioridad a la declaración de concurso y pendientes de ingreso, integrarán la masa pasiva y serán reconocidas como créditos concursales en la lista de acreedores.

Las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social devengadas durante el mes, dentro del cual se declare el concurso, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Cuarto. Las retenciones por cotizaciones de los trabajadores a la Seguridad Social (cuota obrera), devengadas con anterioridad a la fecha de declaración de concurso y pendientes de ingreso, integrarán la masa pasiva y serán reconocidas como créditos concursales en la lista de acreedores.

Las retenciones por cotizaciones de los trabajadores a la Seguridad Social (cuota obrera), devengadas durante el mes en que se declare el concurso, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Quinto. El Impuesto sobre el Valor Añadido puede presentar la siguiente casuística:

- a) Cuando hubiese vencido el periodo impositivo (mes o trimestre) antes de la declaración de concurso del sujeto pasivo, las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones practicadas y pendientes de ingreso, o las que se practiquen, integrarán la masa pasiva y se reconocerán en la lista de acreedores.
- b) Si la fecha de declaración de concurso coincidiese con el último día del mes o trimestre, final del periodo impositivo, la autoliquidación que se practique, cuando resulte deuda tributaria (cuotas devengadas superiores a cuotas soportadas), integrará la masa pasiva y se reconocerá en la lista de acreedores.
- c) Cuando no hubiese vencido el periodo impositivo (mes o trimestre), a la fecha de declaración de concurso, la deuda tributaria resultante, en su caso, de la autoliquidación que se practique tendrá la consideración de crédito contra la masa.

Sexto. En los Impuestos personales sobre la renta (IRPF e IS), las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones practicadas, pendientes de ingreso, o de las que se practiquen, por periodos impositivos anteriores a la declaración de concurso, integrarán la masa pasiva y se reconocerán en la lista de acreedores.

Las deudas tributarias resultantes de autoliquidaciones correspondientes al periodo impositivo, durante el cual se haya declarado el concurso, y las posteriores que procedan, tendrán la consideración de créditos contra la masa.

Séptimo. Los Impuestos Municipales (IBI, IAE e Impuesto sobre vehículos), devengados y pendientes de pago a la fecha de declaración de concurso, integran la masa pasiva y serán reconocidos en la lista de acreedores. ■



ESTUDIOS

■ **El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos*.**

■ **Ana María Pita Grandal**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Miembro de AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. **Derecho Tributario y técnicas convencionales o alternativas de solución de conflictos**
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. El arbitraje y otras fórmulas
 - 1.2.1. Caracterización
 - 1.2.2. Incidencia de los principios constitucionales tributarios en el posible ámbito objetivo de las técnicas convencionales
2. **La terminación del procedimiento de recaudación a través del Convenio concursal**
3. **Las garantías del crédito tributario en la Ley General Tributaria 58/2003**
4. **La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales**
 - 4.1. Concurrencia de los procedimientos concursal y tributario
 - 4.2. El derecho de abstención de la Hacienda Pública
 - 4.3. La clasificación de los créditos tributarios en la Ley Concursal
 - 4.4. La suscripción de convenio por parte de la Hacienda Pública
5. **Naturaleza negocial del Convenio**
6. **Conclusiones**

* El presente trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación "Hacienda autonómica y local: pacto local y des-centralización" financiado por la Dirección Xeral de Universidades de la Xunta de Galicia (PGIDIT02CSO39901PR) que dirige la Dra. Ana María Pita Grandal.

I. Derecho Tributario y técnicas convencionales o alternativas de solución de conflictos.

I.1. Introducción

El imperio de la ley, traducido como principio de legalidad, se percibe como una de las mayores y mejores conquistas del moderno Estado de Derecho. Naturalmente se trata de un principio que responde a una concepción de convivencia propia de los Estados democráticos cuyo primer significado, como sabemos, es que no existe poder ni autoridad que pueda colocarse por encima de la ley, tampoco en materia tributaria.

Sin embargo, frente a las razones ideales y de justicia pura, habrá que encontrar el espacio propio de las razones reales y de justicia posible. En este sentido, frente al significado profundo y las consecuencias inherentes al principio de legalidad hay que tener en cuenta que un sistema tributario formal y técnicamente justo pierde dosis importantes de justicia si resulta inaplicable.

Las razones de inaplicabilidad de un sistema tributario pueden tener orígenes distintos pero sin lugar a dudas uno de ellos es la creciente complejidad del sistema tributario y la sucesión de conflictos que la misma propicia. Son las dos caras de un mismo fenómeno: un sistema tributario caracterizado por las garantías que los contribuyentes tienen reconocidas puede dar lugar, precisamente por el desarrollo de esas garantías, a conflictos en la aplicación de las normas entre los sujetos de las mismas, Administración y administrados.

Tradicionalmente el ordenamiento ha dado la respuesta que corresponde a esos conflictos a través de los órganos ad hoc: los Tribunales. Sin embargo, la generalización del sistema tributario, así como el mayor grado de dificultad que han alcanzado los tributos, en aras de mayores cotas de justicia, han determinado que el creciente número de controversias dificulten la pronta resolución por los órganos administrativos o judiciales. En este sentido el síndrome de la justicia tardía afecta gravemente también a la materia tributaria, tanto desde la perspectiva de los administrados como de la administración.

Los modernos sistemas tributarios deben afrontar un doble reto en su desarrollo futuro: la simplificación y la adopción de medidas legislativas que contribuyan a la resolución de los numerosos conflictos que se plantean en la aplicación de los tributos. Para ahondar en esta idea se podría decir que el primero de los retos mencionados contribuirá, sin ningún género de duda, a la consecución del segundo de los objetivos: si el sistema tributario reduce su complejidad es prácticamente seguro que en la misma medida se verá reducida la conflictividad.

No obstante, la adopción de medidas para la resolución de conflictos en materia tributaria, al margen o previas a las vías administrativa o judicial, se entiende como un fin en sí misma. Y a este objetivo sirven una serie de técnicas que desde hace ya algunos lustros vienen siendo estudiadas por un amplio sector doctrinal y que podrán reunirse bajo el título común de “alternativas convencionales, de conciliación, mediación o transaccionales

para la resolución de conflictos en materia tributaria". Bajo esta rúbrica se encuentran instituciones como el arbitraje o la transacción pero también algunas otras que contribuyen en una u otra medida a resolver la conflictividad tributaria.

Esta realidad que afecta a la materia tributaria no es distinta a la realidad de otros ámbitos. El mundo es un lugar muy complejo en la actualidad y son también muy complejas las relaciones políticas y económicas de los sujetos. Y en este sentido, la preocupación que se percibe acerca de la resolución de los conflictos en materia tributaria no es distinta a la que se pueda percibir en otros ámbitos del ordenamiento jurídico como tampoco es nuestro país el único ni el primero que vive esta preocupación.

Como se ha señalado, la búsqueda de alternativas al proceso jurisdiccional no es un fenómeno exclusivo de nuestra Estado, sino que responde a una crisis global en el mundo en materia de justicia. El proceso nace en Estados Unidos, en la década de los años setenta, como consecuencia de una conciencia generalizada de fracaso del sistema estatal. En este sentido, se entiende que los que en derecho anglosajón comenzó siendo algo alternativo al Estado, a los juzgados, se presenta en la actualidad como un nuevo estadio en las formas de tutela¹.

En España el proceso se inicia mucho más tardíamente y cobra especial fuerza a partir de la aprobación de la Ley 30/1992, cuyo art. 88 y para el ámbito administrativo introduce la posibilidad de utilizar ciertos instrumentos jurídicos, -acuerdos, pactos, convenios o contratos- que revolucionan los cauces de actuación administrativa². No obstante, es cada vez más numerosa la doctrina que se suma a la reivindicación de soluciones arbitrales o transaccionales para los conflictos tributarios, reivindicando una reforma legislativa que la haga posible³. Frente a esta posición no ha de dejar de mencionarse alguna otra que propugna una actitud prudente ante los objetivos de las técnicas convencionales. En este sentido AGULLÓ AGÜERO ha señalado que si bien los objetivos de reducción de la litigiosidad y desjudicialización de la vida pública, no son muy diferentes de los que inspiran la Ley Federal Americana de 1990 sobre Resolución Alternativa de Conflictos, la situación a la que se pretende dar alternativa es completamente distinta. Desde la oralidad del procedimiento administrativo hasta los mecanismos de representación de intereses colectivos, así como la sociedad a la que se dirige⁴.

¹ MARTINEZ GARCÍA, E.: *El arbitraje en el marco de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento civil*, Tirant lo blanch, Valencia 2002, págs. 18 y 19

² Por un conjunto de estudios acerca de la Ley 30/1992 y su reflejo en la materia tributaria vid.: VVAA, *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996

³ Por todos, vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. "Arbitraje sobre relaciones tributarias", en *Convención y arbitraje...*, op. cit., págs. 263 y ss. y "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", *QF* núm. 3, 2002, págs. 9 y ss.

⁴ "La introducción en el Derecho Tributario español de la fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992", en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, op. cit., pág. 187.

1.2. El arbitraje y otras fórmulas.

1.2.1. Caracterización.

Sin duda es paradójico pensar que las que hoy denominamos técnicas alternativas (a las judiciales) de resolución de conflictos han sido, históricamente, y en particular el arbitraje, la forma de resolver los litigios entre partes sin recurrir a la violencia. Sólo en un momento posterior se implantan los organismos judiciales permanentes, como nos enseñan los romanistas.

Ahora bien, si nos preguntamos acerca de la caracterización de cada una de estas técnicas lo primero que ha de decirse es que la doctrina tributarista, como es natural, acude a otros ámbitos jurídicos en los que las diferentes figuras han sido objeto de regulación.

En primer lugar, creemos que se debe destacar la caracterización que del arbitraje realiza CALVO ORTEGA para quien los rasgos esenciales de la figura son: que se trata de una técnica jurídica de decisión de pretensiones; que el árbitro es un sujeto independiente de las partes y que está fuera de la organización judicial⁵.

Las dificultades para delimitar esta figura se ponen de manifiesto desde que, como se constata, los dos primeros rasgos característicos son coincidentes con los propios de los órganos judiciales. Es la nota negativa de no pertenencia a la organización judicial la que concluye.

La voluntariedad para el sometimiento al arbitraje no se incluye por el autor citado razonablemente, toda vez que, como declara, defiende el arbitraje obligatorio en materia tributaria. En este sentido, sostiene también que la posibilidad de que en el órgano arbitral colegiado haya representantes de las partes en litigio, de manera similar a lo que ocurre en Derecho Mercantil con los órganos de arbitraje en materia de defensa de consumidores y usuarios, no altera la independencia del órgano, sobre todo porque siempre existen miembros imparciales, normalmente el presidente⁶.

En segundo lugar, respecto a la transacción las posiciones doctrinales coinciden al reconocerle un significado técnico jurídico de acuerdo o negocio, que aclara algún aspecto o bien zanja una diferencia mediante concesiones recíprocas. En definitiva, y de acuerdo con el art. 1809 del Código civil, se le reconoce la naturaleza de contrato por el que las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa evitan la provocación de un pleito o ponen fin al que había comenzado⁷.

⁵ "En defensa del arbitraje tributario", *CT*, núm. 100, 2001, pág. 154

⁶ *Op. Cit.*, pág. 155.

⁷ En este sentido vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998, págs. 44 y ss.; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.- RUIZ HIDALGO, C.: "La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial", *QF*, núm. 14, 2001, pág. 10.

Para terminar, una breve referencia a la conciliación y mediación cuya regulación en el ámbito administrativo, art. 107.2 de la Ley 30/1992, puede servir de caracterización general eventualmente trasladable al ámbito tributario.

La conciliación y la mediación son técnicas que sirven a la consecución de un acuerdo acerca de una cuestión controvertida o resuelvan un conflicto que las enfrenta. En la conciliación el tercero reúne y escucha a las partes pero no hace propuestas. El mediador por el contrario intenta acercar posiciones y, en su caso, propone los términos de un posible acuerdo. En este sentido, el mediador a diferencia del conciliador adopta una posición activa para la resolución del conflicto⁸.

1.2.2. Incidencia de los principios constitucionales tributarios en el posible ámbito objetivo de las técnicas convencionales.

En cuanto a la aplicación a la materia tributaria de las técnicas convencionales de resolución de conflictos existen dos planos de análisis de la cuestión, íntimamente relacionados. El primero es el de la aplicabilidad de la Ley 30/1992 a la materia tributaria y, consecuentemente, de los artículos 88 y 107.2 de dicha Ley, del que únicamente nos interesa el aspecto genérico y que coincide con el segundo plano al que acabamos de hacer referencia: la posible existencia de principios de la materia tributaria que eventualmente pudieran impedir la aplicación de las técnicas que analizamos.

Ahora bien, y en relación con lo anterior, cuando se habla de conflictos tributarios que se pueden plantear en la aplicación de una norma tributaria a un supuesto concreto, es necesario aclarar el origen del conflicto. Desde nuestro punto de vista, las diferencias pueden surgir respecto de la interpretación de la norma y de su adecuación al presupuesto fáctico o pueden surgir incluso respecto de la dimensión del propio presupuesto fáctico. En el primer caso el conflicto surgirá normalmente por la concurrencia de conceptos jurídicos indeterminados, o por las dificultades técnicas que subyacen en la redacción de ciertas normas y de las que puede resultar que, en no pocas ocasiones, a un mismo supuesto de hecho se pudieran aplicar regímenes tributarios completamente diferentes, eventualmente calificables como verdaderas opciones fiscales. En definitiva, el conflicto puede tener su origen en la interpretación del derecho y apreciación de los hechos o, también, en la propia existencia o dimensión de los hechos.

Si el conflicto surge de la medida de realización del hecho imponible nos encontraremos, normalmente, ante un problema de prueba. En este sentido, la Administración tributaria no siempre tiene en su poder todos los datos relevantes de un hecho imponible, sobre todo desde que el sistema tributario descansa en la colaboración de los obligados tributarios, que no solo proporcionan los datos relevantes desde el punto de vista tributario sino que, además, están obligados a custodiar los medios de prueba que permiten el contraste y verificación de lo declarado.

⁸ Vid. PALMA DEL TESO, Angeles de, "Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos", en PONT MESTRES, M. – PONT CLEMENTE, F. (coord.): *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003, págs. 38 y ss.

Lo que sin duda es cierto es que la Administración en muchas ocasiones carece de los medios de prueba suficientes o de los medios humanos para obtenerlos.

¿Es posible entender que nuestros principios constitucionales admiten alguna solución paccionada de ambos tipos de conflictos?

Probablemente ofrece menos dudas la respuesta afirmativa respecto a la primera de las situaciones -la del conflicto en la aplicación de la norma- inescindible, desde nuestro punto de vista, de la situación de conflicto que se puede plantear por la calificación de los hechos. Subsumimos ambas situaciones en un mismo supuesto precisamente por entender que forman parte de un todo⁹.

La solución paccionada en relación con la dimensión de la realización del hecho imponible puede ofrecer un abanico mayor de objeciones.

En relación con estas fuentes de conflicto tanto la doctrina que defiende la introducción de técnicas convencionales como la que rechaza dichas técnicas argumentan en torno a dos postulados tradicionales de la materia tributaria: el de la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria y el de la indisponibilidad del crédito tributario.

En efecto y como se desprende de las primeras líneas de este trabajo, la consagración del principio de legalidad en materia tributaria puede entenderse como uno de los logros del moderno Estado de Derecho. Que la voluntad de la ley no pueda ser sustituida por la Administración constituye una garantía de justicia tributaria para los administrados.

No basta con que la ley delimite el hecho imponible. Además debe señalar quiénes son los sujetos pasivos, cuáles son los elementos de cuantificación del tributo y los regímenes de determinación de bases imponibles que resulten aplicables según la caracterización que de los mismos haga la Ley. Todo esto, que por sí permite vislumbrar un ámbito jurídico muy complejo, exige para su aplicación el desarrollo de un procedimiento, cuyos elementos esenciales han de ser fijados también por la ley, en el cual se han de producir todas las actividades probatorias que correspondan y que, en buena medida descansan en la colaboración que los obligados tributarios deben prestar para la correcta aplicación del sistema.

Y por ello, cuando el conflicto se plantea pudiendo impedir la realización de la voluntad de la ley en una aplicación concreta de la misma es perfectamente legítimo que el ordenamiento arbitre medios que posibiliten la solución de las controversias. Es por ello que suscribimos plenamente las palabras de FERREIRO cuando señala que la naturaleza de las técnicas de resolución de conflictos que nos ocupa no es la del contrato, negocio jurídico bilateral, fuente de obligaciones recíprocas, cuyo efecto consiste en constituir, modificar o extinguir una obligación, sino la propia del acuerdo, que "se refiere a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la Ley ha de aplicarse a unos hechos

⁹ Así lo entiende GARCÍA NOVOA, C.: "Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español", *RTT*, núm. 59, 2002, págs. 82 y ss.

concretos" En este sentido, continúa, "las partes nada dan, nada conceden; acatan la voluntad de la ley, fuente única de la obligación, delimitando su contenido sobre la base de una percepción acorde de los hechos y de una interpretación acorde de la ley" ¹⁰.

Se trataría, de regularse en nuestro ordenamiento, de técnicas de resolución de conflictos que permitirían, para los supuestos específicamente previstos en la ley y plenamente integrados en las normas sustanciales del ordenamiento tributario, la realización de los principios de justicia tributaria material. Estas soluciones podrían definirse de una manera muy genérica y comprensiva de técnicas muy diversas como fórmulas para la aplicación posible del sistema tributario a supuestos concretos que presentan dificultades de definición.

Ahora bien, si nos preguntamos acerca del ámbito en el que podrían desarrollarse esas fórmulas entendemos que sería perfectamente válida una normativa que tomase en consideración los supuestos contemplados en materia de actas con acuerdo reguladas en el art. 155 de la nueva LGT. De hecho, las actas con acuerdo son susceptibles de ser incluidas en el ámbito de las técnicas convencionales para la resolución de conflictos¹¹. En este sentido, se puede pensar incluso que la aplicación de fórmulas arbitrales en esos casos supondrá la concurrencia de mayores garantías, tanto para el administrado como para el interés público, por la intervención de un tercero independiente a ambas partes.

El citado art. 155 delimita el ámbito objetivo de las actas con acuerdo en los siguientes términos: "cuando para la elaboración de una propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario...".

La LGT ha querido claramente introducir una serie de supuestos relativos a cuestiones de derecho –concreción de conceptos jurídicos indeterminados, apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma- y de hecho: concreción de elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

La posibilidad de integrar este último supuesto ha sido puesta en tela de juicio por algunos autores. GARCIA OVIES, en este sentido, manifiesta un cierto temor ante la aplicación de técnicas convencionales en cuestiones de hecho porque podría suponer la negociación sobre algo que no ofrece duda. La misma autora, al fin, matiza sus propias objeciones, seguramente por conocer la evidencia de que ciertos acuerdos pueden resultar muy útiles a la actividad inspectora¹².

¹⁰ "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", cit., pág. 15.

¹¹ En este sentido, MARTINEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas con acuerdo*, Marcial Pons, Madrid 2004.

¹² "Procedimiento de inspección", en VVAA, CALVO ORTEGA, R. (DIR), *La nueva Ley General Tributaria*, Cívitas, Madrid, 2004, 554 y ss.

El tema planteado tiene sin lugar a dudas muchos y variados aspectos. Si entendemos que el principio de legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario constituyen pilares de la teoría del tributo y los interpretamos de una manera dogmática y literal ignorando la realidad y la aplicación de los tributos, podría resultar imposible admitir el ámbito objetivo de las actas con acuerdo.

Sin embargo, si nos situamos en un plano aplicativo, conscientes de las dificultades a que están sometidos administrados y administración, sobre todo por la complejidad del sistema tributario, tendremos que admitir soluciones legales que propicien la aplicación del ordenamiento tributario. La naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria no significa únicamente que la ley debe señalar todos y cada uno de sus elementos esenciales y que cuando se aplique esa ley se ha de hacer con minucioso respeto a su voluntad sin que sea posible ningún tipo de pacto o acuerdo acerca del contenido de esa obligación.

Siendo todo cierto aunque matizable, hay que añadir que la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria o, lo que es igual, la concepción del tributo como una obligación legal supone la existencia de un ordenamiento que haga posible la aplicación del tributo, para la que no sólo es relevante la voluntad legalmente manifestada sino, también, las especiales circunstancias de hecho que se producen en cada aplicación de la norma. En estos términos, finalmente, entendemos las palabras de Ferreiro cuando señala que “en cuanto a los hechos el acuerdo será posible siempre que con él se despeje una incertidumbre que no pueda ser vencida con la normal diligencia que cabe exigir de toda actuación administrativa...El acuerdo puede producirse siempre que se presente un grado de incertidumbre en la percepción de los hechos relevantes para la exigencia del tributo que no pueda reducirse con una actuación normal del órgano administrativo encargado de aplicar el tributo”¹³.

Siendo esta nuestra posición, resulta claro que los conflictos dirimibles a través de técnicas convencionales de resolución de conflictos no tienen que limitarse estrictamente a los supuestos enumerados por la LGT para las actas con acuerdo. Podrían incluirse en su ámbito también los múltiples conflictos que se plantean en materia de recaudación, lo que nos conduce a analizar la especial posición en que la Ley Concursal española, que entró en vigor en 1 de septiembre de 2004, coloca a la Administración y a los créditos tributarios.

2. La terminación del procedimiento de recaudación a través del Convenio concursal.

En la esfera del Derecho concursal, la terminación convencional entre los acreedores y el deudor se presenta como la forma idónea de finalizar el procedimiento de cobro.

Ante la multiplicidad de los procedimientos concursales que existían con la legislación anterior –quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, procedimientos de quita

¹³ “ Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm 9, 2003, pág. 16.

Una interesante reflexión relacionada con la estimación indirecta se formula por Y. MARTINEZ MUÑOZ, en *Las actas con acuerdo*, op. cit., págs. 141 y ss.. Es posible que la reflexión contenida en esta página puedan contribuir a dilucidar las dudas que en ese análisis se manifestaban.

y espera-, La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal ha optado por la unidad del procedimiento, al que denomina concurso. Este procedimiento puede terminar de dos formas posibles, a través del Convenio o la Liquidación. Sin embargo, la terminación por Convenio no excluye que, por ejemplo, ante el incumplimiento reiterado del concursado o los acreedores, el órgano judicial tenga que proceder a la apertura de la Liquidación. La solución liquidatoria del concurso está prevista para cuando sea imposible alcanzar un acuerdo, pero siempre de forma subsidiaria respecto al convenio.

La Ley Concursal fomenta la terminación a través del convenio como la solución normal del Concurso a través de una serie de medidas orientadas a alcanzar la mayor satisfacción de los acreedores. El convenio se configura como un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de gran amplitud¹⁴, sobre todo si lo comparamos con la regulación anterior:

Asimismo, la jurisprudencia, incluso con la anterior normativa, reitera la naturaleza transaccional del convenio, que permite a las partes pactar sin más limitaciones que las resultantes de su contrato o las derivadas de la normativa concursal¹⁵.

Para facilitar la terminación del Concurso con la aprobación del Convenio, la Ley Concursal permite que un Convenio pueda contener distintas propuestas alternativas que atiendan a las pretensiones de aquellos acreedores que, a tenor de la legislación concursal, aunque no se encuentren afectados por el Convenio, opten al mismo en aras de la continuidad de la actividad empresarial. Justamente la continuidad de la empresa, traducida en un plan de viabilidad, se ha convertido en el objeto superior del Convenio. Por esa razón, la Exposición de Motivos de la Ley Concursal señala que "aunque el objeto del concurso no sea el saneamiento de empresas, un convenio de continuación puede ser instrumento para salvar las que se consideren total o parcialmente viables, en beneficio no sólo de los acreedores, sino del propio concursado, de los trabajadores y de otros intereses".

El convenio se convierte en el medio, no el fin del concurso, para solucionar el daño económico que produce la liquidación de las empresas, aunque ello comporte un cierto sacrificio por parte de los acreedores al primar el interés general sobre el particular a través del principio de conservación de la empresa¹⁶.

¹⁴ Vid. Exposición de motivos de la Ley 22/2003, Concursal.

¹⁵ Vid. SSTs de 20 de noviembre de 1928, 30 de noviembre de 1932, 26 de junio de 1945, 30 de mayo de 1959, 4 de julio de 1966. La SAP de Madrid de 21 de junio de 1989, ha declarado: "sin que en ningún caso la denominación de negocio jurídico complejo, de institución integrada por factores contractuales de interés privado y procesales de interés público, o de negocio jurídico sui generis, quieran desconocer o negar el carácter transaccional que en esencia tiene".

¹⁶ Vid. sobre el principio de conservación de la empresa, GARCÍA MARTÍNEZ, R.: "La conservación de la empresa como principio de Derecho Concursal", *Revista de Derecho Privado*, t. LXX, 1986, pág. 421; SORILLO NAVARRO, J.A.: "Suspensión de pagos", *Revista General del Derecho*, n° 184-185, 1960, pág. 3; VERDERA Y TUELLS, E.: "Aspectos económicos y jurídicos de la reforma del Derecho Concursal: La supervivencia de las empresas en crisis", *Revista Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, monográfico "Estudios sobre el Anteproyecto de la Ley Concursal", n° 8, 1985, págs. 180-182.

La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales como acreedor no sólo no es extraña a los mismos sino que, muy al contrario, es usual que ésta sea uno de los principales acreedores de las empresas. En estos casos, la obligación tributaria sigue viva porque, hasta el momento, no ha podido extinguirse a través de cualquiera de los medios regulados en la LGT¹⁷.

El ordenamiento tributario prevé, en estos casos, -el art.10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria- que la Hacienda Pública pueda suscribir acuerdos o convenios en procesos concursales, con un límite: que las condiciones singulares no pueden ser más favorables al deudor que las recogidas en el acuerdo general que ponga fin al proceso concursal. La Ley General Presupuestaria exige la correspondiente autorización del órgano competente de la Administración tributaria para que ésta pueda suscribir el Convenio¹⁸. Asimismo, el citado precepto también regula el derecho que tiene la Hacienda Pública para, en virtud de sus créditos privilegiados, abstenerse de intervenir en el proceso concursal.

La Ley General Tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 164.4, regula, en términos similares a la Ley General Presupuestaria, los derechos de la Hacienda Pública en un procedimiento concursal: suscribir el Convenio o abstenerse. Para la suscripción y celebración de acuerdos y convenios se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración Tributaria¹⁹.

A mayor abundamiento, las pautas de actuación en los procesos concursales se concretan en el ámbito interno de los órganos de recaudación de la Administración tributaria a través de una Circular y de una Instrucción²⁰. Resulta muy criticable que sean disposiciones domésticas, que -no se olvide- ni siquiera poseen rango de normas jurídicas de general aplicación, las que precisen de qué forma debe procurarse en estos casos el interés público²¹.

Por todo ello, los órganos de recaudación deberán comprobar si el procedimiento concursal se inició de forma necesaria, es decir, por sus acreedores, o voluntaria, por el propio

¹⁷ Sin embargo, la participación de la Hacienda Pública en los procesos concursales no puede hacernos olvidar una de las manifestaciones del privilegio con que cuenta la Administración: la autotutela ejecutiva.

¹⁸ Vid. art.129.4 de la LGT.

¹⁹ El artículo 96 del RGR (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) señala que la "autorización para dicha suscripción será competencia de la Dirección General de Recaudación, de los Delegados de Hacienda Especiales y de los Delegados y Administradores de la Hacienda con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda". En cualquier caso, el citado artículo está derogado en su mayoría por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Por otra parte, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación prevé en el artículo 119 la "Personación de la Hacienda Pública en otros procedimientos de ejecución", dónde se regula que "serán competentes para la autorización de dicha suscripción los órganos de recaudación a los que se refieren las normas sobre atribución de competencias, con los límites que establezca el Ministro de Economía y Hacienda".

²⁰ Vid. Circular 3/90, de 25 de junio, de la Secretaría General de Hacienda, así como la Instrucción del Departamento de Recaudación de 27 de marzo de 1995.

²¹ La Instrucción del Departamento de Recaudación de 27-3-1995 establece una serie de factores en orden a delimitar su actuación con el deudor: 1. Mejor gestión recaudatoria. 2. La viabilidad empresarial y el mantenimiento del empleo y la actividad económica. 3. Origen de la deuda, es decir, si es consecuencia de condicionamientos económicos o de actuaciones fraudulentas.

deudor y, a la vista de la información recabada sus esfuerzos deberán encaminarse de manera preeminente a la pervivencia jurídica y económica del deudor, en virtud del principio de conservación de la empresa. Ello no impide que la Hacienda Pública pueda estimar oportuno ejercer el derecho de abstención y, por lo tanto, ejecutar el crédito tributario, en virtud del privilegio del que goza, sobre los bienes del concursado.

Como vemos, en esta materia el ordenamiento tributario español es más permisivo a la hora de admitir técnicas negociales capaces de asegurar la efectividad de la obligación tributaria y, por ende, su extinción. Ello se debe a que, en ocasiones, las dificultades económicas por las que atraviesa el deudor no aconsejan otra solución que una rebaja en la cuantía del crédito pues, en otro caso, el derecho del acreedor tributario puede verse totalmente insatisfecho y, en consecuencia, el interés público plenamente quebrantado.

Para evitar esta indeseada consecuencia, tanto el 10.2 de la LGP como el art.164.4 de la LGT delimitan el alcance de unos de los principios básicos sobre los que se asienta el Derecho español: la indisponibilidad del crédito tributario²². La Ley General Tributaria se remite en el ejercicio de este derecho a lo dispuesto en la legislación concursal.

Pues bien, el derecho de abstención y el derecho a suscribir convenios ejercitados en los procesos concursales serán el objeto de nuestro análisis a efectos de determinar la existencia de técnicas transaccionales en la Ley Concursal. Pero antes, debemos concretar las garantías del crédito tributario en la LGT, para después atender a la clasificación que de los créditos tributarios hace la Ley Concursal.

3. Las garantías del crédito tributario en la Ley General Tributaria 58/2003.

Las garantías del crédito tributario se pueden definir como facultades, o derechos que sin ser esenciales al propio crédito, son otorgados por la ley a la Administración con el fin de facilitar y asegurar la satisfacción del interés del acreedor²³. Las garantías pueden ser de carácter real y de carácter personal, refiriéndose en este estudio tan sólo a las garantías de carácter real. Sin embargo, debemos diferenciar entre el privilegio general, como una prioridad de cobro que no se centra en ningún bien concreto, y las garantías reales. En cualquier caso, tanto en los casos de garantías reales como en la preferencias para el cobro, lo que hay es una voluntad de la ley de reforzar la posición jurídica del titular de los créditos, es decir, la Hacienda Pública.

Así, cuando se atribuye al crédito tributario la calificación de "crédito privilegiado", ello no supone conferir al ente público ningún derecho especial sobre los bienes del deudor; ya que no se trata de ningún derecho real. El privilegio es una simple cualidad del crédito cuya eficacia se pone de manifiesto en el momento del concurso como preferente, es decir, el titular del crédito tiene una facultad concedida por la Ley para que su crédito sea satisfe-

²² Vid. CALVO ORTEGA, R.: "Ordenamiento tributario", en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 72.

²³ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: "La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Volumen II, Homenaje a F. Sainz de Bujanda, IEF, 1991, pág. 1079.

cho con prioridad respecto a otros acreedores²⁴. En una situación de insolvencia, la preferencia general del cobro de la Hacienda Pública se pondrá de manifiesto cuando, previo embargo y enajenación de los bienes del deudor; se proceda a repartir el valor de los mismos. Si bien no cabe una inscripción registral al no ser un derecho real, la Hacienda Pública puede acceder al registro a efectos de garantizar el cobro mediante la anotación preventiva de embargo, haciendo oponible el crédito frente a cualquier derecho no inscrito antes de que aquélla hubiese practicado la anotación²⁵.

El artículo 77 de la Ley General Tributaria²⁶ establece un privilegio para el cobro de los créditos tributarios "*vencidos y no satisfechos*", es decir; los derivados de cualquier tributo²⁷, respecto de los que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que hayan sido satisfechos, a favor de todas las Haciendas Públicas, estatal, autonómica y local.

Este derecho de prelación se articula para los créditos vencidos, es decir; respecto a los que haya transcurrido el plazo para autoliquidar e ingresar; aunque no se encuentren cuantificados. Ciertamente el privilegio se pone de manifiesto en el momento de la ejecución del patrimonio del deudor; cuando se reparte el valor de los bienes del deudor entre los acreedores y es entonces cuando el crédito tributario tiene que estar liquidado. En este caso, la actividad cuantificadora de la Administración ha podido desarrollarse previa comprobación limitada o, previo desarrollo de actuaciones de comprobación por los órganos de inspección, dirigida al descubrimiento de los hechos ignorados por la Administración. En ambos casos, el derecho de prelación alcanzará a la cuantía determinada. Sin embargo, la cuestión dudosa que se nos plantea afecta al supuesto en que la determinación de la cuantía se produce después de una comprobación limitada, y, a posteriori, a través de una actuación inspectora se ponen de manifiesto hechos desconocidos por la Administración y que impliquen un aumento de la deuda tributaria. Es evidente que una vez que se ha ejecutado el crédito por parte de la Administración el resto de acreedores podrían haber iniciado el procedimiento de ejecución de los bienes del deudor. La cuestión es si, en el

²⁴ Vid. STS de 10 de noviembre de 1977, R. 4181.

²⁵ En la práctica se ha venido encauzando el ejercicio de la prelación general a través de la práctica de anotación preventiva de embargo, que se ha configurado como una condición de aplicabilidad de la preferencia de cobro. ARRANZ DE ANDRÉS ha precisado que aunque tal preferencia no tenga su origen en la citada anotación sino en la ley, se le está dando al derecho de prelación ciertas notas de eficacia erga omnes, definitorias de toda garantía real. Cfr. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: "Sobre la naturaleza del Derecho de Prolación General de la Hacienda Pública y su anotación en el Registro. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 de julio de 1997", JT, nº 15, 1998, pág. 25-38.

²⁶ El artículo 77.1 de la LGT establece que "la Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concorra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley".

²⁷ El alcance es sobre cualquier deuda tributaria y clase de tributo, tanto si se trata de tributos que recaen sobre bienes objeto de prelación como si se trata de tributos que gravan otros bienes distintos o cualesquiera otros objetos imponibles. Vid. CASADO OLLERO, G., FALCÓN y TELLERÍA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 611-613, y, RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas-REDF*, nº 30, 1980, pág. 197; TRUJILLO GONZÁLEZ, E.: "Prelación de la Hacienda Pública en el cobro de los créditos tributarios y las tercerías de dominio", *CT*, nº 17, 1976, págs. 139 y ss.

supuesto reseñado de que el crédito tributario viese incrementada su cuantía después de la comprobación, se podrá oponer la Administración a la ejecución de otros créditos, cuando el procedimiento estuviese iniciado.

En este sentido entendemos que podrían aplicarse los artículos 614 y 615 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo que aconsejaría que cuando la Administración ejercita el derecho de prelación y ante la necesidad de cuantificar el crédito, los órganos de inspección practicasen la comprobación y liquidación definitiva correspondiente²⁸. Esta solución, desde nuestro punto de vista, añadiría seguridad jurídica a los procedimientos que se puedan sustanciar al amparo del art. 77, cuando existan otros acreedores.

Tiene una eficacia *erga omnes*, con la sola excepción de aquellos acreedores que lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro, con anterioridad a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda, mediante la anotación preventiva de embargo.

Como ha señalado SANCHEZ PINO, a pesar de la confusión jurisprudencial existente, el artículo configura un privilegio general a favor de los créditos tributarios frente a cualquier otro acreedor; "estableciendo, a continuación, como única excepción a esta regla general, a los titulares de los derechos reales debidamente inscritos frente a los que es necesaria la anotación preventiva del crédito tributario, a fin de evitar que se le antepongan en su preferencia de cobro"²⁹.

De ahí que, en el supuesto de que la Hacienda Pública practique la anotación preventiva de embargo sobre bienes en el Registro correspondiente, según lo establecido en el artículo 81 de la LGT, se refuerza la preferencia genérica del artículo 77 del mismo. Continúa el anterior autor afirmando que, "el privilegio establecido en este precepto recae sobre la totalidad del patrimonio del deudor, ya que la satisfacción del crédito tributario podrá hacerse con el producto obtenido con la venta de los bienes del deudor cualesquiera que sea su naturaleza, y lo que añade el artículo 132 (actual 81), para el caso de que se produzca anotación preventiva de embargo, es la preferencia específica sobre el bien al que se refiera dicho embargo"³⁰.

Además del privilegio general, la LGT prevé otros privilegios especiales. El artículo 78 de la Ley General Tributaria³¹, regula la figura de la hipoteca legal tácita, privilegio especial que

²⁸ El artículo 614 señala que "quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al de acreedor ejecutante podrá interponer demanda de tercería de mejor derecho, (...). Y en ningún caso se permitirá segunda tercería de mejor derecho, que se funde en títulos o derechos que poseyera el que la interponga al tiempo de formular la primera". Asimismo, el apartado 2 del artículo 615 del mismo cuerpo normativo prevé que "no se admitirá demanda de tercería de mejor derecho después de haberse entregado al ejecutante la suma obtenida mediante ejecución forzosa (...)"

²⁹ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*, Aranzadi, 1997, Pamplona, pág. 142.

³⁰ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., págs. 144-145.

³¹ A tenor del citado artículo, "en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y el inmediato anterior".

posibilita que el crédito afecte a bienes y derechos específicos para su realización. Además, la hipoteca legal tácita existe y surte efectos sin necesidad de acto constitutivo expreso, ni de inscripción registral. La LGT establece con esta figura un derecho de prelación absoluto de la Hacienda estatal, autonómica y local frente a todos los acreedores *-erga omnes-*, incluso frente a los que hubiesen reforzado su crédito mediante la constitución de un derecho real de garantía inscrito con anterioridad al de la Hacienda³². De ahí que el privilegio especial quede limitado a los tributos que graven periódicamente bienes o derechos inscribibles, y sólo respecto de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediatamente anterior³³.

Una de las cuestiones que precisan ser analizadas es el significado de la expresión que utiliza la Ley: "las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior".

Pues bien, si atendemos a lo establecido en el artículo 35.2 del Reglamento General de Recaudación en vigor; y a la jurisprudencia consolidada³⁴, debemos precisar que la Hacienda Pública sólo puede utilizar esta garantía para el cobro de las deudas correspondientes a la anualidad correspondiente a la de la fecha de inscripción del bien o derecho por parte del tercero adquirente o por cualquier otro título y, al año inmediato anterior. Ello no obsta para que la Hacienda Pública pueda garantizar el cobro de anualidades anteriores a las mencionadas a través de la constitución de la hipoteca especial, si bien sus efectos se producen a partir de su inscripción³⁵.

Atendiendo a naturaleza del artículo 78 de la LGT, ha de tratarse de tributos de naturaleza real y directos, ya que se exige que graven bienes o derechos inscribibles en un Registro público o sus productos, así como que se trate de gravamen periódico. A pesar de los denodados esfuerzos por ampliar el ámbito de aplicación de la hipoteca legal tácita, no cabe duda de que el legislador se está refiriendo a los tributos que graven bienes o derechos inscribibles en un registro público. Si por registro público debemos entender los registros que se refieran a la propiedad de los bienes y que tenga una eficacia de publicidad material, sólo podría ser el Registro de la Propiedad, quedando fuera, por ejemplo, el Registro de Permisos de Circulación de Automóviles de las Jefaturas Provinciales de Tráfico. En cualquier caso, supone una restricción en nuestro sistema tributario, al quedar exclui-

³² En este sentido, ARRANZ DE ANDRÉS ha puntualizado que la hipoteca legal tácita tienen la condición de derecho real, "al que se ha cualificado, otorgándole un especial derecho de prelación o preferencia". Cfr. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: Las garantías reales del crédito tributario, tesis doctoral, inédita, pág. 124-126, citada por GARCÍA NOVOA, C.: "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 346.

³³ Sin embargo, debemos destacar que existe alguna doctrina que niegue que la hipoteca legal tácita sea un derecho real de garantía, Equipo de Redacción de Jurisprudencia Tributaria: "¿Existe la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT?. Una interpretación heterodoxa. STS de Comunidad Valenciana de 4 de julio de 1998", JT, n° 15, 1998, pág. 12; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pág. 191.

³⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1979 (RJ 1979/4448) y de 12 de diciembre de 1988 (RJ 1988/9827). Asimismo, STS de Cantabria de 25 de noviembre de 1997 (JT 1997/1398); STS de Murcia de 26 de mayo de 1997 (JT 332/1997).

³⁵ Vid. artículo 36.1 del RGR.

dos del ámbito protector del artículo 78 la mayor parte de impuestos estatales, autonómicos y locales. De este modo, la prelación que otorga el citado artículo se circunscribe al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Gravamen sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes y, en su caso, al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica³⁶, es decir, que de forma efectiva la Hacienda Local goza de este derecho de prelación.

La Ley General Tributaria regula en el artículo 79.2, un derecho real de garantía a favor de la Hacienda Pública: el derecho de afección. Supone que los bienes y derechos transmitidos “quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles”.

El carácter real de este derecho radica en que el acreedor puede ejecutar el bien para la satisfacción del tributo, con independencia de quien sea el propietario o poseedor de ella, salvo que concurran las circunstancias de exclusión de la garantía. El artículo 79 alcanza tanto a los créditos estatales, como autonómicos y locales, así como a los créditos vencidos y no satisfechos, a los no vencidos, e incluso a los no liquidados³⁷.

El artículo 79.3 de la LGT amplía el derecho de afección al supuesto en que la Ley del Impuesto que grava la transmisión conceda un beneficio fiscal cuya efectividad depende de una condición resolutoria. En ese sentido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección. En el supuesto de que el obligado tributario no cumpliera con la condición impuesta por la Ley, la liquidación tendrá un importe mayor, y el órgano competente debe proceder a comunicarlo al registrador competente para que haga constar dicho importe en la nota marginal de afección³⁸.

La Hacienda Pública goza de un derecho preferente absoluto para el cobro de los tributos de graven la transmisión, adquisición o importación de los bienes que se encuentren en poder del deudor –ISD, ITPAJD, IVA, Renta de Aduanas–.

Por último, si bien la Ley General Tributaria limita esta garantía a los impuestos que gravan la transmisión de bienes, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el artículo 64, ha exten-

³⁶ Vid. sobre este tema, SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., págs. 154-156.

³⁷ Cfr. CASADO OLLERO, G., FALCÓN y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias...*, op. cit., pág. 618-619.

³⁸ GARCÍA NOVOA se muestra bastante crítico con la regulación del apartado 3 del artículo 79, puntualizando que “se trata de una garantía que no se compadece en exceso con la propia dogmática del beneficio fiscal, ya que si el presupuesto de hecho de una exención o bonificación incorpora una condición, ha de reputarse que el presupuesto del beneficio no ha surgido sin la verificación de la misma y por lo tanto, no existe un riesgo para el crédito tributario susceptible de ser protegido por una garantía. Además de la imperfección técnica de esta categoría, los posibles problemas a que responde este precepto deben resolverse, a nuestro juicio, a través de medidas cautelares, por lo que la Ley 58/2003 debería haber prescindido de la misma”. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación...”, op. cit., pág. 361.

dido el derecho de afección a los bienes inmuebles por el pago de la totalidad de la cuota tributaria pendiente por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los supuestos de cambio en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto³⁹.

El artículo 79 de la Ley General Tributaria ofrece una protección más amplia que la del artículo 78 del mismo cuerpo normativo, no sólo respecto de la Hacienda Local, sino también de los tributos estatales y autonómicos. Si, además, tenemos en cuenta el artículo 64 de la LHL, la hipoteca legal tácita no tiene la virtualidad práctica que tuvo tiempo atrás en relación con las antiguas Contribuciones Territoriales, quedando prácticamente circunscrita al referido impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica⁴⁰.

El artículo 80 de la Ley General Tributaria hace referencia a los tributos aduaneros, regulando un derecho de retención sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la deuda aduanera y fiscal, siempre que no se haya garantizado de forma suficiente el pago de la misma. Se trata de una mera facultad o excepción que la Hacienda Pública puede alegar frente a la pretensión del deudor o un tercero que demanda la restitución de la cosa. Este derecho sólo autoriza a mantener la posesión de la cosa, sin que pueda enajenarse. Su eficacia es muy limitada y se entiende más como un instrumento de efectividad para los derechos de afección y de prelación general que con carácter autónomo. Actúa como excepción a la demanda de restitución del obligado pero no permite recuperar la posesión si se ha perdido⁴¹.

En definitiva, la Ley General Tributaria regula las garantías del crédito tributario que se pondrán de manifiesto en cualquier proceso de ejecución, ya sea singular o universal. Sin embargo, en los procesos concursales o universales, las garantías del crédito tributario quedan subordinadas a la clasificación que de todos los créditos que integran la masa pasiva del concurso haga la legislación específica. Llegados a ese punto la Hacienda Pública tiene que decidir la posición que adopta en el proceso concursal de acuerdo con el abanico de posibilidades que la legislación vigente prevé, la LGT, la LGP y la Ley Concursal, sin olvidar que, a pesar de la discrecionalidad que goza, la Hacienda Pública es garante del interés general.

4. La intervención de la Hacienda Pública en los procesos concursales.

4.1. Concurrencia de los procedimientos concursal y tributario⁴².

La Hacienda Pública como acreedora tiene su propio procedimiento ejecutivo para hacer efectivos los créditos tributarios. Constituye éste una de las manifestaciones más sobresa-

³⁹ Artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁰ Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: *Problemas Fiscales...*, op. cit., pág. 158.

⁴¹ MARTÍN QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2004, p. 435.

⁴² En otro orden de cosas, no podemos olvidar que cuando existan concurrencia de procedimientos tributarios y concursales, la Ley Concursal será la norma que se aplique respecto al derecho material, tal y como se indica en el artículo 164.2 de la Ley General Tributaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso.

lientes del privilegio de autotutela de la Administración, al permitirle disponer de un procedimiento administrativo para ejecutar sus propias decisiones, sin necesidad de solicitar el auxilio judicial.

A tenor de la Ley Concursal, artículos 49 y ss, cuando el juez declare el inicio del concurso puede existir concurrencia de ambos procedimientos y, por lo tanto, la *vis atractiva* del procedimiento concursal puede afectar al citado privilegio. No es este un tema baladí, ya que la suspensión o continuidad del procedimiento de apremio va a suponer la inclusión o no de los créditos tributarios en la masa activa del concurso, dependiendo de las fechas de declaración del concurso -cuando se dicte la declaración de concurso, ya que produce efectos de inmediato, según se desprende del artículo 21.2 de la Ley Concursal- y de la providencia de apremio.

En el supuesto de que la Hacienda Pública inicie el procedimiento de apremio con anterioridad a la declaración del procedimiento concursal por parte del juez, el artículo 164.I.b) de la LGT señala que "el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso". Se exige que la fecha de la providencia de embargo sea anterior a la fecha de la declaración y, además, como ha indicado PITA GRANDAL, que dicha providencia se haya notificado al obligado tributario. De esta forma, continúa la autora, la notificación constituye requisito de iniciación, de tal modo, que la fecha relevante para determinar la aplicación del privilegio es la de la notificación de la providencia de apremio⁴³.

Si así fuere, el procedimiento de apremio podrá continuarse para ejecutar aquellos bienes del concursado que cubran el crédito tributario, con el límite previsto en el artículo 55.I LC, "siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional". Es decir, el privilegio de autotutela de la Hacienda Pública queda limitado por un interés general, como es el principio de conservación de la empresa, que tiene incidencia no sólo en los acreedores, sino en el propio concursado, en los trabajadores y en el interés social. En este caso, la Ley Concursal prima la continuidad de la actividad frente a la protección del crédito tributario a través del privilegio de autotutela ejecutiva.

Finalmente, si la Hacienda Pública continúa con el procedimiento ejecutivo haciendo efectivo el crédito en su totalidad, se expondrá a la interposición de tercerías de mejor dere-

⁴³ PITA GRANDAL llega a esta conclusión analizando el artículo 164.I.b), que a tenor del mismo, "emplea dos conceptos, providencia de apremio y providencia de embargo. Si tenemos en cuenta que el artículo 167.I de la LGT dispone que <<el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario>> resulta que la notificación constituye requisito de iniciación. Por lo tanto si bien el período ejecutivo en materia tributaria se inicia cuando finaliza el período de ingreso voluntario, el procedimiento de apremio requiere la providencia de apremio notificada al obligado tributario". Esta interpretación es coherente con el artículo 55.I de la Ley Concursal, que admite la continuidad de aquellos "procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio(...), todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor". Conferencia pronunciada en las "Jornadas sobre la Ley Concursal", organizadas por la Universidad de Vigo, 16 y 23 de abril de 2004, Centro Social Caixanova, Vigo. (En prensa, en el Libro Homenaje al Prof. Rafael Calvo Ortega).

cho por otros acreedores que consideren que tenían un crédito más privilegiado, pero los créditos tributarios estarían satisfechos y, desde luego, no formarían parte del procedimiento concursal.

Por otra parte, en la medida en que el artículo 164.4 de la LGT permite la compensación de créditos entre la Hacienda Pública y el obligado tributario, puede entenderse que existe una preferencia del procedimiento ejecutivo frente al concursal, siempre que los requisitos exigidos concurren con anterioridad a la declaración. En este sentido, el artículo 58 de la LC regula la prohibición de compensación de los créditos y deudas del concursado, excepto cuando se haya iniciado o procedido a la compensación antes de la declaración del concurso⁴⁴. El artículo 71 de la LGT prevé la compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del obligado tributario como una de las formas de extinción de la deuda tributaria. La compensación se acordará de oficio —únicamente cuando las deudas tributarias se encuentren en período ejecutivo— o a instancia del obligado tributario —que podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo—. Para proceder a la compensación no es necesario que se haya dictado la providencia de apremio, únicamente que las deudas se encuentren en el período ejecutivo. En cualquier caso el derecho de la Hacienda Pública a compensar las deudas con el obligado tributario subsiste en situaciones de insolvencia, como veremos más adelante

Por otra parte, los créditos tributarios con garantía real sobre bienes del concursado sólo pueden ejecutarse a expensas de lo que resulte en el convenio o la liquidación del patrimonio, siempre que dicha ejecución sea de una fecha anterior a la de la declaración del concurso por parte del juez competente. Sin embargo, el artículo 56.1 de la Ley Concursal prevé una excepción a la ejecución fuera del convenio de estos créditos, para el supuesto de que se practique sobre “bienes del concursado afectos a sus actividad profesional o empresarial o a una unidad productiva de su titularidad”. En ese caso, no se podrá iniciar la ejecución o realización forzosa de la garantía “hasta que se apruebe un convenio cuyo contenido no afecte al ejercicio de este derecho o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación”.

No obstante, mientras estén paralizadas las acciones de ejecución, cualquiera que sea el estado de tramitación del concurso, el juez puede comunicar a la Hacienda Pública la opción de atender su pago con cargo a la masa y sin realización de los bienes y derechos afectos, tal y como se regula en el artículo 155.2 de la Ley Concursal. Entendemos que serían considerados, en virtud del artículo 90 de la Ley Concursal, como créditos especialmente privilegiados.

En este caso, los créditos tributarios con garantía real que puedan ejecutarse en virtud del artículo 56.1 de la Ley Concursal, no forman parte del procedimiento concursal.

⁴⁴ El artículo 58 se remite a su vez al artículo 205 de la misma Ley, dónde se regula que “la declaración de concurso no afectará al derecho de un acreedor a compensar su crédito cuando la ley que rija el crédito recíproco del concursado lo permita en situaciones de insolvencia”.

En ambos casos, la Hacienda Pública puede optar por suspender el procedimiento de apremio o de ejecución en aras del principio de continuidad de la actividad empresarial y seguir con el procedimiento concursal, con lo que dichos créditos formarían parte de la masa pasiva del concurso.

En el supuesto de que en el momento de la declaración del concurso, la Hacienda Pública no hubiera iniciado el procedimiento de apremio, el artículo 55.1 de la Ley Concursal prevé que “no podrán iniciarse ejecuciones singulares, (...), ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”. En este supuesto, la Hacienda Pública tendrá que hacer valer sus derechos en la formación de la masa pasiva. Así, la Ley Concursal señala, en el artículo 86.2, que se incluyen en la lista de acreedores aquellos créditos reconocidos por sentencia, aunque no fuera firme, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, y los asegurados con garantía real inscrita en el registro público⁴⁵. Los créditos tributarios que estén recurridos en vía administrativa o jurisdiccional se reconocen como condicionales, pero disfrutan de los derechos que correspondan a su cuantía y calificación, en tanto no se resuelvan⁴⁶.

4.2. El derecho de abstención de la Hacienda Pública.

La Ley General Tributaria, en el artículo 164.4, reconoce el derecho de abstención respecto de los créditos privilegiados. Los créditos tributarios que gozan de privilegio son los que estén garantizados por hipoteca legal tácita, por derechos reales y todos aquellos créditos tributarios vencidos y no satisfechos, regulados en el artículo 77 de la LGT.

Asimismo, la Ley Concursal regula el derecho de abstención de los acreedores privilegiados. La jurisprudencia ha mantenido que el derecho de abstención sólo se le puede reconocer a “los créditos o acreedores singularmente privilegiados, especialmente privilegiados, o sólo privilegiados, por sí mismos, es decir que tengan reconocido algún carácter de los referidos por su causa u origen, intrínsecamente o genuinamente”, porque “el derecho de abstención obviamente constituye por su propio significado, contenido y efectos, un notorio privilegio de especial singularidad”⁴⁷. Supone que los acreedores privilegiados no se someten a los efectos del Convenio aprobado por el resto, de modo que estos acreedores pueden ejecutar sus créditos con bienes del concursado según la preferencia que la Ley Concursal les otorgue en la clasificación de los créditos.

El derecho de abstención del que goza la Hacienda Pública determina que sus créditos no se ven afectados por el convenio que pone fin al proceso concursal. Por razones de

⁴⁵ Ciertamente, el citado artículo añade que “no obstante, la administración concursal podrá impugnar en juicio ordinario y dentro del plazo para emitir su informe, los convenios o procedimientos arbitrales en caso de fraude, conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 53, y la existencia y validez de los créditos consignados en título ejecutivo o asegurados con garantía real, así como, a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica, los actos administrativos”.

⁴⁶ Cfr. artículo 87.1 y 2 de la Ley Concursal.

⁴⁷ Cfr. Sentencia de 11 de mayo de 1982 de la Audiencia de Burgos

política legislativa, el titular del derecho de abstención, que en principio se ve sometido a las reglas del proceso concursal por la *vis atractiva* de éste, puede optar por percibir de forma íntegra y ordinaria su crédito y no incluirse en el convenio con los demás acreedores⁴⁸.

En el caso de que la Hacienda Pública decida ejercer el derecho de abstención respecto de los créditos privilegiados, la Ley Concursal excluye a estos acreedores del quórum de constitución, aunque pueden estar presentes en las deliberaciones sin votar⁴⁹.

En concreto, la Hacienda Pública puede ejercer el citado derecho de abstención, pero no por la totalidad de sus créditos privilegiados. La Ley Concursal, como veremos más tarde, clasifica los créditos incluidos en la lista de acreedores como privilegiados, ordinarios y subordinados. Los créditos privilegiados se clasifican a su vez en créditos con privilegio especial —entre los que se encuentran los créditos tributarios garantizados con la hipoteca legal tácita y con derecho real—, y créditos con privilegio general —entre los que se hallan las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y los créditos tributarios que no gocen de privilegio especial—. Sin embargo, en este último supuesto, la Ley Concursal establece una limitación cuantitativa al ejercicio de este privilegio, cuando señala en el artículo 91.4, que sólo se podrá ejercer “para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública (...), hasta el cincuenta por ciento de su importe”.

Esto significa que sólo va a ejercer el derecho de abstención respecto de una parte del crédito tributario, el 50%, ya que la Ley Concursal califica de ordinarios el otro 50%, así como de subordinados a los intereses y las sanciones. La consecuencia es que respecto de estos créditos, que la Ley los califica como ordinarios o subordinados, no se puede ejercer el derecho de abstención y, por lo tanto, quedan sujetos al Convenio con el resto de los acreedores o, en su caso, a la Liquidación de los bienes del concursado sin privilegios.

A modo de conclusión, es la Ley Concursal la que limita el derecho de abstención reconocido en la normativa tributaria. También es cierto que la Hacienda Pública, como acreedor privilegiado, puede renunciar al derecho de abstención, y someterse al Convenio perdiendo el privilegio que el mismo le otorga. Son los artículos 164.4 de la LGT y 10.2 de la LGP los que legitiman la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda suscribir el Convenio⁵⁰. En el caso de que así ocurra, la Hacienda Pública, si bien pierde el privilegio de sus créditos, tal y como se prevé en el artículo 72.2 de la LGT, quedando afectados por el

⁴⁸ Cfr. Artículo 135 de la Ley Concursal.

⁴⁹ Vid. artículo 123 de la Ley Concursal.

⁵⁰ MUÑOZ MERINO afirma que la Hacienda Pública no se puede reservar el derecho de abstención y a la vez acudir a la Junta de Acreedores. Es decir, “el derecho de abstención lo es tal porque acompaña a determinados créditos privilegiados, pero debe ser ejercitada conforme a un procedimiento tasado, hasta el punto de que el incumplimiento de éste supone el decaimiento del derecho subjetivo”. Cfr. MUÑOZ MERINO, A.: *Privilegios del Crédito Tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Madrid, 1996, pág. 203.

Convenio, puede obtener un trato especial por esos créditos, según se deriva de la normativa concursal⁵¹.

4.3. La clasificación de los créditos tributarios en la Ley Concursal.

Si la Hacienda Pública no ejercita el derecho de abstención de todos o de parte de los créditos privilegiados, se somete al Convenio, aunque caben ciertas singularidades como veremos. Una cuestión previa a ésta implica analizar la clasificación que hace la Ley Concursal respecto a los créditos tributarios.

La declaración del concurso por el Juez produce la integración de todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, en la masa pasiva del concurso, según se dispone en el artículo 49 de la normativa concursal. La finalidad de la integración es conocer el importe total del pasivo del deudor, así como a los acreedores del suspenso, cualquiera que sea su naturaleza y condición jurídica⁵².

GARRIGUES considera que, en aras de la justicia, se impone, en los casos de un procedimiento concursal, una organización de defensa de los acreedores como colectividad⁵³, primando el principio de equidad y el tratamiento igual para todos los acreedores, es decir, el principio *par conditio creditorum* o tratamiento igual de los créditos.

Sin embargo, razones de política social o económica rompen el principio *par conditio creditorum*, y el legislador antepone determinados créditos a los que componen la masa⁵⁴, reconociendo que existen algunos que gozan de privilegio en el momento de cobrar respecto a los demás. Atendiendo a la naturaleza del crédito, el privilegio puede ser general —cuando recae en cierta clase de objetos—, o especial —si recae sobre bienes concretos vinculados directamente con el acreedor—. Asimismo, los créditos pueden ser ordinarios y subordinados, según lo dispuestos en el artículo 89 de la Ley Concursal.

Otra cosa es que, reconocido el privilegio del crédito tributario, la Ley Concursal establezca preferencias porque considera que un crédito es más digno de atención y, por ende, de pago anticipado respecto de otros créditos de la misma especie. Esta preferencia en el pago opera en el caso de liquidación del patrimonio del deudor, o cuando varios acree-

⁵¹ En sentido contrario a nosotros, SÁNCHEZ PINO escribe que "de esta forma la preferencia para el cobro de los créditos tributarios que se reconoce en el artículo 77.2 del texto definitivo de la nueva Ley General Tributaria, sólo se entenderá limitada por la Ley Concursal cuando se suscriba un convenio concursal que incluya a los créditos tributarios. Se rompe con esta disposición con la idea expuesta en la propia exposición de motivos de la Ley 22/2003 de reducción de los privilegios de los créditos tributarios, puesto que la reducción del privilegio general al 50% del importe del crédito tributario no procede ya en todo caso, sino sólo cuando la Hacienda Pública suscriba el convenio". Cfr. SÁNCHEZ PINO, A.J.: "La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal", *QF*, n° 8, 2004.

⁵² Vid. BROSETA PONT, M.: *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, 10ª ed., Madrid, 1994, pág. 773.

⁵³ Vid. GARRIGUES, J.: "Derecho de las quiebras y de las suspensiones de pagos", *Revista de Derecho Privado*, Tomo XXIV, 1940, pág. 132, y en este sentido, TORRES de CRUELLES, J. Y MAS y CALVET, R.: *La suspensión de pagos*, Bosch, 2ª ed., Barcelona, 1995, págs. 67-68.

⁵⁴ Sobre el fundamento de política económica o social de los privilegios, vid. DIEZ PICAZO, L.: "Los créditos privilegiados en el concurso de acreedores", en *La reforma del Derecho de quiebra*, Madrid, 1982, págs. 290 y ss, así como el Dictamen del Consejo de Estado de 23 de enero de 1992, *Revista General de Derecho*, n° 579, diciembre, 1992.

dores con un mismo privilegio ejerciten el derecho de abstención en el Convenio y procedan a ejecutar sus créditos.

En particular merecen especial atención la regulación de los créditos tributarios que se califican como privilegiados y, además, preferentes. La idea de preferencia del Estado para el cobro de sus créditos supone una singularidad que redunde en un privilegio a la hora de estructurar la satisfacción de sus créditos⁵⁵. La razón del privilegio de los créditos tributarios establecida por la ley descansa en la importancia de los ingresos públicos para la existencia y el funcionamiento del Estado, es decir, la recaudación de los medios pecuniarios necesarios para el cumplimiento de sus fines⁵⁶.

El crédito tributario estará integrado de todos los elementos de la deuda tributaria, tal y como señala el artículo 58 de la LGT⁵⁷ que excluye de éste concepto a las sanciones. Esto no significa que las sanciones no sean parte del crédito tributario, aunque, como veremos luego, ni éstas, ni determinados elementos de la deuda tributaria tendrán carácter de créditos privilegiados.

La Ley Concursal califica como crédito con privilegio especial a "los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes hipotecados o pignorados", gozando, además, de preferencia sobre todos los otros créditos con privilegio especial. El apartado 2 del artículo 90 de la LC, señala que "para que los créditos mencionados en los números 1º a 5º (el mencionado supra es el 1º) del apartado anterior puedan ser clasificados con privilegio especial, la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstas en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita..."

El crédito tributario privilegiado especialmente sería, tal y como se regulan en el artículo 78 y 79 de la Ley General Tributaria, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Valor Añadido y Renta de Aduanas, así como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Estos créditos son los más favorecidos por la Ley Concursal, ya que al recaer sobre bienes concretos en caso de ejecución se cubre normalmente con suficiencia el capital del crédito más sus intereses, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía⁵⁸.

⁵⁵ Cfr. MAJADA, A.: *Práctica concursal*, Bosch, Barcelona, 1983, pág. 27.

⁵⁶ Vid. RODRIGUEZ BEREJO, A.: "Las garantías del crédito tributario", *Civitas, REDF*, N° 30, 1981, pág. 194, y; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Crónica Tributaria*, n° 24-27, 1978.

⁵⁷ El citado artículo establece que "1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) el interés de demora; b) los recargos por declaración extemporánea; c) los recargos del período ejecutivo; d) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. Las sanciones tributarias que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, (...)".

⁵⁸ Cfr. artículo 59.1 de la Ley Concursal. Vid. VÁZQUEZ IRUZUBIETA, C.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Dijusa, Madrid, 2003, pág. 748.

Asimismo, en el artículo 91 de la LC se prevén los créditos con privilegio general, entre los que se encuentran, atendiendo a la preferencia, "las cantidades correspondientes a retenciones tributarias (...) debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal"⁵⁹. Estas cantidades detraídas del sueldo de los trabajadores en cumplimiento de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta tendrían que estar ingresadas, pero permanecen en poder del concursado. El legislador reconoce el carácter privilegiado de este crédito y su preferencia respecto de otros créditos tributarios.

En el apartado 4º del mismo artículo se encuentran "los créditos tributarios y demás de Derecho público, (...) que no gocen del privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2º de este artículo". El legislador se refiere a todos aquellos créditos que gocen del derecho de prelación regulado en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, en que se incluirían no sólo los tributos, es decir, la cuota, sino también otros elementos de la deuda tributaria como los recargos, que no tienen naturaleza sancionadora⁶⁰. En este segundo supuesto, la Ley Concursal circunscribe el privilegio hasta el cincuenta por ciento del importe de dichos créditos⁶¹. De este modo, como ha señalado MONTERO DOMÍNGUEZ, "del monto total de la deuda es preciso detraer los privilegios de forma especial y los subordinados. Sobre la cifra restante es preciso realizar la operación divisoria para concretar el 50% que gozan de dicho privilegio"⁶².

El legislador limita el privilegio de los créditos tributarios por razones de política legislativa. Así, en el caso de que se procediera a la liquidación del patrimonio, si el privilegio general abarcara el cien por cien de los créditos tributarios y los créditos de la Seguridad Social, que suelen ser cuantitativamente los más importantes, los acreedores comunes no podrían hacer efectivos sus créditos. Limitando el privilegio del crédito tributario, el legislador asegura la posibilidad de que quede patrimonio para los acreedores comunes, entre los que también estaría la Hacienda Pública por el 50% restante. Con esta limitación la Hacienda Pública tendría que plantearse la posibilidad de renunciar al derecho de abstención y, de este modo, suscribir el Convenio con una propuesta alternativa para dichos créditos distinta a la establecida con carácter general⁶³.

⁵⁹ Las retenciones tributarias con la anterior normativa mercantil tenían el derecho de separación respecto de los otros créditos. Con la actual normativa, las retenciones tienen la consideración de crédito privilegiado en su cuantía íntegra.

⁶⁰ Vid. sobre este tema SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974.

⁶¹ Sin embargo, algún autor ha apuntado otra interpretación de este precepto, en concreto VÁZQUEZ IRUZUBIETA señala que "este privilegio sólo puede abarcar el cincuenta por ciento del total de la masa pasiva, o lo que es lo mismo, no puede detraer más del cincuenta por ciento de la masa activa, destinada al pago de todos los créditos concursales que restan por ser satisfechos; esto es, los demás generales, los ordinarios y los subordinados". Cfr. VÁZQUEZ IRUZUBIETA, C.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Dijusa, 2003, Madrid, pág. 822.

⁶² Cfr. MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: "Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", *TF*, nº 153, 2003, pág. 66.

⁶³ En este mismo sentido GARRIDO, "los privilegios de los créditos tributarios hacen recaer sobre los acreedores particulares un peso desproporcionado de la crisis económica del deudor; mientras que el Estado es el acreedor más diversificado, con mayores medios de tutela jurídica de sus intereses, con mayor información sobre sus deudores y con medios materiales y humanos que no son comparables a los de ninguno de los acreedores privilegiados. El reconocimiento íntegro de los privilegios de los créditos públicos puede suponer la extensión de la insolvencia a otros sujetos, por obra del conocido efecto dominó, lo que representa una grave consecuencia para los propios intereses públicos", en GARRIDO, J.: "La graduación de los créditos", en *La reforma de la legislación concursal*, dirigida por ROJO, A., Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 234.

En cualquier caso, ambos créditos gozan de un privilegio de segundo grado respecto a los de privilegio especial porque se cobran sobre la totalidad de la masa activa, sin identificación alguna de los bienes.

El cincuenta por ciento restante del importe de los créditos tributarios que gocen de privilegio general, se califican por la Ley Concursal como créditos ordinarios y, necesariamente, en su caso, sometidos al convenio y sobre los que no existe el derecho de abstención. Pero, aun en el supuesto de que se procediera a la liquidación del patrimonio del concursado, estos créditos no pierden la condición de ordinarios. Es más, como hemos señalado *supra*, si la Hacienda Pública renunciase al derecho de abstención sobre el otro 50%, ambas partes quedarían sometidas al Convenio. Eso sí, un 50% como crédito ordinario y el otro 50% con la posibilidad de poder obtener un trato singular.

Por último, el legislador regula los créditos subordinados, y en primer lugar, califica como tales a aquellos que se comuniquen tardíamente al juez. Así en el caso de que la Hacienda Pública comunique de forma tardía el crédito al juez porque, por ejemplo, no se encuentra cuantificado en el momento de la declaración del concurso, el crédito tributario se califica como subordinado. Sin embargo, la Ley Concursal establece una excepción cuando para su determinación sea precisa la actuación inspectora, por lo que, una vez determinados e incorporados a la lista de acreedores, tendrán el carácter que les corresponda según su naturaleza.

Asimismo, a tenor de lo establecido en el artículo 92 LC, son créditos subordinados “3º. Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta dónde alcance la respectiva garantía”, y, “4º. Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias”.

Los intereses de demora serán todos aquellos que se hayan devengado desde el momento de finalización de plazo de ingreso en el período voluntario, por lo tanto, cantidades devengadas y exigibles, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta dónde alcance la respectiva garantía.

La Ley Concursal prevé expresamente que los créditos por multas y sanciones pecuniarias tengan el carácter de créditos subordinados.

4.4. La suscripción de convenio por parte de la Hacienda Pública.

Tal y como están clasificados los créditos tributarios en la Ley Concursal, supone asegurar la intervención de la Hacienda Pública en la totalidad de los Convenios, por su condición de acreedor como titular de créditos ordinarios o subordinados. Así las cosas, atendiendo a la normativa concursal, nos atrevemos a afirmar que, en la mayoría de los casos, al igual que ocurre con la Hacienda Pública, los acreedores con privilegio, especial o general, también van a ser titulares de créditos ordinarios e, incluso, subordinados. El legislador pretende con esta regulación que una gran parte de los acreedores se planteen aprobar el Convenio en primer lugar, lo que implica la pérdida del derecho de abstención, y en último caso, proceder a la liquidación del patrimonio atendiendo al privilegio y preferencia de los créditos.

La propuesta de convenio debe ser presentada por escrito y firmada por el deudor o los acreedores que la propongan. Para que se considere aceptada por la Junta de acreedores

una propuesta de Convenio será necesario el voto favorable de, al menos, la mitad del pasivo ordinario del concurso⁶⁴.

Además, debe contener proposiciones de quita o de espera, pudiendo acumularse ambas. La Ley Concursal establece límites respecto a la quita y espera de los créditos ordinarios, de tal modo que, “las proposiciones de quita no podrán exceder de la mitad del importe de cada uno de ellos, ni las de espera de cinco años a partir de la firmeza de la resolución judicial que apruebe el convenio”. Asimismo, en el caso de acreedores que gozan de créditos privilegiados e intervienen en el convenio, la Ley Concursal prevé la posibilidad de que este último tenga contenidos alternativos para todos los acreedores, u ofrezca diversas alternativas a los de alguna clase, es decir, a los privilegiados⁶⁵.

En cualquier caso, la Hacienda Pública como acreedor ordinario y subordinado se encuentra afectado por el Convenio sin poder abstenerse del mismo, de tal modo, que la posibilidad de que el Convenio recoja un tratamiento especial para los acreedores privilegiados, puede servir de acicate para concurrir al mismo respecto de los créditos con privilegio especial o general. Así, TORRES FERNÁNDEZ Y SÁNCHEZ SOCIAS, reafirman esta idea, al señalar que los acreedores que, teniéndolo reconocido, no hagan uso de su derecho de abstención, quedan obligados “como los demás acreedores”, pero esto no significa que tengan que recibir “el mismo trato que los demás acreedores”⁶⁶.

Según lo dispuesto en el artículo 125.1 de la Ley Concursal, para que sea aceptada una propuesta de convenio que atribuya un trato singular a ciertos acreedores, es necesario el voto favorable de la mitad del pasivo ordinario del concurso. En el supuesto de que opte por una propuesta alternativa en el convenio con el deudor, la Ley Concursal no regula ningún contenido mínimo, únicamente la LGT establece como límite a la actuación negociadora de la Administración Tributaria que el acuerdo, con las garantías que estime oportunas, no puede recoger unas condiciones singulares de pago más favorables para el deudor que las recogidas en el Convenio⁶⁷.

La normativa tributaria regula en el artículo 164.4 la posibilidad de que en el Convenio que pone fin al proceso concursal, la Hacienda Pública proceda a la compensación con los créditos del deudor; una vez que los créditos tributarios han sido ordenados atendiendo a la existencia de privilegios o no de acuerdo con la normativa concursal. Si bien, como vimos anteriormente, el artículo 58 de la LC establece la prohibición de compensación de créditos, la misma norma prevé la excepción en el artículo 205, cuando así lo permita la ley que rige el crédito –Ley General Tributaria, dónde no existe inconveniente en que lo haga en un procedimiento concursal–

En este caso, atendiendo al procedimiento concursal, estamos de acuerdo con TEJERIZO LÓPEZ en afirmar que sólo cabe la compensación de oficio –art. 73 LGT– y la compensación

⁶⁴ Cfr. artículo 124, párrafo 1º de la Ley Concursal.

⁶⁵ Cfr. artículo 100.2 y 102 de la Ley Concursal.

⁶⁶ *La Hacienda frente a las quiebras y suspensiones de pagos*, Instituto de Empresa, Madrid, 1992, págs. 111-113.

⁶⁷ Cfr. Artículo 164.4 de la LGT.

a instancia del obligado –art. 72 LGT⁶⁸. Como consecuencia de la compensación se extinguen las deudas tributarias. En el caso de que los créditos tributarios sean de una cuantía superior a los del obligado tributario-insolvente, la Hacienda Pública seguirá teniendo los mismos derecho y privilegios que respecto de la deuda original. Si, en caso contrario, reste parte del crédito del deudor se integrará en la masa activa del concurso.

En el caso de que los acreedores privilegiados voten a favor del Convenio, el mismo artículo mencionado, permite que se mantenga en el citado Convenio común a todos los acreedores las ventajas propias de su privilegio, con la condición de que estos acreedores queden sujetos a quita, espera, o a ambas, en la misma medida que los ordinarios.

Las distintas posibilidades de intervención de los acreedores privilegiados en el Convenio, en concreto la Hacienda Pública, facilitan la participación de los acreedores con derecho de abstención.

Pues bien, en ambos supuestos, la Hacienda puede reconocer una quita, la cual puede afectar a la deuda tributaria en sentido amplio (cuota, intereses, recargos) o sólo a determinados componentes de la misma, además de una espera. Y aquí, se recoge uno de los cambios normativos más importantes del procedimiento concursal: esto sólo es posible cuando los acreedores privilegiados voten a favor del Convenio. El artículo 136 Ley Concursal regula la eficacia novatoria respecto de los créditos de aquellos acreedores privilegiados que hubiesen votado a favor del Convenio, los de los créditos ordinarios y los de los subordinados, que “quedarán extinguidos en la parte que alcance la quita, aplazados en su exigibilidad por el tiempo de espera y, en general, afectados por el contenido del convenio”.

El artículo 75 de la Ley General Tributaria regula la condonación de las deudas tributarias que siempre será en virtud de ley, en la cuantía y requisitos que en la misma se determinen. Pues bien, es una ley no tributaria, la Concursal, la que regula la citada condonación, los requisitos y de, alguna manera, la cuantía. CALVO ORTEGA, afirma que los supuestos de condonación por ley son para situaciones en los que ha desaparecido la capacidad económica en relación con un impuesto determinado y, que, más que condonación, sería mejor hablar de reconocimiento de la falta de capacidad económica⁶⁹.

Si bien las afirmaciones de CALVO ORTEGA se pueden admitir en el caso concreto que analizamos, no es totalmente cierto que haya desaparecido la capacidad económica. El hecho imponible se realizó por una manifestación de capacidad económica, y la deuda tributaria se encuentra cuantificada y, normalmente, en período de apremio y, para completar esta secuencia, probablemente existen bienes suficientes para satisfacer el crédito tributario. La condonación regulada en la Ley Concursal tiene otra fundamentación: está prevista para que cuando exista la posibilidad de que la actividad empresarial prospere bajo la administración concursal –la prueba es la firma del Convenio–, se facilite el compromiso de los acreedores y concursado en beneficio seguramente de todos, el crédito, los trabajadores y otros intereses sociales que puedan ser relevantes.

⁶⁸ Cfr: TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Procedimientos de recaudación”, en *La Nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 646.

⁶⁹ Cfr: CALVO ORTEGA, R.: “Ordenamiento tributario”, *op. cit.*, pág. 72.

5. Naturaleza negocial del Convenio.

Todas las cuestiones planteadas hasta el momento, nos abocan necesariamente a analizar la naturaleza negocial del Convenio.

No cabe duda de que el en el supuesto regulado por la Ley Concursal los créditos de los que es titular la Hacienda Pública derivan a una situación de conflicto desde que se declara el concurso. La Hacienda Pública, como hemos dicho, se encuentra en la encrucijada de teniendo en cuenta el ordenamiento jurídico tributario y concursal cumplir los cometidos que la Constitución y las Leyes le atribuyen.

Por otra parte, si entendemos que el Convenio se puede definir, según GARRIGUES como “un negocio jurídico fundado en el acuerdo de voluntades entre el deudor y la colectividad de sus acreedores y sancionado por la autoridad judicial, y que tiene por objeto la satisfacción de los acreedores por procedimiento diverso de la liquidación”⁷⁰, la adhesión de la Hacienda Pública al mismo nos obliga a reflexionar acerca de la concurrencia de técnicas convencionales en este supuesto concreto.

Los datos relevantes para este análisis son: en primer lugar, que existe una supervisión y aprobación judicial, que supone una garantía del cumplimiento por parte del deudor y de los acreedores de los requisitos materiales y formales⁷¹.

En segundo lugar, el carácter negocial del Convenio parece manifestarse desde el momento en que existe una proposición y una aceptación entre dos partes. Desde nuestro punto de vista se ha de entender que se trata de una relación bilateral con independencia de que para la aprobación del Convenio se exijan una serie de mayorías determinadas legalmente⁷².

Por el contrario, para un sector doctrinal la intervención de la Hacienda Pública en el convenio, no pone fin a la incertidumbre de una relación previa, ni el contenido del Convenio gravita sobre un acuerdo paritario en cuanto a las recíprocas contraprestaciones de las partes. Para ellos, en el Convenio concursal no existe una transacción, porque, entiende, que no existe controversia alguna entre el acreedor y el deudor ni sobre el *an* ni sobre el *quantum* de la prestación tributaria⁷³. Así como tampoco, continúan estos autores, es apre-

⁷⁰ Cfr. GARRIGUES, J.: *Curso de Derecho Mercantil*, 5º ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1969, pág. 458.

⁷¹ Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., pág. 417.

⁷² Algunos autores han calificado el pacto de unilateral precisamente por la exigencia legal de mayorías para la aprobación del Convenio. Vid. por todos, GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., págs. 420 y ss.

⁷³ Es necesario reseñar que el Consejo de Estado, en su Dictamen de 7-7-1988, se refiere a la incertidumbre como criterio calificador para considerar el convenio concursal como una transacción. Así se consigna que “esta inseguridad, central en el proceso judicial de quiebra al que, como se repite, se llegaría indudablemente si no se formalizara convenio, no es sólo una inseguridad económica (...), sino que adviene por el peculiar juego de la intervención judicial, el reparto proporcional del activo insuficiente y la necesaria liquidación y desaparición de las sociedades quebradas en la inseguridad jurídica de la exigibilidad limitada de los créditos a las cuantías de la masa activa. (...)”. Pues bien, esta exigibilidad es incierta, depende de lo que resta a la masa activa después de separar los créditos y las costas procesales, y seguidamente del orden de prelación de los créditos. El convenio judicial, y en mayor medida aún el extrajudicial o preventivo, dan certeza a la exigibilidad del crédito: que será limitada pero estará predeterminada y no dependiente de otras circunstancias”.

cialable la concurrencia de contraprestaciones entre la Administración y el deudor, porque sólo una de las partes intervinientes, la Hacienda Pública, cede parcialmente a sus iniciales pretensiones, sin que ello suponga una renuncia definitiva al ejercicio de su derecho de cobro⁷⁴.

Aunque las afirmaciones anteriores gocen de cierta veracidad, no es menos cierto que la nueva Ley Concursal, el Convenio tiene una cierta naturaleza convencional o negocial, toda vez que el deudor y los acreedores deben transigir para alcanzar un determinado resultado jurídico. Y en este sentido, el Convenio pone fin a una controversia entre el deudor y la Hacienda Pública, aunque el crédito tributario estuviese perfectamente determinado respecto al *an* y *quantum*, porque, no ha de olvidarse, el procedimiento de recaudación del tributo se ve inexcusablemente alterado por una situación regulada en la Ley Concursal.

A tenor de lo previsto en la Ley Concursal, cuando el concursado presenta una propuesta de convenio intenta que los acreedores –Hacienda Pública– transijan en sus intereses, negociando aplazamientos o incluso quitas del crédito, pero asegurando su cumplimiento respecto del pago de las cantidades acordadas, así como, de los plazos de pago. En virtud de la Ley Concursal y ante la crisis económica del concursado, se acordará por parte de los acreedores la cesión o renuncia de ciertos derechos patrimoniales pero, también, el cumplimiento del pago de los créditos en la cuantía y plazo negociado en el Convenio.

6. Conclusiones.

La preocupación manifestada en la Ley Concursal revela que el interés público que subyace en la recaudación de los créditos tributarios, cede ante otros intereses que las leyes pueden considerar de igual o superior protección. Más aún, cuando una ley, como ocurre con ésta, se preocupa por la pervivencia de la empresa que atraviesa dificultades económicas, también atiende a los intereses de la Hacienda Pública, presentes y futuros.

Sin ningún género de duda, en la regulación analizada subyace un conflicto para el que la ley arbitra fórmulas de solución y no solo una, sino varias. De modo tal que son las partes que intervienen en el asunto, acreedores, concursados y administradores, los que van a producir la solución. Y a este respecto, la Ley confiere al juez del concurso una serie de potestades regladas en general pero también un grado de discrecionalidad suficiente como para considerarlo un elemento fundamental del procedimiento y del resultado del mismo. En este sentido, el carácter universal del concurso justifica, como señala la exposición de motivos de la LO 8/2003, de 9 de julio, que se concentren en un solo órgano judicial las materias que se consideran de especial trascendencia para el patrimonio del deudor; lo que lleva a atribuir al juez del concurso jurisdicción exclusiva y excluyente en casi todas ellas.

⁷⁴ Vid. por todos, GONZÁLEZ-CUELLAR, M.L.: *Los procedimientos tributarios...*, op. cit., págs. 420 y ss. No así el Consejo de Estado que en el citado Dictamen afirma la existencia de contraprestaciones entre el acreedor y el deudor. Pero esta afirmación no la fundamenta con respecto a los deudores.

Es indudable que los caracteres de esta regulación son muy particulares. También es cierto que la solución de la LC no encaja claramente en ninguno de los moldes de las diversas técnicas alternativas o convencionales de resolución de conflictos que, con mayor o menor acierto, se han pretendido delimitar en los últimos años.

No obstante, es posible encontrar rasgos en este régimen jurídico propios de la mediación, de la conciliación, de la transacción e incluso del arbitraje.

Podría pensarse, en definitiva, que el desarrollo legislativo de los próximos años incrementará la presencia de regulaciones dirigidas a facilitar la resolución de conflictos, con mayor o menor intervención de las organizaciones judiciales y con mayor o menor autonomía de la voluntad de las partes.

En ese sentido, la búsqueda de soluciones extrajudiciales parece ser una constante incluso en el seno de la Unión Europea, teniendo en cuenta que además del arbitraje existen otras fórmulas tales como la conciliación y la mediación, que son las que van teniendo cada vez mayor acogida en los ordenamientos jurídicos⁷⁵. ■

⁷⁵ Vid. MARTINEZ GARCIA, E.: *El arbitraje...*, op. cit., págs. 21 y ss



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

■ **La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)**

■ **César García Novoa**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. Abogado.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción.
2. Antecedentes de la sentencia 120/2005
3. La vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Violación del principio acusatorio.
4. Vulneración del derecho a la legalidad penal.
 - 4.1. Introducción. Contenido del derecho a la legalidad penal.
5. Vulneración del contenido del tipo infractor de los delitos contra la Hacienda Pública.
 - 5.1. La existencia, en el fraude de ley, de una solución propia en el Derecho Penal.
 - 5.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal.
 - 5.3. La relevancia penal de la no sancionabilidad administrativa de los supuestos de fraude de ley de ley y conflicto en la aplicación de la norma. Valoración de la concurrencia de la antijuridicidad
6. Conclusión

I. Introducción

El tema de la sancionabilidad de las conductas constitutivas de elusión tributaria, y en concreto, del fraude a la ley tributaria que se encontraba regulado en el art. 24 de la derogada Ley General Tributaria (LGT) de 1963, ha sido, como se sabe, uno de los temas más discutidos en la tramitación de la nueva LGT, la cual, dicho sea de paso, contiene la nueva figura del conflicto en la aplicación de la ley tributaria. Por eso, pronunciamientos como la sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 120/2005, de 10 de mayo, deben ser saludados muy positivamente. Se trata de una resolución que, aunque discutible en algunos puntos, está llena de afirmaciones que rebosan sentido común, algunas de ellas tan elementales que parecerían obvias si no fuera por la existencia de una práctica judicial y administrativa que se empeña en defender la sancionabilidad de las conductas de pura elusión. Leyendo esta sentencia resulta difícil no experimentar lo que decía André Gide: "todas las cosas ya fueron dichas, pero como nadie escucha es preciso comenzar de nuevo". Aunque que ese "nadie" sea un sector de la doctrina, de la Administración y de la judicatura¹.

Sin pretensiones de ser exhaustivos, lo que se suele denominar *elusión* fiscal, consistiría, en palabras de FONROUGE, en "aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas"²; en circunstancias, añadiríamos nosotros, que el ordenamiento no considera tolerables. Esas estructuras atípicas o anómalas estarán tendencialmente orientadas a evitar la realización del hecho imponible o del presupuesto de otra obligación tributaria. Frente a ello, y con un reduccionismo excesivo, podríamos afirmar que la *evasión* supone una violación de la norma tributaria como consecuencia del impago del tributo³, siendo la sanción la reacción ordinaria que el ordenamiento prevé para estos casos. En este sentido, "evasión" podría equipararse a infracción. Por el contrario, frente a la elusión tributaria, los ordenamientos suelen prever las llamadas *cláusulas generales antielusión*, las cuales pueden tomar como presupuesto los negocios civiles anómalos del Derecho Civil (fraude a la ley, abuso del derecho o de las formas jurídicas...). Tales cláusulas consisten, en suma, en una potestad que permite a la Administración tributaria desconocer el acto o negocio realizado de modo abusivo, sin *propósito comercial* o con vulneración de la cusa típica, y hacer tributar por el acto, hecho o negocio que es propio de los fines perseguidos por las partes; en términos del art. 24 de la LGT de 1963, ello consistiría en aplicar la "norma tributaria eludida".

¹ En ciertos ordenamientos de Derecho Comparado es habitual prever, como reacción a ciertas conductas elusorias, una sanción, poniéndose como ejemplos los casos de Australia y Nueva Zelanda donde se sancionan, incluso penalmente, ciertos casos de elusión por su carácter "flagrante" (*blatant*); lo que también resultaba aceptado por el Informe del IFS sobre *tax avoidance* de 1997. O el ejemplo francés, donde la determinación de abuso de derecho supone liquidar intereses de demora— 0,75 % mensual —, al mismo tiempo que se impone un recargo sancionatorio — *amende fiscale* — del 80 %, que se añade al recargo del 40 % por declaración inexacta y completa — art. 1729 del Código General de Impuestos —; PALAO TABOADA, C., "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria", op. cit., pag. 92.

² GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 681.

³ FONROUGE, C.M., en *Derecho Tributario*, Vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, pags. 611 y ss.

Frente a ello se ha reafirmado una reciente corriente doctrinal que defiende la punibilidad de los actos, hechos o negocios elusorios, y a la que nos referiremos más adelante. Una muestra significativa de estas tendencias se ha manifestado, como hemos señalado, con ocasión del proceso de elaboración de la nueva LGT de 2003⁴. Recordemos, que una de las novedades más importantes de la LGT de 2003 ha sido la supresión de la figura del fraude a la ley en materia tributaria, contemplado en el artículo 24 de la derogada LGT de 1963 y la previsión, en su lugar, de la figura del *conflicto en la aplicación de las normas tributarias*. Al margen de las distintas valoraciones que la nueva figura ha merecido, incluidas aquellas más que discutibles, según las cuales el conflicto tiene naturaleza idéntica al fraude de ley y, por tanto, la innovación sería puramente nominal⁵, una nota ha caracterizado la tramitación parlamentaria de esta nueva categoría: la polémica en torno a su posible sancionabilidad.

En efecto, el art. 15, 3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria determinaba que la liquidación aplicando la norma eludida o soslayando las ventajas logradas mediante “abuso” se dictaría “sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley”. Al contrario de lo que ocurría en el fraude a la ley tributaria de la LGT de 1963 (que en su art. 24,3 excluía la aplicación de sanciones administrativo-tributarias en caso de fraude de ley)⁶, el Anteproyecto de Ley General Tributaria⁷ pretendía tipificar como sancionable el conflicto en la aplicación de la norma tributaria; o, lo que es lo mismo, pretendía ligar una sanción administrativa a la aplicación de la cláusula general antielusión. En concreto, artículo 185, 1 d) del Anteproyecto de la LGT, tipificaba como sancionable la elusión total o parcial de la realización del hecho imponible (*sic*) o la minoración de la base o deuda tributaria mediante actos o negocios en abuso de la norma tributaria, cuando tal abuso hubiese sido declarado de acuerdo con el art. 159 del propio Anteproyecto de LGT y existiese “ánimo defraudatorio”, esto es, que concurriese el requisito de culpabilidad. Al

⁴ Véase al respecto, MANTERO SAENZ, A.-GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario-AEDAF, Madrid, 2005, págs. 114 a 116.

⁵ Es la postura defendida, entre otros, por PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Ed. Estudios Financieros, n° 66, 2003, pag. 80. También, CAS-CAREJO SANCHEZ, M.A., “Negocios anómalos y procedimientos tributarios” (I), *Revista de Contabilidad y Tributación*, Ed. Estudios Financieros, n° 245.

⁶ Como se recuerda, el art. 24, 3 de la LGT señalaba que en las liquidaciones practicadas aplicando la figura del fraude de ley se liquidarían los correspondientes intereses de demora “sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”. Así, los hechos, actos o negocios realizados en fraude, “no impiden la aplicación de la norma eludida”, debiéndose además evitar las ventajas fiscales buscadas por los particulares, lo que supone proceder a liquidar el tributo como si se hubiera realizado el hecho imponible en lugar del *hecho equivalente*, y acometer una especie de “regularización” o *restitutio*, si las ventajas fiscales en cuestión ya se estuviesen disfrutando. La finalidad del fraude de ley sería, por tanto, liquidar el tributo aplicando la norma tributaria eludida que será la norma que contempla el hecho imponible o hechos imponibles que la Administración considera se “debieron realizar”.

⁷ El Anteproyecto fue resultado de los trabajos de la Comisión, para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, publicada en mayo de 2001.

tiempo, esta infracción se calificaba como “muy grave” en el art. 190, previéndose una multa pecuniaria proporcional del 100 %.

En la tramitación parlamentaria, esta previsión de una sanción desapareció después de que el Consejo de Estado en su dictamen sobre el anteproyecto se pronunciase en unos términos contundentes, al tiempo que se introducía el término “conflicto” en lugar del de “abuso”, para, como dice FALCON Y TELLA, “evitar cualquier riesgo de confusión entre fraude de ley, o abuso de las posibilidades de configuración jurídica y defraudación”⁸. Todo ello era síntoma de algo harto frecuente: la pretensión de la Administración, avalada por una cierta corriente doctrinal, de aplicar sanciones en los supuestos de aplicación de una cláusula general antielusión, desconociendo la esencia misma de la elusión tributaria y su radical distinción de la evasión.

Pero si era desalentador observar como se pretendían implementar sanciones administrativas en los casos de cláusulas generales antielusión y en los supuestos de elusión tributaria en general (incluyendo las fórmulas de utilización de negocios anómalos, como los negocios en fraude de ley), más repudiables, si cabe, resultaban los intentos de extender la sancionabilidad de los comportamientos elusorios en vía penal.

Así se produjeron durante la vigencia del fraude a la ley del art. 24 de la LGT de 1963, algunos intentos de considerar realizado el tipo infractor del Delito contra la Hacienda Pública previsto en el art. 305 del Código Penal en los supuestos de elusión tributaria. Aunque el artículo 24 de la LGT de 1963 disponía en su párrafo 3 que el recurso al fraude supondrá aplicar “la norma tributaria eludida”, liquidándose intereses de demora, surgieron en la jurisprudencia algunos ejemplos, tan aislados como desafortunados, de punir las conductas en fraude de ley, sobre todo por considerarlas *expresiones indeseables de delincuencia económica*. Así la sentencia de la AP de Barcelona, de 31 de julio de 2000⁹, en su Fundamento Jurídico Cuarto, calificaba los supuestos de fraude de ley como situaciones en las que “se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos, planificados por expertos asesores profesionales” que son “precisamente los que merecen mayor reproche de la norma penal”, añadiendo que, de no resultar sancionados “se limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado”.

En suma, para la AP de Barcelona, en sentencias de 18 de marzo de 1999 en *obiter dicta*¹⁰ y 31 de julio de 2000, como *ratio decidendi*, la exclusión de sanciones que dispone el art. 24,3 de la LGT en las liquidaciones practicadas como consecuencia de los expedientes de fraude de ley, se referiría sólo a las sanciones “administrativo-tributarias”, de modo que, y así lo manifiesta la sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de

⁸ FALCON Y TELLA, R., “El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal*, nº 12/13, junio-julio, 2005, pag. 3.

⁹ *Quincena Fiscal*, nº 1 de 2001.

¹⁰ *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999.

2000, si a través de una actuación en fraude de ley se consigue un “ahorro fiscal” superior a quince millones de pesetas (límite cuantitativo entonces vigente para considerar la existencia de delito fiscal) se entiende que se ha realizado el tipo del art. 305 del Código Penal. Para la citada sentencia de 31 de julio de 2000, este tipo delictivo se consumaría siempre “que exista elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas”. Añade la resolución que nos encontramos ante una “norma penal en blanco” sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales”, pero “cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal”.

Esta jurisprudencia ha venido siendo avalada por algunos pronunciamientos del TS. Con el antecedente de la sentencia de 9 de febrero de 1991, hasta las más recientes de 22 y 30 de abril de 2003 (RJ 1415 y 3085), lo que viene a demostrar que, aunque la doctrina mayoritariamente entiende que no cabe aplicar sanciones, ni administrativas ni penales, en supuestos de elusión tributaria o fraude a la ley tributaria, un sector de la jurisprudencia se ha movido por otros derroteros.

Ante esta situación, la sentencia 102/2005 del TC dispone que no cabe sancionar penalmente conductas en fraude de ley, aunque lo hace en unos términos que no son del todo satisfactorios, como veremos a continuación.

2. Antecedentes de la sentencia 120/2005.

Este pronunciamiento del TC es consecuencia de un recurso de amparo frente a la sentencia de la Sección Quinta de la AP de Barcelona, de 19 de julio de 2002. Se trata de un pronunciamiento jurisdiccional más de los que defienden la punibilidad de las conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria. Pero, lo llamativo de esta sentencia, es que la AP de Barcelona vuelve a aplicar su doctrina de que las conductas en “fraude a la ley tributaria” son sancionables en vía penal, condenando al recurrente en amparo como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública, pero lo hace previa revocación de una sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 14 de esa misma ciudad, con fecha de 16 de enero de 2002.

La sentencia del Juzgado de lo Penal había absuelto al recurrente de amparo de un supuesto delito contra la Hacienda Pública, que según la Administración tributaria se habría cometido a partir de una operación bastante habitual consistente en que la sociedad del recurrente (transparente por ser de cartería), con abundantes pérdidas acreditadas de ejercicios anteriores, adquiere el 90 % de una entidad también transparente, que habría realizado plusvalías por la venta de un paquete de acciones a una sociedad francesa. De esta manera, el recurrente asumía la mayor parte de la deuda tributaria generada por la anterior venta de acciones.

Se trata de una operación de las que habitualmente vienen siendo catalogadas como carentes de motivo económico válido, pero que la AP de Barcelona considera en fraude a la ley tributaria. El supuesto fraude de ley habría consistido en utilizar como norma de cobertura las normas que regulan el régimen de transparencia fiscal y de compensación de pérdidas como forma de determinación del Impuesto de Sociedades (arts. 18 y 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre), así como las normas que regulan en la Ley de Sociedades Anónimas, en lo relativo al régimen de ampliación de capital (arts. 151 y ss.) para así evitar (norma eludida o defraudada) la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas legalmente aplicable. Como se puede apreciar, la caracterización de este fraude de ley, que pivotaría sobre el binomio *norma de cobertura-norma defraudada*, resulta completamente artificiosa y la AP de Barcelona tiene que basarla en unos supuestos “indicios” como que el recurrente no realizaba ninguna actividad económica relacionada con el objeto social de las sociedad, cuyas participaciones adquiere o que la sociedad objeto de adquisición no tenía necesidad de financiación exterior; pues disponía de numérico. Indicios que no son más que una clara expresión de una realidad: lo que realmente hay que predicar de la operación en cuestión es que, más allá de si la misma es simulada en el sentido de *falsa* (que no lo es) o si es en fraude de ley (que creemos que tampoco lo es), es una operación, como decía la propia sentencia condenatoria que “no tenía objetivos mercantiles o empresariales”. Se trataría de una operación de la cual, utilizando la terminología del vigente art. 15 de la LGT de 2003, “no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal” y que no pasaría, por tanto, el llamado *business purpose test*. Esto es, una operación que encajaría en los remedios antielusorios de cuño anglosajón, incorporados en parte por el art. 15 de la LGT de 2003. No siendo propiamente un fraude de ley, según los esquemas generales del art. 6,4 del Código Civil, resulta todavía más discutible que la sentencia haga descansar su argumentación en esta caracterización de la operación. Aunque volveremos sobre el tema, lo que está claro es que una operación de este tipo no permite la imposición de sanciones penales, como no es posible imponerlas en ninguna operación de las contempladas en las cláusulas generales antielusorias. Y ello, porque la finalidad de estas cláusulas es identificar operaciones que únicamente tienen sentido o pueden comprenderse desde la perspectiva de la ventaja tributaria, porque son artificiosas o inadecuadas al fin económico perseguido¹¹. Por tanto, la reacción del ordenamiento habrá de ser eliminar las ventajas perseguidas, que dan sentido a la operación, aplicando la norma correspondiente al negocio “adecuado”.

Frente a esta sentencia de la AP de Barcelona que resuelve la calificación de esta operación como fraude de ley del art. 24 de la LGT de 2003, y la considera sancionable penalmente, la demanda de amparo planteada invoca la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24,1 de la Constitución, y del derecho a la legalidad penal del art. 25,1. A ambas cuestiones vamos a referirnos a continuación.

¹¹ Véase al respecto, el excelente trabajo de RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Revista de Estudios Financieros*, CEF, 257-258, agosto-septiembre 2004, pag. 43.

3. La vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Violación del principio acusatorio.

La demanda de amparo aduce que esta sentencia condenatoria vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24,1 de la Constitución) en su vertiente de derecho a un proceso con todas las garantías, en los términos en que este artículo es configurado por la STC 167/2002, de 18 de septiembre. Y ello porque la acusación formulada contra la recurrente lo fue a título de partícipe en un negocio simulado (supuesto que, a diferencia del fraude de ley, sí es administrativamente sancionable). Y en el recurso de apelación presentado por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado no se planteaba la calificación de los hechos imputados como constitutivos de un fraude de ley. Es la AP la que aprecia la concurrencia de fraude de ley y la que determina que, a pesar de ello, la conducta es constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro juicio, lo relevante no es aquí la calificación en apelación de la conducta del recurrente como constitutiva de fraude de ley, entre otras cosas porque esa era la calificación que el actor defendía para su comportamiento, por lo que la misma no le resulta, como dice el Ministerio Fiscal, “un hecho sorpresivo o novedoso”. Lo realmente trascendente es la situación de indefensión en que se colocó al recurrente, ya que éste no cuestiona los hechos, pero sí defiende que los mismos constituyen un fraude de ley, en el convencimiento de que las conductas constitutivas de tal fraude, a diferencia de las simulatorias, no generan la posibilidad de una reacción punitiva del ordenamiento. Por el contrario, tanto para el Abogado del Estado como para el Ministerio Fiscal, “que el fraude de ley tributaria no estuviese sujeto a sanción alguna en vía administrativa no representaría un obstáculo para que dicho fraude fuera penalmente sancionado a través de su subsunción en la norma penal definidora del delito fiscal”. Esta parece ser la postura de la AP de Barcelona, quien recalifica la conducta del recurrente como fraude de ley y vincula a la misma la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, *sorprendiendo* al imputado en su confianza de que la alegada calificación como fraude de ley no conlleva sanción penal, como por otra parte defiende de la mayoría de la doctrina. Así lo reconoce el Abogado del Estado, cuando afirma que hay una mayoría de la literatura jurídica que dice que el fraude de ley en materia fiscal no debe ser sancionable, aunque añade que ello no alcanza la categoría de un “modelo de interpretación aceptado por la comunidad jurídica”.

Por ello, al proceder a calificar la conducta del recurrente como fraude de ley tributaria, sancionable penalmente, y hacerlo en fase de apelación, al margen del contenido de la acusación y de los recursos del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, se estaría infringiendo el principio acusatorio, al no haberse podido debatir contradictoriamente la utilización por el órgano de apelación de la figura del fraude de ley. El recurrente únicamente habría podido defenderse frente a la acusación de simulación de negocio.

No vamos a entrar en algunos aspectos importantes que, en este punto, derivan de la resolución, ya que desborrarían las intenciones de este trabajo. Temas como la inadmisión de la alegación del recurrente de que en apelación se prescindió del trámite de vista. EITC

rechaza esta alegación invocando su propia jurisprudencia sobre el carácter preclusivo de la demanda de amparo, porque el recurrente la formula por medio de una subsanación material de error posterior a la presentación del recurso. Al margen de estas cuestiones, lo importante en esta resolución es que, a través de esta *recalificación* en apelación, el TC entiende vulnerado el principio acusatorio, que integra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Y ello, a pesar de que reconoce que, al haber apreciado violación de las exigencias constitucionales de legalidad penal, no hubiera sido necesario atender a esta segunda causa de infracción constitucional.

Así, en los Fundamentos 7 y 8, recuerda el TC que de las actuaciones practicadas se desprende que las acusaciones formuladas contra el demandante de amparo fundamentaron en todo momento la petición de que fuera condenado como autor responsable de un delito fiscal, en la consideración de que había participado junto con los otros acusados en la realización de un negocio simulado. A la existencia de un negocio simulado hacían también referencia los recursos de apelación presentados contra la sentencia de instancia. Si el recurrente en amparo defendió la calificación del negocio como un negocio en fraude a la ley, ello se debió, seguramente al convencimiento de que, de acuerdo con el art. 24, 3 de la LGT de 1963, el fraude no conlleva sanciones, ni, por tanto, tampoco penas. Frente a ello la AP de Barcelona, al margen de las peticiones de los recursos, califica la operación como fraude de ley, ligando a la misma una sanción penal.

Es evidente que se ha producido esta alteración sorpresiva de la calificación del comportamiento del recurrente en fase de apelación, y se ha hecho para derivar una calificación delictiva. Y no resultan de recibo las afirmaciones del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal, según las cuales, no habiéndose variado los hechos, la calificación como fraude o simulación sería irrelevante a efectos constitucionales. Ello no es así, si entendemos que, a partir de una simulación sí es posible sancionar penal y administrativamente, pero no a partir de un negocio en fraude de ley. Como con todo acierto manifiesta el TC en su FJ 7º, “en modo alguno puede considerarse constitucionalmente irrelevante, por las razones anteriormente expresadas, que dicha imputación viniera fundamentada en la calificación de su comportamiento como negocio simulado o como fraude de ley tributaria, dadas las muy diferentes connotaciones de cada una de esas modalidades comisivas en relación con el obligado cumplimiento de las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE”. Los efectos son distintos, pero la cuestión es que la AP de Barcelona defiende para la operación aquí cuestionada la calificación de fraude de ley, acorde con la petición del recurrente en el juzgado de lo penal, pero con la connotación sancionadora impropia de esta figura.

Resultando claro que nunca se acusó al recurrente de amparo por un delito contra la Hacienda Pública a partir de un negocio en fraude de ley (a pesar de que él lo defendiera, sobre la base de entender que ello supondría la atipicidad penal de la conducta) sino de una conducta delictiva surgido de un negocio simulado, el TC llega a la conclusión, en su FJ 8, de que se ha vulnerado el principio acusatorio. Y lo hace en plena concordancia con sus pronunciamientos anteriores. Así, la sentencia del TC 35/2004, de 8 de marzo, FJ

2, después de recordar que nadie puede ser condenado por algo distinto de lo que ha sido acusado y de lo que, por lo tanto, haya podido defenderse, se pronuncia en los siguientes términos: “no se trata de extraer fuera del marco de la acusación, hechos nuevos, sino también calificaciones jurídicas nuevas sobre los mismos hechos, siempre y cuando esas calificaciones conlleven efectos jurídicos nuevos y “sorpresivos”, y, en especial, cuando los mismos agravan la situación del imputado”. Parece evidente que la calificación en apelación del negocio del recurrente como negocio en fraude de ley supuso un efecto sorpresivo que vulneró el principio acusatorio del art. 24 de la Constitución.

Para apreciar vulneración del art. 24 de la Constitución, se añade que debe darse, como consecuencia de la violación del principio acusatorio, una situación de indefensión. El Tribunal insiste en la íntima relación existente entre el principio acusatorio y el derecho a la defensa (sentencias 53/1987, de 7 de mayo, FJ 2; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3); vinculación que el TS ha recordado, por ejemplo en la sentencia de 22 de abril de 2003 (RJ 1415), poniendo el acento en la interdicción de cualquier forma de indefensión cuando se den casos de “modificación fáctica esencial en la acusación”. De esta manera, para el TC, “nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse en forma contradictoria” (sentencias 11/1992, de 27 de enero, FJ 3; 95/1995, de 19 de junio, FJ 2; 36/1996, de 11 de marzo, FJ 4; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3), y que lo que resulta constitucionalmente prohibido es la introducción de elementos nuevos que no hayan podido ser discutidos por el acusado. Por tanto, siendo fundamental apreciar la concurrencia de indefensión, lo relevante será la necesidad de un contraste *in casu* para apreciar la relevancia de tal indefensión.

Y eso es lo que ha ocurrido con la sorpresiva introducción de una calificación como fraude de ley, cuando la contradicción se formuló ante el juzgado de lo penal sobre la base de una conducta calificada como simulación. Al haberse planteado todos los argumentos de oposición a la acusación sobre el presupuesto de una conducta calificada como simulación, la *recalificación* en apelación como fraude de ley, veda la contradicción e impide una adecuada defensa, provocando una vulneración constitucional correctamente apreciada por el TC. Sin que para la estimación de este motivo constituya óbice alguno la no interposición por el actor de un incidente de nulidad de actuaciones frente a la sentencia de apelación, que, como es sabido, viene siendo la *gran válvula de escape* del TC para denegar amparos por vulneración del art. 24 de la Constitución, sobre todo en casos de defectos procesales que causan indefensión o resoluciones incongruentes (véase, sentencia 174/2003, de 29 de septiembre, y más recientemente, FJ 2 de la sentencia 115/2005, de 9 de mayo). Y ello porque lo que se desprende de esta posición constitucional consistente en exigir el planteamiento de incidente de nulidad es que el mencionado incidente únicamente resulta preceptivo en los casos en que se haya denunciado algún tipo de indefensión y de incongruencia constitucionalmente relevante, lo que no sería aquí el caso.

Como ocurre en muchas ocasiones, la doctrina del TC, tratándose además de la resolución de un recurso de amparo, no sólo es importante por lo que dice respecto al caso concreto, sino también por las afirmaciones de carácter general que sienta. En este caso, la

sentencia 120/2005, de 10 de mayo, vendría a reafirmar el principio acusatorio en materia de delito fiscal. Y esta doctrina debería extender su influjo en todos los ámbitos represivos tributarios, incluidas las sanciones administrativas, donde el principio acusatorio queda con frecuencia en entredicho.

Así, las exigencias de una plena y completa información sobre los términos de la acusación ya venían siendo destacadas por el TC con relación a las sanciones administrativas. Así, este afirmaba que “la imputación de una infracción puramente formal no puede transformarse sorpresivamente en otra de carácter sustantivo” (en el mismo sentido, STC 169/1998, de 21 de junio, FJ 3), y que el derecho fundamental a ser informado de la acusación “impide una modificación de la calificación jurídica de la sanción” (STC 29/1989, de 6 de febrero, FJ 6). Más recientemente, en sentencia 117/2002, de 20 de mayo, se afirmaba que el derecho fundamental a ser informado de la acusación impide una modificación de la calificación jurídica (FJ 6).

En suma, estamos ante la consolidación de una tradición doctrinal del TC sobre una manifestación del derecho a la defensa como es el principio acusatorio, que para el Alto Tribunal supone que debe recaer en la Administración la carga de acusar y que el particular tenga siempre conocimiento de qué se le acusa. Las manifestaciones formuladas en torno al principio acusatorio han de entenderse reforzadas con este pronunciamiento constitucional y extensibles a todo el derecho tributario represivo, frente a situaciones en las cuales podrían resultar vulneradas. Pensemos en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, que regula el reglamento sancionador de desarrollo de la LGT de 2003. Cuando este RD disciplina el procedimiento sancionador, establece que, tras la instrucción y la propuesta de resolución, trámites en los que se reconoce el derecho a formular alegaciones por los interesados (artículos 23, 4 y 5), el órgano competente para imponer la sanción puede acordar la ampliación de actuaciones. Como consecuencia de ello, el órgano competente para sancionar puede punir conductas que no se consideraron sancionables durante el procedimiento, o, incluso, modificar la tipificación de la conducta sancionable (art. 24, 2,b). Y aunque el art. 24,1 del RD 2063/2004 prohíbe tener en cuenta, por parte del órgano competente para sancionar, hechos distintos de los apreciados en la instrucción, lo cierto es que se le permite rectificar la propuesta de resolución, vulnerando el principio acusatorio en los términos en que lo viene proclamando la jurisprudencia del TC. Pues bien, la jurisdicción ordinaria competente para apreciar la constitucionalidad de las normas de rango inferior a la ley, podría declarar la inconstitucionalidad de este art. 24,2,b) por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de principio acusatorio del art. 24,2 de la Constitución.

4. Vulneración del derecho a la legalidad penal.

4.1. Introducción. Contenido del derecho a la legalidad penal.

La jurisprudencia del TC ha defendido que del art. 25 de la Constitución se desprende “...la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de

las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas...” (ss TC, 42/1987 – FJ 2º –; 101/1988 – FJ 3º –; 29/1989 – FJ 2º –; 69/1989 – FJ 1º –; 219/1989 – FJ 2º –; 61/1990 – FJ 7º –; 83/1990 – FJ 2º –; 207/1990 – FJ 3º –; 6/1994 – FJ 2º –; 145/1995 – FJ 3º – y 153/1996 – FJ 3º –), lo que supone exigir para sancionar la concurrencia del tipo en su función de garantía. Se trata de la tipicidad de las conductas sancionables, que impone una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica y que permita predecir con suficiente grado de certeza “las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa” (sentencias 133/1987, de 21 de julio – FJ 4º – y 53/1994, de 24 de febrero – FJ 4,º –). Y que en materia penal alcanza la condición de tipicidad estricta, tal y como lo recogen los artículos 10 y 12 del Código Penal.

El meollo de la sentencia 120/2005 del TC y primera causa de apreciación de vulneración constitucional es pues, la contradicción de la condena de una conducta constitutiva de fraude a la ley tributaria con el derecho a la legalidad penal previsto en el art. 25, I de la Constitución, que contempla una concreción de la tipicidad sancionadora. Tanto en España, donde este principio se recoge en el art. 25, I de la Constitución, como en Alemania, donde lo mismo se dice en el art. 103, II de la Ley Fundamental de Bonn, el principio de tipicidad, elevado a rango constitucional, exige la predeterminación de los comportamientos infractores¹².

Pero además de incluir la garantía de tipicidad penal y sancionadora, el art. 25, I de la Constitución, como se sabe, es invocable vía recurso de amparo, lo que ha hecho que CAAMAÑO DOMINGUEZ señalase que se trata de un derecho fundamental que es una manifestación de los principios de legalidad y tipicidad y, por tanto, una garantía “disfrazada” de derecho, “una condición de existencia del Estado democrático convertida en derecho subjetivo para garantizar su protección no sólo política sino también jurisdiccionalmente”¹³. Se trata, en suma y como señala ZORNOZA PEREZ, de un principio formal traducible en un derecho de los ciudadanos¹⁴.

Pues bien; la clave de esta sentencia gira en torno a la idea de que sancionar penalmente una conducta en fraude de ley vulnera las exigencias de legalidad penal. La misma hacía referencia al fraude de ley regulado por la, entonces en vigor, LGT de 1963, en cuya normativa el legislador había optado por tratar los supuestos de fraude de ley tributaria como no sancionables en vía administrativa mientras que el tipo penal en el que podría considerarse subsumible este comportamiento sería el artículo 349 del Código Penal de 1973,

¹² CREZELIUS, G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, op. cit., págs. 70 a 73. Vid. la bibliografía ahí citada. Vid. también FRANZEN - GAST - SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 2º ed., C.H.Beck, München, 1978, pag. 468.

¹³ CAAMAÑO DOMINGUEZ, F., *El control de constitucionalidad de disposiciones reglamentarias*, op. cit., pag. 163.

¹⁴ ZORNOZA PEREZ, J.A., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pag. 85.

según el cual se cometía delito contra la Hacienda Pública cuando la cantidad defraudada superase los 15 millones de pesetas.

Pues bien, la sanción de las conductas elusorias contempladas en cláusulas generales como el fraude de ley (y a nuestro juicio, también los nuevos supuestos previstos en la *cláusula de conflicto* de la LGT de 2003) vulnera las exigencias de tipicidad que, para todo el orden punitivo, contempla el art. 25,1 de la Constitución. Sin embargo, la tipicidad penal cuenta con varias vertientes que pueden verse afectadas por una condena penal de una conducta constitutiva de fraude a la ley tributaria. En primer lugar, la exigencia de que las conductas que se quieren sancionar encajen en la descripción legal prevista en la norma penal. Y, sobre todo, que requiriendo este encaje, se garanticen los imperativos de *lex certa* inherentes al principio de seguridad jurídica (art.9,3 de la Constitución) y se excluya cualquier mecanismo analógico incompatible con las exigencias de certeza.

5. Vulneración del contenido del tipo infractor de los delitos contra la Hacienda Pública

Resulta superfluo tener que recordar que una acción es típica cuando encaja dentro de una descripción legal recogida en el Código Penal. Y que el artículo 349 del Código Penal, aprobado por Decreto 3096/1973, al igual que el artículo 305 del Código Penal de 1995 configura la acción típica del delito contra la Hacienda Pública a partir de la "defraudación". En concreto, el vigente artículo 305 del Código Penal, se refiere a "defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos", por acción u omisión.

La conducta típica del delito contra la Hacienda Pública gira, pues, en torno a la acción consistente en *defraudar eludiendo*. Esa elusión no tiene el significado técnico-jurídico que hemos expuesto con anterioridad¹⁵. La elusión, como vimos, consiste en la "evitación del hecho imponible" y, por tanto, en impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el delito de defraudación presupone, como requisito mínimo para que pueda entenderse realizada la acción típica, estar obligado a pagar el tributo por haber realizado el presupuesto de la obligación. No se trata, como decía el art. 24 de la LGT de 1963, de eludir el pago del tributo a través de un negocio en fraude de ley, porque a través del fraude de ley se *elude* el pago, pero *eludiendo la realización del hecho imponible*. Por el contrario, la conducta típica punida en los artículos 349 del Código Penal de 1973 y 305 del de 1995, es, como dice PEREZ ROYO, *eludir el pago mediante defraudación o elusión fraudulenta*, como también proclama la sentencia del TS de 6 de julio de 1999 (RJ 6200). Y ésta, como ha señalado la sentencia del TS de 30 de abril de 1999 (RJ 3338), requiere la existencia de una maquinación que denote el carácter mendaz de la misma con pretensión de causar un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la

¹⁵ Así, en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 89 y 90. Véase, además, CROS GARRIDO, J., "El fraude de ley en el ámbito tributario", *Impuestos*, nº 7, 1998, pag. 38.

vulneración frontal de una norma¹⁶. Así, para MUÑOZ CONDE, la acción prevista en el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública consiste en “defraudar; es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado”. Añade este autor que “la expresión *defraudar* tiene además un connotación de engaño”¹⁷ o de “mantener a la Administración en la ignorancia de los hechos con relevancia tributaria”¹⁸. Por lo tanto, el tipo del delito contra la Hacienda Pública se resuelve en una “conducta defraudatoria”, equivalente a la producción de engaño¹⁹.

Por tanto, defraudación en el sentido de producir engaño y violación de la norma son los dos factores esenciales para entender producida la acción típica de los delitos contra la Hacienda Pública. Así lo viene afirmando la jurisprudencia del TS en algunos pronunciamientos emblemáticos: así, en la sentencia de 12 de marzo de 1986, se decía que “fraude” equivale semánticamente a “engaño” o “acción contraria a la verdad o a la rectitud”, por lo que “defraudar”, aun siendo una palabra polisémica, debe tomarse en su acepción más ajustada al caso, como “cometer fraude en perjuicio de alguno”. Se trata, por tanto, de provocar “fraude tributario”. La cuestión radica pues, en entender el verdadero sentido de tal fraude y en saber si este término incluye el fraude de ley.

La cuestión no plantearía mayores problemas, ya que en el tradicionalmente conocido como fraude de ley, ni hay vulneración de la norma tributaria, ni hay engaño porque las operaciones “están a la vista”, si no fuese por la tendencia doctrinal del TS que viene defendiendo que el concepto “defraudación” abarca también las conductas en fraude de ley. Tendencia que era necesario rebatir y que, a nuestro juicio, queda desautorizada a partir de la sentencia 120/2005, del TC. Así, por ejemplo, tanto la sentencia de 15 de julio de 2002 (RJ 8709) como la de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004191) sostienen que el fraude de ley es una forma de *ilícito atípico*, en la que se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (*de cobertura*), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, “por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas”. El fraude de ley, para estas sentencias, serviría de *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un despla-

¹⁶ PEREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica en el delito de defraudación” (art. 349 CP)”, pags. 353-355.

¹⁷ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal*, Parte Especial, 12ª edición, 1995, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, pag. 825. Véase también MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pag. 2014. Por su parte, MARTINEZ BUJAN PEREZ, C., vincula el engaño a “maniobras maliciosas, maquinaciones, artificios o mendacidades”; *Derecho Penal Económico*, Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pag. 331.

¹⁸ PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pags. 67 y ss; SIMON ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Aranzadi, Pamplona, 1998, pags. 26 y 27. En tal sentido, afirma SEOANE SPEIGELBERG, J.L., que “es unánime la doctrina y la jurisprudencia, en el sentido de que la comisión del delito fiscal exige la existencia de dolo, es decir, del ánimo defraudatorio...”, “El delito de defraudación tributaria”, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2000, pag. 103; véase la postura inequívoca del TS, entre otras en la sentencia de 20 de mayo de 1996 – RJ, 3838 –.

¹⁹ SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, pag. 53.

zamiento patrimonial inducido por error; que supondría realizar el tipo infractor del delito contra la Hacienda Pública. Y así, la sentencia de 30 de abril de 2003 (RJ 3085) cataloga el fraude a la ley tributaria como “mecánica fraudulenta idónea para engañar a la Administración”. Se trata de un planteamiento del TS, a nuestro juicio erróneo, porque, como señala FERREIRO LAPATZA, si el tipo del delito contra la Hacienda Pública es la *defraudación* equivalente a *fraude tributario*, “fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo”²⁰.

Las razones para explicar este erróneo planteamiento del TS pueden ser de diverso tipo. Una primera, de cuño terminológico. Es frecuente la identificación semántica entre *fraude* y *defraudación*, pero esta equivalencia no puede llevarnos a olvidar que el fraude entendido como sinónimo de *defraudación* está en las antípodas del fraude de ley. Así, en la terminología italiana, cuando se habla de “*frode fiscale*”²¹, o en la literatura francesa, cuando se utiliza el concepto “*fraude fiscale*”, se hace como equivalente a “defraudación”, como incumplimiento ilegal de la obligación surgida de pagar el tributo. En la terminología italiana el “*frode*” es, precisamente, una violación de la obligación tributaria caracterizada por una particular intensidad del dolo, es decir, un supuesto especialmente grave de lo que en Italia se denomina “*evasione fiscale*”²². En el caso francés, el concepto “*fraude*” equivalía tradicionalmente a evasión fiscal, esto es, al incumplimiento de la norma que obliga a pagar el tributo, o, lo que es lo mismo, a la “violación deliberada de una obligación fiscal”²³. También en la doctrina y legislación portuguesa, el término fraude se suele identificar, con “*evasão*”,

²⁰ Añade FERREIRO LAPATZA, J.J., “pero el pago ilegal, es decir; contrario a lo que la Ley quiere, puede realizarse también sin incurrir en infracciones, por medio del fraude a la Ley tributaria”; *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., 1992, Marcial Pons, Madrid, pag. 459.

²¹ Por ejemplo, en el art. 4 de la Ley de 7 de agosto de 1982, n. 516, respecto al impuesto sobre la renta y sobre el valor añadido, se refiere al concepto de “*frode fiscale*”; Véase PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op. cit., pag. 8.

²² Y el concepto de “*evasione*” tiene un significado tradicional, como decía BERLIRI, A., “violación que se concreta en la omisión total o parcial del pago”, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1965, pag. 285. INGROSSO, G., *Diritto Finanziario*, E. Jovene, 1956, pags. 420 y 421. Una muestra clara de la escasa incidencia doctrinal del concepto “fraude” en Italia, y su sustitución por la dicotomía *evasione-elusione*, lo vemos en LOVISOLO, A., “*Levasione e l’elusione tributaria*”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1984, pags. 1288 y 1289. El concepto de “fraude de ley” que se utiliza en nuestro país está más próximo a la idea de “*elusione*”, puesto que para LOVISOLO, ésta consiste en que “...el potencial contribuyente opera de manera que el presupuesto de hecho del tributo no se verifique”. Así, por ejemplo, SANTAMARIA, B. lo identifica con “violación de la norma”; *La frode fiscale*, Giuffrè Editore, Milano, 1992, pags. 2 y 3. Y GIORGETTI, A., señala que “evasión” equivale a “cualquier hecho, comisivo u omisivo, que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo”; *La Evasión Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1967, pags. 4 y 5. Para ANTONINI, E., la “evasión” es “el expediente al que acude el contribuyente para impedir el conocimiento de tal supuesto de hecho a los órganos de la Administración Financiera”, “*Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*”, en *Studi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1959, pag. 3. Véase también DUS, A., *Teoria generale dell’illecito fiscale*, Giuffrè Ed., Milano, 1957, pags. 12 y ss. En aquellos casos en que ciertos autores utilizan respecto al derecho fiscal el término “*frode alla legge*” — el caso, por ejemplo de GALLO, F., —, es para defender la aplicación del instituto contenido en el art. 1344 del Código Civil italiano, equivalente al art. 6, 4 del CC español; “*Elusione, risparmio d’imposta e frode alla legge*”, en *Studi in onore di Enrico Allorio*, Giuffrè Editore, Milano, 1989, pag. 2052. Pero, curiosamente, cuando la figura del *frode* civil se traslada a la esfera del derecho fiscal, se suele utilizar (así lo hace el propio GALLO), el término “*elusión fraudulenta*” (*elusione fraudolenta*), esto es, se emplea el concepto de “*elusión*”²³ para mencionar algo similar a lo que sería el fraude de ley en Derecho Tributario de nuestro art. 24 LGT; UCKMAR, V., *Tax Avoidance/ Tax Evasión General Reporter*, op. cit., pag. 153.

que consistiría en que el contribuyente sustrae al Fisco, parte o la totalidad de su materia imponible, no declarándolo o haciéndolo con falsedad²⁴.

Al margen de esta puntualización terminológica, y aun cuando se acepta que los conceptos de fraude de ley y de defraudación son diferentes, la doctrina del TS defensora de sancionar penalmente las conductas de elusión parten de la premisa de que el fraude de ley, sin ser “fraude fiscal”, es una conducta reprochable y reprobada por el ordenamiento, que puede ser constitutiva de defraudación. Así, se entiende que lo que realmente se estaría sancionando no sería, como dice HERRERO DE EGAÑA, el “abuso” sino las “actuaciones fraudulentas”²⁵. En palabras de PALAO TABOADA, “...no se trata de castigar el fraude de ley en cuanto tal, por ser fraude, sino una conducta en sí misma, independientemente de que en el plano civil (no penal) constituya o no fraude a la ley...” que lesiona los intereses de la Hacienda Pública (bien jurídico protegido) de tal forma y con tales características que es merecedora del reproche penal”²⁶. En apoyo de estas opiniones se suele invocar la tendencia doctrinal alemana seguida por una corriente jurisprudencial del Tribunal Supremo Federal – *Bundesgerichtshof* ²⁷ – para la cual, en el caso del “abuso de las formas jurídicas” del parágrafo 42 de la Ordenanza

²³ GROSCLAUDE, J. - MARCHESSOU, P., *Procédures fiscales*, Dalloz, Paris, 2001, pag. 177. Por lo que, como dijo CHEVALIER, faltaba otro término que viniese a abarcar las conductas que se suelen calificar como de simple “elusión fiscal”. Ese término iba a ser; después de la aprobación en 1981 del *Livre des procédures fiscales*, el concepto de “abuso de derecho” (*abus de droit*), que iba a situarse muy próximo de lo que semánticamente es el fraude de ley en España. El abuso de derecho surge en Francia en la segunda mitad del siglo XIX y comienzos del XX, y se generaliza después, con o sin expresión legislativa, por los diversos sistemas jurídicos de base continental. Su origen en Francia es netamente jurisprudencial, aunque la misma es consecuencia de la consagración en el Código de Napoleón, del formalismo legal. Es también consecuencia de un intento de flexibilizar el carácter absoluto de la protección de la propiedad en el Código francés. Véase RODRIGUEZ ARIAS, L., *El abuso del derecho*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, pag. 132. En concreto, para autores como CHEVALIER, DIBOUT o TUROT, el abuso de derecho en Francia consiste en una “construcción jurídica ficticia, caracterizada por maniobras fraudulentas”, con el objetivo de enmascarar la situación real subsistente; CHEVALIER, J.P., “L’expérience française” en *L’elusione fiscale nell’Esperienza europea*, coord. Di Pietro, A., Giuffrè Editore, Milano, 1999, pags. 8 y 9. DIBOUT, P., “Le procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique”, *Droit Fiscal*, 1992, n° 45, pags. 1734 y ss. TUROT, J., “Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l’administration des actes juridiques (ou l’abus de droit trompant)”, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1989, núms. 8 y 9, pags. 459 a 463.

²⁴ TEIXEIRA RIBEIRO, J.J., *Lições de Finanças Públicas*, 2ª ed., refundida y actualizada, Coimbra Editora, 1984, pag. 327. De hecho, la Ley General Tributaria portuguesa de 2000 habla de “crime de fraude fiscal” – art. 92 -. Incluso legalmente “fraude” se suele equiparar a infracción (*infração*) tributaria; véase, al respecto, la Ley Portuguesa 15/2001, que “reforça as garantias e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias”; *Diário da Republica*, n° 130, serie A, Anexo “Regime geral das infracções tributárias”. En el ámbito lusófono, el equivalente al fraude del art. 24 de la LGT, sería el término “elisao”. E incluso en la doctrina brasileña – así, LOBO TORRES, R., – se suele hacer mención a que el “fraude” del art. 24 de la LGT española es el trasunto de la *elisao* brasileña; *Normas de Interpretação e integração do Direito Tributário*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro-Sao Paulo, 2000, pags. 152-153. Reincide en esa terminología la Lei Anti-Elisiva Brasileña (Lei Complementar 104 y 105 de 10 de enero de 2001).

²⁵ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuándo queremos decir fraude?”, op. cit., pag. 3.

²⁶ PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 93.

²⁷ Un resumen de la misma en PALAO TABOADA, C., “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, op. cit., pags. 15 a 17.

Tributaria Alemana procede imponer sanciones²⁸, que pueden alcanzar el grado de sanciones penales.

En el fondo de este argumento lo que late es la idea de que en el fraude de ley, como en el abuso de las formas o en la elusión en general, también se produce un detrimento económico a la Hacienda Pública a través de un cierto “engaño”. Ambas afirmaciones incluyen un cierto grado de verdad. En las conductas elusivas, consistentes en abuso de las formas o fraude de ley hay, en términos generales, un perjuicio económico para la Hacienda Pública, al menos en el sentido de que la elusión se lleva a cabo para no pagar o pagar menos y hay también, una cierta deformación de la realidad que, sólo en sentido traslativo, podríamos identificar con el *engaño*. Pero ni el detrimento económico justifica la sancionabilidad penal de la elusión ni el supuesto “engaño” es constitutivo de la defraudación típica del delito fiscal.

El “detrimento económico” no es fruto del impago de una obligación que haya surgido por haber sido realizado el hecho imponible de un tributo. Ese detrimento económico se produciría por vulnerar lo que FALCON Y TELLA denomina “potencialidad recaudatoria del sistema tributario”. Según este autor, decir que combatir la elusión fiscal se legitima por las pérdidas de recaudación (así lo ha hecho el TC, por ejemplo en sentencia 76/1990, de 26 de abril²⁹) supone reconocer a la Administración Tributaria una facultad “de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley”, aunque añade “pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador”³⁰. Esto es, una capacidad de actuar contra las maniobras de los particulares que buscan de modo abusivo alternativas para no pagar o pagar menos.

Esas conductas en “abuso” o “conflicto” lesionarían las expectativas recaudatorias de la Administración, por lo que sólo en este sentido cabría afirmar que en las mismas se observa una oposición con lo que FERREIRO LAPATZA denominaba, en la 19ª edición del Curso de Derecho Financiero Español (en relación con el fraude de ley tributaria) “esquemas de organización social queridos por el legislador”³¹. Pero ni toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo san-

²⁸ Pero, y esto es lo importante, sólo en la medida en que tal abuso se lleva a cabo a través de una conducta engañosa y en tanto exista engaño a la Administración tributaria o se le prive intencionalmente del conocimiento de los hechos que han inducido al particular a adoptar una forma jurídica “inadecuada” – *unangemessen* – (por tanto, se trate de conductas que estarían próximas a lo que en nuestro ordenamiento es la simulación).

²⁹ Así, en el conocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el TC legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación, conocida genéricamente como “fraude tributario” – las potestades de inspección y comprobación – argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

³⁰ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II)”, *op. cit.* pag. 5.

³¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 19ª ed., Madrid, 1997, pag. 136.

cionador ni en el caso del “abuso” o “conflicto” su valoración negativa se refiere al concreto incumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que justifica la reacción sancionadora. Y es conveniente recordar que la finalidad de las sanciones es – en sentido amplio – “asegurar la vigencia del Derecho”³², y en un sentido más estricto – al que se refiere BINDING – garantizar la juridicidad del ordenamiento, porque “una obligación sólo se eleva a la condición de obligación jurídica cuando una sanción convierte una conducta normativamente prevista en una conducta debida”³³. Por eso, las sanciones tributarias, como todas las sanciones, sólo tienen sentido cuando la obligación, cuya juridicidad protegen, existe realmente. Y la esencia del “abuso” o “conflicto” es “eludir el pago del tributo”, lo que sólo es posible “evitando” la realización del hecho imponible, se realice o no otro hecho imponible distinto del “eludido”. Esto es, evitando el surgimiento de una determinada obligación tributaria. Como con toda lógica afirmaba el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT de 2001, que “el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había, por tanto, obligación de declarar”. Y estas afirmaciones valen para todo el orden punitivo, sea administrativo o penal.

Pero es que, además, el que en la elusión no exista una obligación surgida que sea objeto de incumplimiento impide singularizar el bien jurídico protegido por el delito contra la Hacienda Pública, que no es otro que cada concreto crédito tributario. Así, conviene puntualizar que tal bien jurídico protegido no es la función tributaria, pues la misma abstractamente considerada no en sí misma un bien jurídico sino un instrumento para hacer efectivos todos y cada uno de los derechos de crédito de que es titular el Fisco a partir de la realización de los presupuestos de las obligaciones tributarias³⁴. La lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, en este caso un crédito tributario ya surgido, es el fundamento de la *dañosidad* de la acción y base para admitir la concurrencia de un contenido material en la antijuridicidad.

Sin embargo, la sancionabilidad penal de la elusión tributaria se defendería también a partir del argumento de que es una conducta que el ordenamiento también reprueba, de manera que sólo los supuestos de “economía de opción” entendidos en sentido estricto, impedirían la aplicación de sanciones administrativas o penales. En este sentido se pronuncia el Ministerio Fiscal, en sus alegaciones al recurso de amparo que dio lugar a la presente sentencia: el fraude de ley es punible porque no constituye una legítima búsqueda por el contribuyente en el ordenamiento jurídico, de determinados efectos que hagan más favorable o beneficiosa su situación frente a la Administración Tributaria, esto es, se puede castigar penalmente el fraude de ley porque no es economía de opción. Para el Ministerio Fiscal, en las alegaciones, la “llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expec-

³² LEGAZ LACAMBRA, L., *Filosofía del Derecho*, op. cit., pag. 249.

³³ BINDING, K., *Lehrbuch des Gemeinen Deutschen Strafrechts*, op. cit., pag. 12 y ss.

³⁴ Véase SIMON ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pag. 26.

tativas, a diferencia del fraude de ley que se conceptúa con el propósito probado de eludir el pago de un impuesto”.

Vamos a dejar de lado esta errónea concepción de la economía de opción, que en su momento también defendió el TEAC (por ejemplo, resolución de 25 de julio de 2001), como aquella exclusiva situación en que la ley ofrece, explícitamente, dos fórmulas jurídicas igualmente válidas. Entre otras cosas porque ese concepto de economía de opción se cohonestaba mejor con la idea de “opción fiscal”³⁵ y no es acorde con la doctrina del TC sobre la planificación fiscal lícita, que viene a entender tal concepto como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto a las otras” (sentencia 46/2000, de 17 de febrero – FJ 6º –). La idea que el TC ha barajado de la economía de opción admite la idea de *economías de opción implícitas* y, por tanto, no se limitaría a las ofrecidas expresamente por el ordenamiento³⁶. También vamos a evitar ahora pronunciarnos sobre esa sutil diferenciación que hace el Ministerio Fiscal en las alegaciones durante el procedimiento que derivó en la sentencia 120/2005 entre “propósito de acomodar su actuación a sus particulares intereses” (es decir, a su interés de no pagar o pagar lo menos posible) y “propósito de eludir el pago”.

Lo que nos interesa ahora es destacar la calificación de la elusión, abuso de las formas o fraude de ley como una conducta no querida por el ordenamiento y con potencialidad para provocar engaño a la Administración y, por tanto, para ser un vehículo adecuado para cometer el tipo penal de defraudación. En relación con la primera cuestión, es cierto que las conductas abusivas y en fraude de ley *no son queridas* por el ordenamiento, pero ello simplemente se traduce en la circunstancia (ya de por sí importante) de la posibilidad excepcional otorgada por el ordenamiento de gravarlas, aun tratándose de conductas atípicas, a través de la aplicación de una cláusula general antielusión.

Más insistente ha sido un sector de la doctrina, con relación a que el fraude de ley sea vía adecuada para cometer una conducta de *engaño*. Así lo reconocen, por ejemplo, MARTINEZ-BUJAN PEREZ³⁷ y LOPEZ LOPEZ-BAEZ MORENO³⁸, es posible “engañar” a través del fraude de ley. Y así lo ha señalado el TS en sentencia de 15 de julio de 2002, - RJ 8709 –, en la que señala que el fraude es una figura caracterizada porque quien recurre a ella

³⁵ Sobre el concepto de “opción fiscal”, véase SIMON MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (tesis doctoral inédita), Universidad Complutense de Madrid, 1998, pag. 492 y RUFIAN LIZANA, D. -CALATRAVA ESCOBAR, M.J. y SANCHEZ GALIANA, J. A., “Las opciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *La Ley*, 1984, 3, pag. 775.

³⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 1896 y RTT, nº 57, 2002, pag. 153.

³⁷ Sobre las *economías de opción implícitas*, véase nuestras aportaciones en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pags. 111 a 120.

³⁸ MARTINEZ-BUJAN PEREZ C., *Derecho Penal Económico*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pag. 331.

³⁹ LOPEZ LOPEZ, H.-BAEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales” (Comentario a la sentencia de 30 de abril de 2003), *Revista de Estudios Financieros*, CEF, nº 51, febrero, 2004, pag. 133.

“busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar”.

Esta forma de argumentar topa, sin embargo, con un obstáculo difícilmente salvable; aun en el supuesto de que el fraude de ley encajase en la descripción típica del delito de defraudación tributaria no sería una acción típica y antijurídica. No es la situación subjetiva de engaño que la apariencia de fraude de ley pudiera causar a la Administración lo determinante para sancionarlo penalmente, sino que lo relevante será que a ese *engaño* se haya llegado por medios “fraudulentos”, ocultando hechos y vulnerando el mandato tributario típico, cosa que en el fraude de ley y en la elusión no ocurre, simple y llanamente porque en la elusión tributaria se ha evitado la realización del hecho imponible o del presupuesto de cualquier obligación tributaria

Aun cuando acudir al fraude a la ley tributaria fuese *defraudar* en sentido penal, que no lo es, la supuesta acción típica no sería antijurídica. Ni desde el punto de vista formal, porque no es contraria a las normas jurídicas y, por tanto, no está prohibida ni desvalorada por las mismas (no pagar el tributo debido está prohibido, por eso se sanciona, acudir al fraude de ley, no). Ni desde el punto de vista material, porque el no surgimiento del crédito tributario supondría la inexistencia de un bien jurídico y, como se dijo, del fundamento de la “dañosidad social” de la acción.

Sin embargo, para salvar estas objeciones y seguir defendiendo la punibilidad penal de los comportamientos en fraude a la ley tributaria y, en general, de elusión del tributo, se acude frecuentemente a la teoría del “ilícito atípico”. Así, la citada sentencia del TS de 15 de julio de 2002, dice que “el fraude de ley es una forma de “ilícito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas”.

La tesis del “ilícito atípico”, defendida para el fraude a la ley y el abuso de derecho por autores como ATIENZA MENA-RUIZ MANERO, entronca con la idea ya expuesta de “vulneración indirecta del ordenamiento” y se refiere a aquellas situaciones en las cuales no se viola directamente una norma porque la conducta está permitida, pero sí un principio o principios, por lo que la vulneración es “indirecta” o del *espíritu* que preside un sector del ordenamiento. En materia de fraude de ley, esta afirmación es asumida por el sector doctrinal que defiende que en estos supuestos el hecho imponible no se realiza formalmente, sino que se realiza en sentido “implícito”. Así, para PALAO TABOADA, en el fraude de ley la intención del legislador es gravar el hecho realizado por el particular, y el mismo resultaría gravado si no se hubiese acudido a “medios anormales”³⁹. Se trata, como dicen LOPEZ LOPEZ- BAEZ MORENO, de admitir que la conducta realizada en fraude a

³⁹ Lo que finalmente lleva a PALAO TABOADA, C., a afirmar que en el fraude de ley del art. 24 de la LGT, no hay laguna alguna, puesto que la norma existe y no es otra que la ley defraudada; “¿ Existe el fraude a la Ley tributaria?”, *op. cit.*, pag. 13.

la ley es subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada porque encaja en el sentido posible de sus palabras⁴⁰, lo que vendría a coincidir con lo que algunos autores llaman *realización indirecta del hecho imponible*⁴¹.

Pero la sancionabilidad de un ilícito atípico quebraría las exigencias más elementales de tipicidad, seguridad jurídica y *lex certa*, y por ende, los artículos 9, 3 y 25, 1 de la Norma Fundamental, ya que tales ilícitos atípicos, como defienden los mencionados autores, serían las conductas contrarias a *principios de mandato* y *no a reglas de mandato*, como veremos al referirnos a las exigencias de antijuridicidad⁴².

En resumen, la defraudación tipificada como delito fiscal exige un comportamiento fraudulento con engaño, entendido como *falsedad u ocultación*. En el plano de los hechos, falseando la realidad para ocultarla o creando una apariencia absolutamente falsa, o, bien, sin operar en los hechos, simplemente ocultándolos o no declarándolos y lo que hay en el fraude de ley es un uso del negocio al margen de las exigencias de causa típica. Y siempre que no se incurra en un supuesto de *causa simulationis*, no habrá una falsificación de los hechos ni una ocultación, por lo que no se puede hablar del engaño constitutivo de la defraudación. Habrá, eso sí, una dificultad para reconocer inicialmente el negocio, fruto de un uso abusivo de un acto, hecho o negocio. Pero las dificultades de conocimiento para la Administración acerca del verdadero fin perseguido a través de tal negocio no pueden considerarse “falsedad” o “engaño”. Que un negocio realizado en fraude a la ley o a través de cualquier mecanismo elusorio no sea reconocible como tal *icto oculi* sólo supone que la Administración tendrá que llevar a cabo una investigación más o menos exhaustiva para determinar la verdadera calificación de los negocios a efectos tributarios, pero no significa que tales negocios no sean ciertos y verdaderos⁴³. Como señala APARICIO PEREZ, al consistir el fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963, no en la sanción de una norma sino en un “intento de aplicación del obligado de las normas que le convienen, pero dejando de aplicar los preceptos que correspondan”, se darían en estas operaciones los requisitos de “complitud y veracidad”, lo que impide la punibilidad de estas conductas⁴⁴.

⁴⁰ LOPEZ LOPEZ, H.-BAEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales”, *op. cit.*, pag. 130.

⁴¹ PEREZ DE AYALA, J.L., “El fundamento “ex lege” de la obligación tributaria en los comportamientos en fraude de ley...”, *op. cit.*, pag. 88.; CROS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, *op. cit.*, pag. 39.

⁴² Los propios ATIENZA MENA, M.-RUIZ MANERO, J., entienden que la idea de tipo de garantía impone que “los ilícitos penales deben estar establecidos en reglas (en pautas que sean lo más específicas posibles) y no en meros principios”. La falta de tipicidad del ilícito lleva, precisamente a que el mismo no pueda ser objeto de una sanción sino de otra reacción diferente por parte del ordenamiento por lo que , apoyar la sancionabilidad del fraude a la ley en que constituye un *ilícito atípico*, no es una más que un contrasentido; *Ilícitos atípicos*, *op. cit.*, pag. 27.

⁴³ Sobre esta, véase el comentario de LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *op. cit.*, pag. 132 y 133.

⁴⁴ APARICIO PEREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pag. 154.

La propia sentencia del TC objeto de este comentario lo deja claro; además de identificar el “engaño” constitutivo de las defraudaciones típicas de los delitos contra la Hacienda Pública con la “ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”, añade que “en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista” (FJ 4). Ese ocultamiento si existiría en la simulación, cuya concurrencia se excluye completamente. De hecho, el FJ 4 habla de que no ha habido “negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño ni ocultación maliciosa de cualquier género”.

En suma, y como dice la sentencia objeto de estas reflexiones en su FJ 5, “la evidente merma de los ingresos a la Hacienda Pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973”.

Pero además, admitir el instrumento del fraude a la ley tributaria como vehículo de defraudación fiscal, supone obviar sus consecuencias en el plano privado, que no son otras que la aplicación de la norma defraudada. Y no se puede conceptuar el fraude de ley como un *supraprincipio* tomado del Derecho Privado con validez para todo el ordenamiento, y después no tomar en consideración las consecuencias previstas en el orden privado para el mismo⁴⁵. A esta segunda cuestión nos vamos a referir a continuación.

5.1. La existencia, en el fraude de ley, de una solución propia en el Derecho Penal.

Uno de los argumentos en torno a los que gira el amparo concedido por el TC en la sentencia que nos ocupa, es el de que el fraude a la ley tiene unas consecuencias muy claras en el ordenamiento jurídico. Es un concepto de Derecho Común aplicable a todo el ordenamiento tributario que no permite obviar lo que es la consecuencia del instituto del fraude a la ley en el Derecho Común: la aplicación de la norma defraudada y la exclusión de consecuencias sancionadoras⁴⁶.

Para reforzar esta postura, el TC resalta la circunstancia de que los actos, hechos o negocios realizados en fraude de ley no suponen defraudación. Sin embargo, en lugar de insistir en ello, pues este dato es determinante para entender que en cualquier supuesto de elusión sin simulación (llámese fraude a ley o llámese, como se dice en la actualidad, “conflicto en la aplicación de la ley tributaria”) no se realiza la acción típica del delito fiscal, la sentencia se centra en la dinámica propia del llamado “fraude de ley”.

⁴⁵ El art. 24 de la LGT está contemplando el instituto del fraude de ley civil, incluso, como dice ESEVERRI MARTINEZ, E., en “su concepción más clásica, como la ejecución de actos, hechos o negocios jurídicos amparándose en el texto de una norma que se ha dictado con finalidad distinta tratando de eludir de esta manera la aplicación de otra norma”; “Comentario al art. 24 de la LGT”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pag. 28.

⁴⁶ Véase al respecto la opinión de PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, pag. 89.

El TC se pronuncia en los términos del recurso de amparo planteado y elude un pronunciamiento más general, a diferencia de algunas sentencias más recientes, como la 63/2005, de 14 de marzo, relativa a la interrupción de la prescripción en el delito fiscal. En el caso de la sentencia 120/2005 aquí comentada, el TC se limita a vincular la imposibilidad de sancionar la imposibilidad de sancionar penalmente con la naturaleza de la figura del fraude de ley, lo que plantea algunos problemas. Para ello parte acríticamente de algo que es harto discutible, la identificación del fraude de ley civil del artículo 6,4 del Código Civil con el fraude de ley tributaria (FJ 4)⁴⁷. Así, la sentencia afirma que “con carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a cuyo tenor *los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*”. El TC recuerda lo señalado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, en el sentido de que “el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico”. Para el TC el concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se producen las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida.

Sin embargo, como ya hemos afirmado en su momento, el ámbito natural del fraude de ley en su sentido tradicional es el ordenamiento privado. En el ámbito privado se reconoce la posibilidad de formular distintos negocios, de acogerse a los tipos negociales, o de crear contratos atípicos, lo que otorga cierta facilidad para buscar el “amparo” de una ley distinta. Y como la finalidad del fraude de ley es lograr un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él, el objeto del fraude de ley será, de ordinario, el núcleo reducido pero importante, de normas imperativas que se establecen respecto a los contratos y negocios jurídicos⁴⁸. Por eso, la traslación automática de la categoría del fraude de ley al Derecho Tributario, un ordenamiento imperativo basado en obligaciones específicas de dar a partir de realización de presupuestos legales, no resulta indiscutible.

Pero el planteamiento del TC podría dar a entender que las consideraciones que se efectúen se limitan a la figura del fraude de ley, y no serían aplicables a otras modalidades de “cláusula general antielusión”. Y, en concreto, que no podrían referirse al “conflicto en la aplicación de la ley tributaria” del art. 15 de la LGT de 2003, si admitimos, como creemos, que no existe identidad entre la cláusula de “fraude de ley” contenida en el art. 24 de la

⁴⁷ Lo hemos criticado en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op.cit, pags. 93 a 97. En torno al diferente perfil que el fraude de ley tendría en el Derecho Civil y en el Derecho Tributario, FALCON Y TELLA, R., “El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4. C.C.”, *Editorial Quincena Fiscal*, n° 17, 1995, pag. 10.

⁴⁸ Así, en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op.cit, pags. 89 y 90. Véase, además, CROS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, *Impuestos*, n° 7, 1998, pag. 38.

LGT de 1963 y la nueva categoría del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así se manifiesta RUIZ TOLEDANO, al decir “el fraude de ley es una figura que se regula en general del ordenamiento (sic) y que el utilizar una denominación diferente y una regulación distinta, lo que se pretende es, precisamente, diferenciarla del fraude de ley”⁴⁹. Concluir, como parece hacer el TC, que no cabe sancionar las conductas elusorias en fraude de ley, precisamente por su carácter de *fraude de ley* y no por su naturaleza elusoria, conlleva el riesgo de llegar a entender que esta prohibición de sancionar no se extiende a otras cláusulas antielusorias, como el “conflicto”⁵⁰.

Así, la referencia a la categoría general del fraude que hace la sentencia le permite negar que en los supuestos de fraude de ley exista ocultación maliciosa de la auténtica base imponible, puesto que en las conductas en fraude existe un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal. Y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento. Esta invocación al fraude lleva a defender que no pueden preverse reacciones punitivas, sino la misma consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil estaría contemplando para el supuesto de actos realizados en fraude de ley civil: la aplicación de la norma indebidamente relegada por medio de la “norma de cobertura”, o, dicho de otra manera, “la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal” (FJ 4).

Y para reforzar la imposibilidad de punir conductas en fraude de ley, el TC recuerda lo dicho en la decisiva resolución 75/1984 de 27 de junio. En esta resolución referida a la punición de un aborto realizado en el extranjero, el Tribunal había señalado que el principio de legalidad penal exige que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito, lo que lleva al Alto Tribunal a afirmar, sin dejar margen a la duda, que no cabe hacer uso del fraude de ley en la aplicación de la ley penal y que los principios de legalidad y tipicidad penal se verían vulnerados si “a través de la figura del fraude de Ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas...” (FJ 6°). Conviene recordar, con relación al objeto de esta sentencia, que resultaba incluso discutible que se tratase de un genuino supuesto de fraude

⁴⁹ Véase al respecto, RUIZ TOLEDANO, J.L., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria”, *Fiscal Mes a Mes*, n° 105, marzo, 2002, pag. 9.

⁵⁰ Se trata de un riesgo que advierte el Ministerio Fiscal, al recordar que se ha venido a sustituir la expresión “fraude de ley tributario” por la de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, definiéndose por otra parte esta última conducta en términos diversos a los empleados por el art. 24 LGT en la versión vigente en el momento de los hechos, dado que no se alude ya al “propósito probado de eludir un impuesto” sino, simplemente, a la evitación del hecho imponible mediante el empleo de actos o negocios “notoriamente artificiosos”.

de ley, y si lo era, el objeto del fraude sería la territorialidad de la norma, pero no había ninguna duda de que la conducta realizada encajaba en el tipo penal del aborto.

Pero además de vincular el fraude de ley tributaria con la categoría general del fraude de ley, para defender su atipicidad penal hay que tener en cuenta su condición de “negocio anómalo”, que puede servir para obtener una ventaja fiscal en condiciones que el ordenamiento considera abusivas. El tener en cuenta estas circunstancias obliga a efectuar una serie de apreciaciones adicionales.

En primer lugar, que las conductas en fraude de ley no integran el tipo del delito contra la Hacienda Pública, porque no constituyen defraudación. Como dice el FJ 5º de la sentencia, en el “fraude de ley no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)”. En segundo lugar, que no cabe aplicar a las conductas elusorias las técnicas previstas en las cláusulas generales antielusión, para sancionar penal o administrativamente. No tanto porque el fraude de ley tenga como consecuencia, en todo el orbe jurídico, la aplicación de la norma defraudada, sino porque esta aplicación de la norma defraudada era, en el art. 24 de la LGT de 1963, una modalidad de extensión analógica del tributo, técnica muy habitual en las cláusulas generales antielusión⁵¹, ya que el art. 24 de la LGT constituía una excepción al art. 23,3, que prohibía la analogía con relación al hecho imponible.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la cuestión planteada en el recurso de amparo, hay que reconocer la sentencia acierta en su diagnóstico, pero su planteamiento no puede considerarse del todo acertado. La resolución se limita a proclamar la atipicidad de las conductas en fraude de ley basándose sobre todo en la naturaleza del fraude de ley a partir de su definición en el art. 6,4 del Código Civil, que la sentencia 120/2005 considera válido para todo el ordenamiento. Así, se contrasta esta definición de una norma ordinaria con el tipo de otra norma infraconstitucional (el art. 349 del Código Penal de 1973, de manera similar al 305 del vigente) y se llega a la conclusión de que el fraude de ley no encaja en la conducta defraudatoria prevista en el Código Penal, porque el fraude de ley tiene ya establecida su consecuencia jurídica en el Código Civil para todos los ámbitos jurídicos (la aplicación de la norma defraudada). Pero eso es un análisis de pura legalidad, de contraste de dos disposiciones no constitucionales. A ello se refería el Ministerio Fiscal en sus alegaciones, cuando afirmaba que a través del recurso de amparo no puede procederse a una revisión de la adecuación de la subsunción de una conducta en fraude a la ley tributaria en el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública, “pues ello entrañaría el manejo de elementos propios de la legalidad ordinaria cuyo análisis no corresponde efectuar a este Tribunal”. No siendo cierto que tal subsunción no sea cuestionable desde la perspectiva estrictamente constitucional, a través, por ejemplo, de las exigencias de *lex certa* derivadas

⁵¹ Niegan que exista analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, op. cit., pag. 53.

del art. 25, I de la Norma Fundamental, sí es verdad que limitarse a un análisis de compatibilidad de una figura como el fraude de ley, definido en el Código Civil, con un tipo penal es manejar elementos propios de legalidad ordinaria. Y, sobre todo, conlleva el riesgo de dictar una resolución que podría considerarse no extrapolable a otras situaciones elusorias como el “conflicto”, el abuso de derecho, el negocio indirecto...

A nuestro modo de ver el argumento es acertado, aunque debería ser más ambicioso y haber conjurado el riesgo ya señalado de que se pueda llegar a afirmar que lo que el TC declara no punible son las conductas en fraude de ley y no las elusorias que tengan como fundamento presupuestos de otras cláusulas, como el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En efecto, la sentencia afirma que en el caso concreto objeto del recurso, un supuesto de fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963, no ha existido ocultación alguna de datos por ninguno de los condenados, sino que, por el contrario, todas las operaciones realizadas por ellos se habrían llevado a cabo en forma absolutamente transparente. Así, para el FJ 4 de la sentencia 120/2005, “la utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de Ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas.

Por eso, la sentencia tendría que haber sido más categórica afirmando algo que apunta en el FJ 5; que todas aquellas conductas en las que exista búsqueda de hechos o negocios no gravados o gravados de manera más benigna, que no conlleven ocultación de realidad o creación de una apariencia para encubrir esa verdadera realidad (simulación relativa), no son susceptibles de ser sancionados ni administrativa ni penalmente. En segundo lugar, que la exclusión de las sanciones se hace por el posible uso de las técnicas antielusorias como instrumentos de aplicación analógica de la norma fiscal, lo que no es admisible en el campo penal por contravenir las exigencias de *lex certa*, contenidas en el art. 25, I de la Constitución, y a lo que vamos a referirnos a continuación.

5.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal

La jurisprudencia del TC suele emplear el art. 25, I de la Constitución, entendido como una derivación del derecho a la certeza, como un canon para enjuiciar operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes. Este modelo de análisis ha conducido con frecuencia a la jurisprudencia constitucional a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando la norma punitiva se aplique de manera tan carente de razonabilidad “que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas (SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 7; 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 4; 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 4; 232/1997, de 16 de diciembre, FJ 2; 236/1997, de 22 de diciembre, FJ 4; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 8; 189/1998, de 28 de septiembre, FJ 7; 25/1999, de 8 de marzo, FJ 3; 42/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 142/1999, de 22 de julio, FJ 4; 174/2000, de 26 de junio, FJ 2; 185/2000, de 10 de julio, FJ

4; 195/2000, de 24 de julio, FJ 4; 278/2000, de 27 de noviembre, FJ 11)" (STC 123/2001, de 4 de junio, FJ 11). En materia de sanciones tributarias el TC determinó la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos en el FJ 9º de la sentencia 194/2000, de 19 de julio, basándose en que se trataría de una sanción cuya formulación "no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del art. 25, 1 de la CE".

La interdicción del recurso a instrumentos analógicos en materia penal resulta especialmente importante en los tipos referentes al delito fiscal por la condición de la ley penal tributaria como *ley penal en blanco*. Como es sabido, la norma que tipifica el delito fiscal debe ser calificada como una norma penal en blanco. Esta calificación, hoy en día incuestionada en la doctrina⁵², supone que el tipo infractor de la norma penal ha de integrarse con el régimen jurídico-tributario que define la obligación de pagar el tributo.

Aunque han existido visiones restrictivas que entienden que la condición de norma penal en blanco sólo impone la integración en lo relativo al tipo, las cuales se dejan percibir en la sentencia de 31 de julio de 2000 de la AP de Barcelona, según la cual "el art. 305 del Código Penal es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota", lo cierto es que afirmar que la norma tipificadora de los delitos contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco significa algo más que una simple integración a partir del tipo. Supone entender que la norma penal asume el régimen jurídico fiscal de la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la conducta castigada. O, lo que es lo mismo, que hay que tener en cuenta todas las disposiciones tributarias que afectan a la exigibilidad del tributo cuya defraudación constituye el tipo infractor.

La cuestión resulta especialmente polémica cuando se proyecta en temas como la aplicación del plazo de prescripción de cuatro años al ámbito penal o el tipo de normas que pueden considerarse *leyes penales* a efectos de la aplicación retroactiva de aquellas que resulten más favorables. En este sentido, la sentencia 120/2005 parece admitir ese concepto amplio de "norma en blanco", que permitiría tener en cuenta todas las normas fiscales que afectan a la exigibilidad de la obligación tributaria. Así, cuando recuerda que el artículo 24.3 LGT, en la versión introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, disponía que el único efecto en los negocios en fraude de ley sería la aplicación de la norma tributaria eludida y el devengo de intereses de demora, señala que "es cierto que, en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancio-

⁵² Véanse, entre otros, APARCIO PEREZ, J., MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., SIMON ACOSTA, E., FALCON Y TELLA, R., "El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente", *Quincena Fiscal*, n° 10, 1999, pag. 4.

nadora" (FJ 3). Al considerar que la reforma que introduce la imposibilidad de sancionar en el fraude de ley es una "norma más favorable" desde el punto de vista penal, está admitiendo su incorporación al tipo penal en blanco del delito de defraudación tributaria. Esta concepción amplia de la idea de de ley penal en blanco en relación con el delito fiscal es defendida, entre otros, por FERREIRO LAPATZA, para quien "parece sin embargo, claro que para determinar la cuota de un tributo es preciso aplicar a los hechos realizados toda la normativa que lo regula, incluida la LGT. En el caso que nos ocupa sería imposible determinar cuota alguna sin aplicar, entre otras normas, el art. 24 de la LGT"⁵³.

También es sabido que la remisión a las normas tributarias a efectos de integrar el tipo penal tiene un límite: las técnicas analógicas que excepcionalmente puedan emplearse en Derecho Tributario no son trasladables al ámbito penal por resultar incompatibles con las exigencias de tipicidad penal, previstas en el art. 25 de la Constitución, y, en suma, con la regla de *lex certa*. Esto es, la condición de "tipo en blanco" del art. 305 del Código Penal impide tomar en consideración una eventual forma de exigir el tributo por analogía, si existiera.

Pues bien: un argumento determinante para defender que no cabe sancionar en el plano penal conductas contempladas como presupuesto de una cláusula general antielusión, y que no sean constitutivas de simulación, sería el de que las cláusulas generales antielusión responden, en el fondo, a una estructura analógica⁵⁴. Era lo que se se predicaba del art. 24 de la LGT de 1963, ya que la norma establecía la aplicación de la norma reguladora de un determinado hecho imponible, cuando el particular hubiese realizado "actos o hechos...que produzcan un resultado equivalente al hecho imponible", es decir, distintos al hecho imponible. Para autores como FERREIRO LAPATZA, SIMON ACOSTA y FALCONY TELLA, este art. 24 de la LGT estaría permitiendo, por excepción, la aplicación analógica del tributo⁵⁵. Si entendemos el carácter en blanco de la norma penal definidora del tipo del delito contra la Hacienda Pública, esta técnica analógica quedaría incorporada al tipo penal y, por tanto, se vulnerarían las exigencias de *lex certa* del art. 25,1 de la Constitución.

La cuestión, sin embargo, no es si la cláusula del art. 24 de la LGT o la de cualquier cláusula general antielusión supone incorporar al tipo penal una técnica de aplicación analógi-

⁵³ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *op. cit.*, pag. 59.

⁵⁴ Como señala LOBO TORRES, R. estas cláusulas "abiertas e indeterminadas, también acaban por deslizarse hacia el argumento analógico; *Normas de Interpretação e Integração de Direito tributario*, Ed. Renovar; Rio de Janeiro-Sao Paulo, pag. 149. en contra, como vimos, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", *op. cit.*, pag. 53.

⁵⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *op. cit.*, pag. 46; SIMON ACOSTA, E., "El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n° 34, 1998, pags. 38 y ss. Para FALCONY TELLA, R., "De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austríacos; pronunciamientos recientes de la Audiencia Nacional y de los Tribunales económico-administrativos", *Quincena Fiscal*, n° 14, 1999, pag. 8, el art. 24 de la LGT de 1963 era un "formidable mecanismo de reacción de la Administración tributaria...para aplicar el tributo por analogía

ca, lo cual es también discutible⁵⁶. Y no es esta la cuestión, porque para enervar esta objeción bastaría que la cláusula antielusión excluyera formalmente la analogía (como parece haber hecho el art. 15 de la LGT de 2003)⁵⁷ y que se tipificase formalmente como delito la realización de conductas en fraude de ley tributaria o abuso de las formas jurídicas. Este fue precisamente el argumento que se barajó cuando el Anteproyecto de Ley General Tributaria contemplaba sanciones administrativas para lo que entonces se llamaba “abuso en la aplicación de la norma tributaria”. Se decía que resultaba posible respecto al “abuso” previsto en el art. 15, 3 del Anteproyecto porque el mismo, en comparación con el art. 24 de la LGT de 1963, ya no preveía una extensión analógica de la norma tributaria eludida, y que además, *formalmente*, el art. 185, 1 d) del Anteproyecto de la LGT contemplaba una tipificación de la infracción consistente en la realización de una conducta en “abuso”⁵⁸.

No se trata, por tanto, de si se sanciona o no por analogía, sino de si el tipo del injusto aparece suficientemente definido en la ley sancionadora, cuando su concurrencia depende de la aplicación por la Administración de una potestad más o menos libre. Esa libertad es propia de las cláusulas generales contra la elusión, porque las mismas se asignan legalmente a partir de presupuestos genéricos, y, con frecuencia, en función de conceptos indeterminados⁵⁹. Se trata de normas “*in fattiespecie aperta*”⁶⁰, con un menor grado de definición que las cláusulas específicas o *ad hoc* y, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos. Es la nota de la elasticidad del presupuesto de las cláusulas generales, que describe TRIVOLI⁶¹, y a lo que también se ha referido KRUSE diciendo que esa “elasticidad” resulta inevitable en la medida en que conceptos como “abuso de las formas”, “fraude”, ...no pueden ser definidos con precisión⁶². Una cláusula general, cualquiera que sea su presupuesto (abuso, fraude de ley, *conflicto*...) es, como recuerda KIRCHHOF, una norma sin contenido material, simplemente atributiva de una competencia a la

⁵⁶ Entre quienes defienden que la aplicación de la cláusula del art. 24 de la LGT de 1963 no constituía una técnica analógica, véase GONZALEZ GARCIA, E., en *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 18.

⁵⁷ Véase la valoración realizada al respecto por RUIZ TOLEDANO, J.I., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antieelusión en la nueva Ley General Tributaria (I)”, op. cit., págs. 7 y 10.

⁵⁸ Era, según LOPEZ TELLO, J., una tipicidad “completamente forzada”, que violentaba el espíritu del principio de legalidad en materia tributaria, y que no respetaba las exigencias de *lex certa*; “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 54.

⁵⁹ Creemos que no vale para excluir las dificultades que para la suficiente concreción de la conducta punible supone la indeterminación de las cláusulas generales, el que el *Bundesverfassungsgericht*, como dicen, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G., haya tenido oportunidad de señalar que en Derecho Tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, op. cit., pag. 54. Y es que, una cosa es la admisión de conceptos indeterminados y que su inclusión legal no afecte por sí misma a la seguridad jurídica (así nos hemos pronunciado en *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, págs. 251 y 252), y otra que un concepto jurídico indeterminado pueda servir de base para aplicar un tipo penal.

⁶⁰ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op. cit., pag. 21.

⁶¹ TRIVOLI, A., “Contra l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, I, pag. 1388.

⁶² TIPKE, K.- KRUSE, H.W., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, op. cit., parágrafo 42.

Administración para decidir si una conducta es abusiva o en fraude de ley. Utilizada como instrumento de tipificación del delito contra la Hacienda Pública, dejaría en manos de la Administración la concurrencia de la conducta delictiva, lo que supondría una transgresión de las exigencias de tipicidad⁶³. Ello vale tanto para el fraude de ley de la derogada LGT de 1963, como para el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” previsto en el vigente art. 15 de la LGT de 2003. En relación con este último, una eventual descripción del tipo infractor del conflicto en la aplicación de la norma tributaria a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es “notoriamente inusual o impropio”, no vendría a contemplar los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza y al igual que ocurriría con el supuesto enjuiciado por la sentencia 194/2000, de 19 de julio del TC, vulneraría palmariamente los arts. 9, 3 y 25, 1 de la Constitución por desconocer las exigencias de *lex certa*, puesto que, como señala LOPEZ TELLO, se estaría imponiendo una sanción en función de un gravamen al que se llega a través de un complicado análisis comparativo basado en términos subjetivos e inconcretos⁶⁴. Se estaría vulnerando de esta manera el principio de tipicidad que, en palabras de FERRAJOLI, en cuanto exige estricta legalidad en las conductas sancionadas, excluye “que las leyes penales establezcan elementos sustanciales decidibles mediante juicios de valor como condiciones necesarias sino también suficientes para configurar los delitos”⁶⁵.

Por tanto, resulta plausible que el TC defienda que la exigencia de tipicidad de la norma penal se vería soslayada si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ella la aplicación de normas que determinan el tipo. Como dice la sentencia “es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal” añadiendo que “la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE”, de modo que “la utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública ha de considerarse en consecuencia —como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio— una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de

⁶³ Como sería propio de una “imposición correctiva” – *Korrektur Besteuerung* –, que es lo que contempla el mecanismo previsto en el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana; KIRCHHOF, P., “Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 60, 1983, pags. 178 a 180.

⁶⁴ LOPEZ TELLO, J., “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 54.

⁶⁵ FERRAJOLI, L., *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, trad. Andrés Ibáñez, Ed. Trotta, Madrid, 1995 señala que “...mientras el principio de mera legalidad, el enunciar las condiciones de existencia o vigencia de cualquier norma jurídica, es un principio general del derecho público, el principio de estricta legalidad, en el sentido que se le ha asociado hasta el momento de metanorma que condiciona la validez de las leyes vigentes a la taxatividad de sus contenidos y a la deducibilidad de la verdad jurídica de sus aplicaciones, es una garantía que se refiere sólo al Derecho Penal”, pag. 379. A lo que añade, y en relación con la prohibición de la extensión analógica de las normas sancionadoras que la misma es “un corolario de este principio de estricta legalidad”, op. cit., pag. 382.

1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.I CE" (FJ 5). Pero estas afirmaciones serán de recibo siempre y cuando puedan ser susceptibles de generalización a cualquier cláusula general antielusoria que atribuya a una decisión libre de la Administración la posible concurrencia del tipo penal, por medio de la determinación de la existencia de abuso, de la "inadecuación" del negocio al fin típico del mismo o de la ausencia de motivos económicos o propósitos comerciales.

Por tanto, la sanción de los comportamientos constitutivos de "fraude de ley", "abuso" o "conflicto" no respeta la tipicidad en su expresión de *tipo de garantía*, y ello excluye, a nuestro modo de ver, la punibilidad y exime de analizar la concurrencia de otros principios sancionadores, puesto que "sólo se pasará a comprobar la antijuridicidad y culpabilidad de las acciones que puedan considerarse típicas"⁶⁶. Como concluye el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT, "es correcto, por tanto, admitir la configuración de los supuestos de fraude de ley o de abuso del derecho a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema; pero lo que no es posible es que, junto a la liquidación que se practique al amparo de dichos supuestos, exista también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción".

5.3. La relevancia penal de la no sancionabilidad administrativa de los supuestos de fraude de ley de ley y conflicto en la aplicación de la norma. Valoración de la concurrencia de la antijuridicidad.

Un argumento que adicionalmente trae a colación la sentencia 120/2005 es el relativo a la posible trascendencia penal de la exclusión administrativa de sanciones establecida en el art. 24,3 de la LGT de 1963. Hay que recordar que este precepto disponía que en las liquidaciones en aplicación del fraude de ley "se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones". También, respecto a la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", el artículo 15,3 de la LGT de 2003, señala que se "exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, "y se liquidarán los intereses de demora sin que proceda la imposición de sanciones". En este último caso, el Anteproyecto de LGT, como ya expusimos, preveía sanciones en los casos del entonces denominado "abuso", sanciones que desaparecen en la tramitación parlamentaria, resultando decisivos los términos en que se pronunció el ya mentado Dictamen del Consejo de Estado.

Siendo evidente que no caben sanciones administrativas en supuestos de fraude de ley o conflicto, la cuestión es si esa no punibilidad es extensible al ámbito penal, teniendo en cuenta, como proclamó el TC, que sanciones administrativas y penas son expresión de un mismo orden punitivo del Estado (sentencia 18/1981, de 8 de junio). Para la sen-

⁶⁶ ATIENZA, M.- RUIZ MANERO, J., *Ilícitos atípicos*, op. cit., pag. 26.

tencia 120/2005, objeto de nuestro interés, en su FJ 3, " de ello deduce, como consecuencia inmediata, que no siendo sancionable dicho comportamiento (un negocio en fraude de ley tributaria) en vía administrativa, tampoco podría serlo en vía penal como delito contra la Hacienda Pública, por lo que la sentencia dictada en apelación habría incurrido en una aplicación extensiva de dicho tipo penal que resultaría contraria a las exigencias derivadas del derecho reconocido en el art. 25.1 CE". Sin embargo este planteamiento le parece al TC, "discutible", concluyendo que el que la Administración no estuviese autorizada a sancionar en los casos de fraude de ley (argumentación extensible al vigente "conflicto" en la aplicación de la norma tributaria), no significa "que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal".

Por tanto, el TC no se adhiere de forma clara a lo que parece ser una evidencia: lo que no se considera relevante a efectos de sanciones administrativas tampoco debe ser castigado penalmente. Aunque es una cuestión que, a nuestro modo de ver, enlaza directamente con el requisito de la antijuridicidad de la conducta punible penalmente, parece que el TC se deja influir, en este punto, por las teorías que entienden que una no sancionabilidad administrativa establecida por la norma, no conlleva necesariamente una no sancionabilidad penal.

Así, para algunos autores, en relación con el fraude de ley en materia tributaria, habría que relativizar la no sancionabilidad proclamada en la LGT de 1963. Recordemos que el art. 24,3 de la LGT de 1963 decía que "...sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones". La referencia a que las sanciones se excluirían "a los solos efectos" de la declaración de fraude, introducida mediante una enmienda en el Senado en la tramitación de la Ley 25/1995⁶⁷, supondría para estos autores que, si bien la declaración de fraude excluye las sanciones por la no declaración del hecho imponible eludido, no impide la eventual concurrencia de otro tipo de sanciones⁶⁸. Lo que lleva a autores como LOPEZ LOPEZ – MORENO BAEZ, a concluir "...que un precepto se limite a establecer,

⁶⁷ RUIZ TOLEDANO, J.I., realiza la crónica del debate parlamentario, en el que se puede detectar una importante discusión entre el Grupo Parlamentario Catalán (CiU), partidario de excluir completamente las sanciones en los supuestos de fraude, y la posición del Grupo Parlamentario de Izquierda Unida (IU-IC), para quien "excluir las sanciones conllevaba que el fraude de ley siguiera siendo el gran mecanismo de defraudación". *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., págs. 210.

⁶⁸ Por ejemplo, FALCONY TELLA, R., dice que se podrán imponer sanciones debidas a infracciones graves derivadas de no declarar o no ingresar la deuda correspondiente al hecho imponible realmente realizado. E, incluso, no es descartable, *a priori*, que "abierto el expediente se oculten o falseen en el mismo datos relevantes para la liquidación que se dicte", en cuyo caso, "podría haberse realizado el tipo previsto en el art. 79, a) de la LGT en la medida en que dicha liquidación lleve a ingresar una cantidad inferior a la que se habría liquidado si la Administración conociese todos los datos "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción" (I), op. cit., pag. 13. El propio FALCONY añade que "si bien, en principio, no existe obligación de declarar el hecho "equivalente", parece que una vez incoado el expediente de fraude, el autor del hecho "equivalente" queda equiparado al contribuyente en el sentido de que queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se le exijan y a proporcionar a la Administración todos los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho en cuestión..."

expresamente, la improcedencia de sanciones administrativas, nada indica respecto a la conducta que debería haber realizado el sujeto"⁶⁹. De esta manera no se extendería la no sancionabilidad en materia administrativa al ámbito penal ya que no sancionar las conductas en fraude de ley sería, para este sector de la doctrina, "un juicio subjetivo de política legislativa"⁷⁰, o, como dicen RUIZ ALMENDRAL-SEITZ, una cuestión de pura "oportunidad política"⁷¹.

Sin embargo, el error de este planteamiento consiste, a nuestro juicio, en entender que la decisión de declarar no sancionable una conducta en fraude de ley o en conflicto de aplicación de la norma tributaria es una decisión que integraría el ámbito de libertad del legislador. Es lo que parece presuponer el TC en la sentencia 120/2005, cuando señala que el que la Administración no estuviese autorizada a sancionar en los casos de fraude de ley no significa "que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal". Por el contrario, la proclamación que hacía el art. 24,3 de la LGT de 1963 y que hace el art. 15,3 de la LGT de 2003, en el sentido de que en los casos de fraude de ley y de conflicto no caben sanciones, no es un capricho del legislador ni una decisión surgida de su libertad de configuración, sino una consecuencia de la ausencia de un desvalor en la acción que impediría la sanción penal. Es, por tanto, una consecuencia de que la ley evalúa la falta de un "elemento típico que configura la conducta punible".

A nuestro modo de ver, existen razones, que hunden sus raíces en el art. 25,1 de la Constitución para negar que la no sancionabilidad administrativa sea indiferente en el ámbito penal. En primer lugar, el art. 25,1 de la Constitución recoge la exigencia de tipicidad de las infracciones y delitos. La tipicidad se traduce, como vimos, en el principio de tipicidad estricto en el ámbito penal, y se suele reconocer como íntimamente ligada a la regla de proporcionalidad, no tanto a la proporcionalidad de las penas o delitos, que según el TC en sentencia 136/1999, de 20 de julio, es un mandato dirigido al legislador y es al legislador a quien corresponde valorarlo, sino la proporcionalidad de la injerencia punitiva que tendría, al menos, dos manifestaciones: la idoneidad de la sanción y la intervención mínima⁷².

⁶⁹ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; "Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003"; op. cit., pag. 130.

⁷⁰ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; "Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003"; op. cit., pag. 131.

⁷¹ RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", op. cit., pag. 55.

⁷² ZORNOZA PEREZ, J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho Sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pags. 233 a 235.

Es precisamente la exigencia de "intervención mínima" (que supone, como señala la sentencia la TC 199/1996, de 31 de diciembre, FJ 4, el que la pena sea la respuesta primaria o básica del ordenamiento jurídico, reservada a las vulneraciones más graves) la que tiene que llevarnos a la conclusión de que, como dice CHOCLAN MONTALVO, "el delito fiscal no puede ser menos que la infracción tributaria". Si el delito fiscal debe estar previsto para las sanciones más graves, "debe ser algo más que la más grave de las infracciones administrativas tributarias". Y, por tanto, no puede preverse delito fiscal allí donde la ley fiscal no prevé sanciones administrativas. Se trata, como acertadamente señala el propio CHOCLAN, de una regla que "por ser de sentido común no debería requerir mayor comentario, si no fuera porque en ocasiones no encuentra claro reflejo en la jurisprudencia"⁷³.

Pero no son solamente exigencias del principio de intervención mínima, fruto indirecto de la regla de proporcionalidad de las injerencias punitivas, las que desaconsejan sancionar penalmente lo que no sanciona en vía administrativa. Es la ausencia de un verdadero desvalor; que el legislador tributario aprecia al no aplicar sanciones en vía administrativa, lo que va a determinar la ausencia de antijuridicidad. Por tanto, la no sancionabilidad de las conductas elusorias descansa en la regla de la antijuridicidad, algo que el TC no aprecia en la sentencia aquí comentada.

En este sentido, conviene recordar que sólo podrán considerarse contrarias al Derecho punitivo las conductas distintas a las deseadas por las normas: esto es, las acciones u omisiones que, de modo constatable, se opongan a las previsiones del ordenamiento jurídico⁷⁴. Por eso, sólo será objeto de reprobación el acto formalmente contrario a Derecho. La reprobación jurídica se denomina *antijuridicidad*, de modo que sólo la conducta antijurídica podrá castigarse penalmente.

Para poder apreciar la existencia de un delito, por tanto, deberá evaluarse el contraste de la conducta del sujeto con el ordenamiento. Y deberá valorarse en términos de *antinormatividad*, esto es, como puesta en contradicción con la regulación deseable por el Derecho punitivo.

Si el bien protegido por las sanciones tributarias no es otro que el patrimonio público expresado a través de los concretos créditos tributarios de que es titular la Hacienda Pública, la conducta social que el Derecho punitivo tributario pretende conseguir será el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos obligados⁷⁵. Pero, aunque parezca una obviedad, el cumplimiento sólo es predicable cuando exista obligación de

⁷³ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal", op. cit., pag. 2.

⁷⁴ SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pag. 258.

⁷⁵ De ahí que, aun con la relevancia que se da a la ocultación, la infracción arquetípica siga siendo en el art. 191 de la LGT de 2003, "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo..."

cumplir, esto es, cuando se haya realizado el hecho imponible o el presupuesto de hecho de otra obligación tributaria, que es lo que determina el surgimiento de esta obligación. Lo que evidentemente, no tendría lugar en la mayoría de los supuestos de “abuso en la aplicación de la norma tributaria” o “conflicto” que consiste en eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible a través de un negocio anómalo. No hay por tanto una *normatividad* que permita hablar de antijuridicidad, puesto que cuando se elude el hecho imponible o cualquier presupuesto de una obligación tributaria, no existe obligación normativa de cumplir dicha obligación y el negocio anómalo no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito. Como dice FALCON Y TELLA, “nunca puede reputarse como una conducta prohibida, o de cualquier otro modo, contraria al ordenamiento jurídico-tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible”⁷⁶.

Y ello, porque no existe una norma imperativa que esté siendo objeto de vulneración por el hecho de no declarar y no pagar el tributo correspondiente al hecho imponible eludido mediante el fraude de ley, el abuso o el “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria, pues de estas situaciones no deriva, en principio, obligación alguna para el contribuyente⁷⁷. Como dice FALCON Y TELLA, “ninguna norma exige declarar los hechos en fraude a la ley tributaria, en la medida en que no suponen realización del hecho imponible, sino de un hecho con resultados equivalentes”⁷⁸. La “conducta que debería realizar el sujeto” no abarca nunca las liquidaciones de los hechos realizados en fraude a la ley tributaria, puesto que las normas tributarias únicamente proscriben su propia violación⁷⁹.

Cierto es que frente a estas opiniones, existen quienes afirman la existencia de cierto componente antijurídico en las conductas en fraude de ley o de abuso de las formas. Estas opiniones se basan en entender que no realizar actos en elusión tributaria es, en cierta medida, una conducta debida del obligado tributario, aun cuando no exista una norma imperativa que expresamente así lo establezca.

Sin embargo, la conceptualización de esta “conducta debida” consistente en no realizar actuaciones de elusión tributaria, no es muy fácilmente comprensible, puesto que al hecho, acto o negocio realizado en elusión fiscal (fraude, abuso o conflicto) le corresponde, en principio y salvo que intervenga la Administración, una norma tributaria que no obliga a pagar u obligar a pagar una cantidad inferior que la que corresponde a la

⁷⁶ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 12.

⁷⁷ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 12.

⁷⁸ FALCON Y TELLA, R., “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, n° 7, abril, 2001, pag. 16.

⁷⁹ PONT CLEMENTE, J.F., “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *op. cit.*, pag. 114.

“norma eludida”. Por tanto, no pagar o pagar esa cantidad inferior es la “conducta debida”, sencillamente porque no hay una norma que imponga una conducta distinta y por eso, quien no paga o paga la cantidad derivada del negocio en fraude o abuso, no actúa de modo antinormativo.

Por eso quienes, en contra de esta evidencia, defienden que al negocio realizado al amparo de la norma de cobertura le corresponde, como conducta impuesta, la prevista en la norma defraudada, tienen que acudir, como LOPEZ LOPEZ – MORENO BAEZ, al recurso argumental de entender que la conducta realizada en fraude de ley es subsumible en el presupuesto de la norma defraudada. Esto es, que encaja en el sentido posible de las palabras de dicho precepto⁸⁰, de modo que es la norma defraudada la que corresponde aplicar. Así, se podría afirmar que en el fraude de ley también se realiza el hecho imponible en un sentido sustantivo⁸¹.

Pero, aunque se mantenga que la “norma defraudada” es la norma que corresponde aplicar, ello podría ser verdad en relación con la disposición jurídico-privada procedente o como presupuesto de legitimidad para liquidar el tributo en circunstancias excepcionales, aplicando una cláusula antiabuso, pero no para definir el comportamiento debido del contribuyente como elemento descriptivo de la acción típica. Teniendo en cuenta, además, que quien decide la aplicación de la norma defraudada es la Administración Tributaria, ello sería tanto como asignar a la Administración la capacidad para decidir ese comportamiento debido de forma unilateral.

Tal es así que, quienes como LOPEZ LOPEZ- MORENO BAEZ, afirman que en los supuestos de fraude de ley, la norma defraudada “es la que corresponde”, tienen que atribuir relevancia al error de prohibición, ante las dudas acerca de cómo apreciará la Administración la norma defraudada. Si la imputación de la conducta exige, entre otras cuestiones, que el sujeto conozca o pueda conocer la prohibición del hecho, la realidad en la que se desenvuelven las decisiones de los operadores económicos – un ordenamiento jurídico tributario poco claro y la evidencia de que no se puede admitir que para cada negocio jurídico exista una y sólo una vía fiscalmente aceptable⁸² - lleva a que, quienes entienden que la norma defraudada es “la que corresponde”, tengan que aceptar la frecuente concurrencia de “errores vencibles de prohibición”⁸³.

⁸⁰ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”; op. cit., pag. 130.

⁸¹ PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 80.

⁸² Que PONT CLEMENTE, J.F., califica como “uno de los espejismos más difundidos en la cultura de los funcionarios de la Hacienda Pública”, que desconoce la “realidad viva de las empresas”; “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, op. cit., pag. 124.

⁸³ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”; op. cit., pags. 136 y 137.

Por el contrario, lo que hay que afirmar es que en los casos de elusión tributaria, en tanto se elude el hecho imponible, no existe obligación de declarar y pagar la deuda tributaria derivada de la norma eludida. No hay pues una violación directa de la norma sobre la que quepa configurar la antijuridicidad. Y, por tanto, la reacción del ordenamiento no podrá ser una sanción, lo que no supone defender que estas conductas, cuando se practiquen abusivamente, no deban tener prevista una consecuencia legal que deberá ser la aplicación de una cláusula general, de una cláusula especial o de las reglas de calificación.

Y hemos dicho que en estos supuestos no hay vulneración directa de la norma tributaria para resaltar que tampoco es posible referirse a una eventual “violación indirecta”⁸⁴, más que en un sentido traslaticio. Calificar como *violación indirecta* la elusión de la conducta prohibida u obligada por la ley para conseguir un resultado equivalente, aplicando una norma que contempla una conducta distinta⁸⁵, no sólo se hace en un sentido claramente figurado, sino que es algo que sirve para explicar el fenómeno del fraude a la ley en el Derecho Civil. En el Derecho privado se puede perseguir un resultado “prohibido por el ordenamiento jurídico” o contrario a él, no a través de una vulneración directa de la norma sino al “amparo del texto de una norma” dictada “con distinta finalidad”⁸⁶. Pero en el Derecho Tributario lo único “prohibido” y, por tanto, lo único sancionable, es no ingresar el tributo cuando exista la obligación jurídica de hacerlo, nacida de la realización de un hecho imponible típico.

En suma, la elusión fiscal no consistente en simulación no supone una vulneración del orden jurídico que justifique la imposición de una sanción⁸⁷. Así, como señala CHOCLAN MONTALVO, estos casos deben resolverse aplicando la norma correspondiente al hecho imponible evitado indebidamente, “pero la evitación de este hecho, realizando un negocio anómalo, no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito...”⁸⁸. La falta de antijuridicidad, por tanto, impediría la aplicación de san-

⁸⁴ Véase RODRÍGUEZ ADRADOS, A., *El fraude de ley*. Título Preliminar del Código Civil, academia Matritense del Notariado, Madrid, 1977, pags. 30 y ss. También, CAFFARENA LAPORTA, J., *Voz “Fraude de Ley”*, *op. cit.*, pag. 3159. Por su parte DIEZ-PICAZO, L. – GULLON BALLESTEROS, A., en *Sistema de Derecho Civil*, Vol I, octava edición, Tecnos, Madrid, 1993, pag. 199, habla de “vulneración de una norma imperativa o prohibitiva oblicuamente”.

⁸⁵ Identifica el fraude de ley con la llamada “violación indirecta”, ORTIZ CALZADILLA, R.S., “En torno al fraude de ley en materia tributaria”, *CT*, nº 39, 1981, pag. 127, para quien las normas se pueden violar de dos formas distintas. A través de la “contravención”, cuando el sujeto actúa en contradicción con el mandato contenido en la norma o “cuando el sujeto, sin adoptar formalmente una conducta contraria a la norma, trata de burlar o de frustrar su finalidad obteniendo por una vía indirecta un resultado contrario o distinto a lo ordenado”.

⁸⁶ MORA LORENTE, A., conecta la existencia de esta violación indirecta, con la necesidad de interpretar teleológicamente la norma presuntamente transgredida de modo indirecto; “La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria”, *Información Fiscal*, nº 45, 2001, pag. 111.

⁸⁷ Sobre la exclusión de las sanciones en las conductas en fraude de ley, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *RTT*, nº 52, 2001, pag. 56.

⁸⁸ CHOCLAN MONTALVO, J.A., “Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *La Ley*, nº 5928, 8 de enero de 2004, pag. 3.

ciones penales en los casos de elusión tributaria, aunque se trata de un tema en el que la sentencia 120/2005 no entra. Además, si se admitiese que, a través de una cláusula general antielusoria se puede llegar a sancionar penalmente la conducta de elusión sin ocultación, tampoco se respetarían los imperativos de culpabilidad. Si en los supuestos de “abuso en la aplicación de la norma” no cabía detectar una “relación desfavorable entre la acción y el ordenamiento jurídico”, tampoco se podía hablar de un reproche personal frente al autor⁸⁹.

6. Conclusión

La sentencia 120/2005 es acertada en cuanto a su conclusión. Que no cabe sancionar en vía penal conductas que según el artículo 24 de la LGT de 1963 eran constitutivas de fraude de ley tributaria parece acertado. No lo es llegar a esta afirmación exclusivamente a partir de la hegemonía del “supraprincipio” de fraude de ley, al que se otorga aplicabilidad en todo el ordenamiento y al que se anuda una consecuencia, la aplicación de la norma defraudada sin sanción. No es correcto este planteamiento porque, al margen de lo discutible de una extensión del concepto de fraude de ley civil al ámbito tributario, esta forma de proceder supone una simple contraste de legalidad ordinaria: el TC se limita a contraponer el artículo 349 del Código Penal de 1973 (antecedente del vigente art. 305) con el art. 24 de la LGT de 1963 y 6,4 del Código Civil, para, partiendo de la identidad de categorías jurídicas, llegar a la conclusión de que no es posible aplicar sanciones penales en los casos de fraude a la ley tributaria porque ésta no es la consecuencia prevista en el ordenamiento para los casos de fraude a la ley.

Este razonamiento, además de ser impropio del máximo órgano constitucional, conlleva un evidente riesgo: el de vincular la prohibición de sanciones penales con las conductas que, en sentido estricto, puedan calificarse como de fraude de ley. Esto es, a las cláusulas generales antielusión que tomen como presupuesto una determinada anomalía negocial civil; el negocio en fraude de ley. Y no a las demás cláusulas que hacen frente a la elusión sin simulación, y que tomen como presupuesto el abuso de derecho o el abuso de las formas jurídicas, o la falta de “motivos económicos válidos”. En el caso que aquí no interesa, podría llegar a argumentarse que, en la medida en que la sentencia 120/2005 del TC excluye las sanciones en los supuestos de fraude de ley, su doctrina no es aplicable a la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, introducido por el art. 15 de la LGT de 2003.

⁸⁹ En este sentido, conviene recordar que la cláusula antielusiva contemplada en este artículo 15 de la nueva LGT supone “objetivar” su presupuesto en comparación con la situación anterior, en tanto que lo que se valora es la concurrencia de finalidades objetivas tendentes a lograr un ahorro fiscal y no intenciones elusorias. Se valora un “propósito mercantil” típico, lo que supone la irrelevancia del elemento intencional, dificultando, cuando no impidiendo, el reproche personal en que se resuelve la culpabilidad.

Buena parte de estos problemas se hubieran evitado si se hubiera hecho un contraste mucho más valiente del fenómeno de la elusión tributaria con el art. 25, I de la Constitución, que hace referencia a los principios de legalidad penal, tipicidad y *lex certa*. La sentencia se limita a manifestar que sancionar penalmente tomando como punto de referencia una cláusula como la del art. 24 de la LGT de 1963, supone un ejemplo de analogía prohibida por las más elementales exigencias de tipicidad penal. Ello es cierto, pero esta afirmación es insuficiente, porque podría llegar a pensarse, incluso, que bastaría para conjurar el riesgo de vulneración de tipicidad con prever una sanción específica para los supuestos de aplicación de una cláusula general. Por el contrario, lo correcto hubiera sido proclamar sin ambages la atipicidad sustancial de las conductas elusorias que no conlleven ocultación ni simulación. Y ello porque, al consistir la elusión en evitar el hecho imponible sin engaño ni ocultación, supone, no sólo que no se incurre en el tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública que exige “defraudación”, sino que no ha surgido la obligación de pago del tributo, cuya vulneración justificaría la antijuridicidad de la conducta. Afirmar que, en estos casos se produce una *vulneración indirecta* del ordenamiento puede resultar un buen recurso dialéctico, pero es incompatible con las exigencias de tipicidad penal, previstas en el art. 25, I de la Constitución.

Si la valoración del TC se hubiera elevado a este nivel y se hubiera alejado de los términos estrictos del recurso de amparo planteado, no habría ningún problema en proclamar que tampoco en los supuestos de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” del art. 15 de la LGT de 2003 cabe la aplicación de sanciones penales. En cualquier caso, en las afirmaciones del Tribunal late la idea de que la evitación del hecho imponible mediante un negocio artificioso o impropio sin efectos jurídicos o económicos relevantes – que es el presupuesto del “conflicto” – no significa que el hecho realizado sea ilícito. Por lo que esta sentencia debe suponer, como recuerda CHOCLAN MONTALVO, que la jurisprudencia penal no puede seguir afirmando que comportamientos como los contemplados como presupuestos del “conflicto” permiten subsumir la conducta en el tipo de los Delitos contra la Hacienda Pública, “pues no puede el juez considerar hecho ilícito un comportamiento que de forma expresa no ha querido sancionar, ni siquiera administrativamente, el legislador tributario”⁹⁰. Y ello porque se estarían vulnerando las más elementales exigencias de proporcionalidad si se admitiese que se pueden castigar penalmente todos los supuestos derivados de la aplicación del fraude de ley cuando la liquidación efectuada aplicando este precepto superase la cuantía establecida para el delito fiscal y que, por el contrario, no se impondría ninguna clase de sanción administrativa cuando no se alcanzase tal cantidad.

En resumen, las circunstancias que determinan la aplicación del “abuso” o “conflicto”, “sólo expresan la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida de la reali-

⁹⁰ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; “Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal”, op. cit., pag. 3.

zación del hecho imponible, del negocio normal o usual, pero no que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito y, mucho menos, punible"⁹¹. Creemos que estas afirmaciones nos eximen de mayores aclaraciones al respecto, en relación con la improcedencia de sancionar penalmente tanto el fraude de ley de la LGT de 1963, como lo que la Ley 58/2003 llama "conflicto en la aplicación de la norma tributaria". ■

⁹¹ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal", op. cit., pag. 3.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Algunas cuestiones sobre el procedimiento inspector en recientes sentencias del Tribunal Supremo

Aunque con muchos años de vigencia y mucha jurisprudencia vertida sobre el Reglamento de Inspección de los Tributos, su aplicación sigue generando conflictos que obligan al Tribunal Supremo a reiterar criterios ya defendidos o a pronunciarse sobre cuestiones novedosas. Así, en el breve plazo de tiempo de dos meses en que se dictan las sentencias que nos interesan, se van a suscitar problemas muy distintos que confirman la anterior afirmación.

Aunque no siempre los pronunciamientos del Tribunal encierren temas nuevos, la reiteración de algunos asuntos prueba que debe darse publicidad a la doctrina del Tribunal para que desaparezcan las causas de las controversias.

■ Sentencia de 10 de junio de 2005

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico

Representación formal que ha de acreditarse ante la Administración para la firma de actas en conformidad.

Comenzamos por una cuestión resuelta desde largo tiempo atrás, de la que sólo daremos noticia. Se trata de la necesaria representación formal que ha de acreditarse ante la Administración para la firma de actas en conformidad.

El Tribunal viene a declarar que:

«**TERCERO.-** *Procede examinar, en primer lugar, la alegación consistente en la falta de validez de la representación otorgada a quien firmó el Acta de conformidad en nombre de la sociedad recurrente.*

La sentencia de esta Sala y Sección de 12 de febrero de 1996 puso de relieve que el art. 145-1.a) de la LGT señala que en las actas de la Inspección que documenten el resultado de las actuaciones se consignarán el nombre y apellidos de la persona con la que se extienda y el

carácter o representación con que comparece. Este precepto se complementa con lo dispuesto en el art. 49.2 c) del Reglamento de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/86, de 25 de abril, en cuanto dispone que en tales actas se consignarán "el nombre y apellidos, número de documento nacional de identidad, la firma de la persona con la que se entienden las actuaciones, y el carácter o representación con que interviene en las mismas..."; estableciendo en su art. 27.3, que "para suscribir las actas que extiende la Inspección de Tributos y para los demás actos que no sean de mero trámite por afectar directamente a los derechos y obligaciones del obligado tributario, la representación deberá acreditarse validamente"...

Por su parte, el art. 43 de la Ley General Tributaria disponía que el sujeto pasivo con capacidad de obrar puede actuar por medio de representante con el que se entenderán las sucesivas diligencias mientras no se haga manifestación en contrario, destacando su segundo párrafo tres supuestos en los que deberá acreditarse la representación con poder bastante cuales son la interposición de reclamaciones, el desistimiento de la instancia y la renuncia de derechos en nombre del sujeto pasivo, y finalizando así: "para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación".

Pues bien, lo que aquí ha de resolverse es si para firmar actas de conformidad es necesario, dada la naturaleza de renuncia de derechos que éstas implican, en los términos del art. 43.2 de la Ley General Tributaria, acreditar la representación con poder expreso bastante al efecto mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente, todo ello con independencia de lo establecido en el art. 27.3 g) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986.

La especial trascendencia, en cuanto a los hechos consignados en las mismas, de las actas de conformidad viene reconocida en el art. 145.1 d) de la Ley General Tributaria y en los arts. 55 y 61 del Reglamento General de la Inspección. En este último precepto se precisa que "En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de las que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho".

Esta especial relevancia de las actas de conformidad, en cuanto determinantes de los hechos, supone, según la moderna doctrina, un acto de renuncia de derechos o expectativas, por lo que, en defensa de una más eficaz tutela judicial efectiva sin indefensión, parece lógico que se exija un poder de representación explícito para dicho acto, que garantice el conocimiento de la situación por el interesado y las posibilidades de defensa del mismo. Esta naturaleza del Acta de conformidad es la más acorde también con lo establecido en el art. 1.713 del Código Civil, en donde se exige, para transigir, mandato expreso.

La necesidad de una autorización expresa de la sociedad en favor de quien actuó como representante es la tesis que sostienen las sentencias aportadas como contradictorias por la entidad recurrente. En ellas se reitera la idea que la firma de un acta de conformidad no es un acto de trámite, carente de efectos jurídicos distintos de los propiamente procedimentales y no impugnable por sí mismo, sino que es un acto de renuncia de derechos que, en consecuencia, requie-

re de poder o autorización especial o suficiente al efecto, según resulta del art. 43.2 de la L.G.T., habida cuenta de que, una vez firmada de conformidad el Acta, el sujeto pasivo ya no puede impugnar los hechos a que dió su conformidad, salvo prueba de haber incurrido en error de hecho.

Resulta evidente así la contradicción con la sentencia impugnada en el presente recurso, que sostiene que las actas de inspección, las de conformidad y las de disconformidad, no pueden considerarse como una renuncia de derechos ni como un desistimiento, por lo que entiende que no puede considerarse, como pretende la entidad recurrente, que sea necesario poder especial.

Resultando la sentencia impugnada contraria al criterio mas autorizado de las sentencias aportadas y a la doctrina de este Tribunal expresada en las sentencias indicadas, procede casar la sentencia recurrida y, consecuentemente, el Acta de conformidad de constante referencia ha de reputarse inválida.»

■ Sentencia de 13 de junio de 2005

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

Operaciones vinculadas; procedimiento seguido contra una sola de las sociedades. Contenido esencial de las actas; omisión de la mención de hechos que sólo se detallaban en el informe ampliatorio posteriormente elaborado por el inspector actuario.

Una segunda cuestión se refiere a la tramitación de un procedimiento inspector que tenía por objeto unas operaciones en las que habían intervenido dos sociedades vinculadas. El procedimiento se dirigía en relación con sólo una de ellas que, en el posterior recurso, alega la ausencia de comparecencia o intervención de la otra entidad afectada. El Tribunal Supremo desestima esta alegación sin considerar que la situación creada dificulta a la sociedad objeto de inspección la disponibilidad de elementos probatorios que en estos casos se encuentran en poder de la otra entidad.

Dice el tribunal en el fundamento tercero:

«En el segundo de los motivos de casación se sostiene que se ha producido la vulneración del artículo 26 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (LPA, en adelante) y del artículo 14.2 del Texto Articulado de la Ley de Procedimiento Económico-administrativo aprobado por Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980 (LPEA, en adelante).

Todas las actuaciones de inspección, de gestión y de reclamación contenidas en el expediente administrativo se han llevado a cabo sin intervención alguna de la compañía mercantil "El Viso Inversiones, S.A." Y es del todo punto evidente, según la recurrente, que dicha sociedad ha quedado directamente afectada por el resultado de dichas actuaciones.

El referido motivo tampoco puede ser acogido, pues, con independencia de que sujeto pasivo objeto de comprobación en el expediente administrativo era "Inversiones Alardos, S.A."... esta sociedad, la recurrente, no puede validamente invocar un derecho ajeno, el de la entidad "El Viso Inversiones, S.A." a intervenir en el expediente administrativo de gestión o de revisión. Si con la omisión del llamamiento de dicha entidad se hubiera producido la lesión de algún derecho o interés es a la sociedad titular del mismo, "El Viso Inversiones, S.A." a quien correspondería su ejercicio. Dicho, en otros términos, ni siquiera, con base en una vinculación intersocietaria podría tener éxito la alegación que sustenta el motivo que se analiza porque, de una parte, la sustantividad que otorga la respectiva personalidad no justificaría una subrogación en el ejercicio de un derecho o interés ajeno. Sólo "El Viso Inversiones, S.A." puede valorar si su presencia en el procedimiento administrativo era conveniente a su derecho o interés, y sólo ella puede ejercitar su derecho a ser oída y extraer las consecuencias derivadas de la ausencia de su audiencia. Y, de otra, la misma relación que se supone entre sociedades vinculadas permite considerar que la sociedad supuestamente preterida no desconocía ni era ajena a la existencia del procedimiento.

Es cierto que la recurrente, en la argumentación de su motivo de casación, se refiere a un interés propio en la presencia en el expediente administrativo de "El Viso Inversiones, S.A.", puesto que es esta sociedad "la que posee los datos contables y todos los conocimientos necesarios para demostrar la improcedencia del cálculo realizado por la Inspección para determinar el valor teórico de las acciones transmitidas y el beneficio o afluído con su enajenación". Pero si así fuera, la sociedad recurrente podía haber defendido adecuadamente su derecho aportando tales datos, a través de los diferentes medios de prueba, en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial. No era imprescindible la presencia del "El Viso Inversiones, S.A." para que "Inversiones Alardos, S.A." hubiera aportado o solicitado la aportación de los referidos datos contables que dice obraban en poder de aquélla. »

La tercera cuestión suscitada también en esta última sentencia se refiere al contenido esencial de las actas de inspección. En el caso, el acta inspectora omitía la mención de hechos que sólo se detallaban en el informe ampliatorio posteriormente elaborado por el inspector actuario.

El Tribunal desestima esta alegación pero ha de argumentar extensamente sobre el valor probatorio de las actas y sus limitaciones, ya que no todos los documentos que obran en un expediente tienen el valor probatorio que nuestro ordenamiento ha reconocido a las actas.

«SEGUNDO.- ... La queja que sustenta el motivo no puede considerarse justificada. El acta contiene lo que le es exigible según los preceptos legal y reglamentario invocados. Esto es, los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo. Así, consigna las circunstancias fácticas y los preceptos que conducen a la regularización de la situación tributaria que propone. Y, luego, en el informe ampliatorio o complementario, desempeñando el papel que a cada uno de dichos documentos corresponde, se alude de manera concreta, a los extremos a que hace referencia el motivo de casación.

CUARTO.- ... En relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario se han sostenido dos criterios.

Una de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999, 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, entre otras). En definitiva, se ha tenido en cuenta el principio de "la disponibilidad y facilidad probatoria" que corresponde a cada una de las partes del litigio y que ahora, de manera expresa, positiviza el artículo 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 2000, Ley 1/2000, de 7 de enero (LEC/2000, en adelante).

En el presente caso, partiendo de la indicada doctrina, puede decirse que, en principio, la carga de acreditación de los presupuestos o circunstancias fácticas que podían llevar a aplicar las consecuencias jurídicas anudadas a la vinculación societaria en el IS correspondía a la Administración Tributaria. De manera que si el Tribunal de instancia, en el momento de dictar sentencia, hubiera considerado dudosos los referidos presupuestos fácticos debería de haber fallado en contra de la Administración.

Ahora bien, el Tribunal de instancia, en su sentencia, no resuelve en situación de incertidumbre. Esto es, no da por supuesta la vinculación porque ésta no se haya probado, correspondiendo la carga al sujeto pasivo, y efectuando así, una improcedente inversión de la carga de la prueba. Por el contrario afirma que "ha quedado probado [probada]" la vinculación (fundamento jurídico tercero);...

Pues bien, es constante la jurisprudencia de esta Sala en el sentido de que el expediente administrativo incorporado contradictoriamente al proceso es susceptible de valorarse como prueba. Y de tal expediente forman parte, indiscutiblemente el acta de la inspección y el informe ampliatorio o complementario que invoca la sentencia de instancia. Lo que ocurre es que acta e informe no tienen el mismo valor probatorio teniendo en cuenta la finalidad y contenido de cada uno de dichos documentos.

El acta, según los artículos 145 LGT/1963 y 49 RGIT, incorpora los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a circunstancias donde se hayan hecho constar. Y el Informe ampliatorio se refiere, esencialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la Jurisprudencial si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente en utilizar el Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el Acta.

Por consiguiente, es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad a que se refería el apartado 3 del mencionado artículo 145 LGT/1963, en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma Sala.

Es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal que ha limitado el valor atribuible a las actas de la Inspección, limitando la presunción de certeza a sólo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado...»

Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que éste se libere de la misma acreditando que el Inspector no hubiese realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección.

«Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de la limitada presunción de certeza a que se ha hecho referencia no quiere decir que no sea ponderable por los Tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, sin presumirse cierto -porque no goza de presunción alguna-, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el Tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos.

Por consiguiente, no es reprochable que la Sala sentenciadora al declarar probada la vinculación entre las sociedades consideradas se refiera como actuación fundamental del expediente al "Informe ampliatorio al Acta de Inspección", sobre todo si se advierte la carencia de pruebas estrictamente procesales y la facilidad respectiva para acreditar las circunstancias concernientes a la cuestionada vinculación de las sociedades.»

■ Sentencia de 9 de junio de 2005

■ Ponente Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico

Carácter complementario del Informe ampliatorio.

Este mismo criterio acerca del carácter complementario del Informe ampliatorio se vuelve a sostener en la sentencia de 9 de junio de 2005, también del Tribunal Supremo. Dice el Tribunal en el fundamento de derecho primero:

«... En el presente caso, es cierto que las Actas se limitan a reflejar los importes y los conceptos a que responden, procediendo a la regularización tributaria del contribuyente. Pero también es cierto que el sujeto pasivo, durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tuvo cumplido conocimiento de las operaciones practicadas por la Inspección, primero, al constar unida al Acta la Declaración-liquidación presentada por la interesada ante la Hacienda Pública, de la que la Inspección extrajo los importes y conceptos que, comprobados, dieron lugar a los incrementos de la base imponible declarada, y, segundo, porque la Inspección emitió con fecha 28 de junio de 1994 Informe ampliatorio que vino a complementar lo expresado en el Acta, a la que la actora dio su conformidad, asintiendo en los importes comprobados, resultantes de la liquidación practicada.

Esos datos, conceptos e importes no han sido objeto de discusión en el presente recurso, en el que la actora se limita a alegar genéricamente la indefensión por desconocimiento de los criterios utilizados por la Inspección.

En consecuencia, al constar dicho criterio y al no haber sido enervada por la sociedad recurrente la regularización tributaria propuesta en las referidas Actas, procede su confirmación...

SEGUNDO.- ... Según la recurrente, en las sentencias traídas por ella a los autos para establecer el término de comparación con la que aquí se impugna, se parte de actas suscritas de conformidad por el sujeto pasivo, en las que éste aparece como recurrente y en las que pese haber sido suscritas de conformidad, la impugnación se fundamenta en la falta de especificación de los elementos esenciales del hechos imponible así como en la insuficiencia de la simple consignación en las actas de las cantidades resultantes de la comprobación inspectora. La doctrina sentada en ellas consagra la insuficiencia de las actas en que no se cumplan los requisitos legales y contradice la doctrina recogida en la sentencia recurrida.

TERCERO.- ... nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, los fundamentos y las pretensiones (art. 96.1). Y es que en el recurso de casación para unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la contradicción de doctrina (cuestión de fondo). ...

... una atenta lectura de las sentencias aportadas de contraste permite comprobar que los presupuestos fácticos de los que parten son distintos, no pudiendo, por tanto, servir para fundamentar un recurso de casación para la unificación de doctrina al no darse todas las identidades determinantes de la contradicción alegada. Así, por ejemplo, en la sentencia de 27 de noviembre de 1999 se dice que no existe ninguna expresión, en las actas consideradas, del origen y causas productoras de la diferencia hallada entre la base declarada por el contribuyente y la constatada por la Administración, pero no existe remisión, por sucinta que pudiera resultar, a diligencia alguna susceptible de completar esa información; ni siquiera se había emitido por el Inspector informe ampliatorio. Por eso en este caso, este Tribunal pudo decir que si las actas soporte de las liquidaciones impugnadas -porque las actas en sí mismas consideradas no son recurribles- se limitaron a consignar la suma final a que ascendían las distintas bases imponibles comprobadas y las sumas parciales representativas de los distintos rendimientos netos, sin ninguna otra referencia a hechos, circunstancias o diligencias advertidas a lo largo de la actuación inspectora de los que pudiera inducirse su corrección, es claro que incurrieron en infracción de las exigencias del art. 145.1.b) de la L.G.T. y también del art. 49.2.d) del Reglamento de la Inspección.

Y si la sentencia de 1 de febrero de 1993 aportada como contradictoria llegó a la conclusión de que el acta no se ajustaba a Derecho, fue porque ni contenía todos los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que resultaron de las actuaciones inspectoras ni se hizo referencia a diligencias en las que constaren.

Lo mismo ocurría en el caso resuelto por la sentencia de 27 de abril de 1998. Ni en las actas controvertidas, ni en diligencia o Informe ampliatorio de la Inspección, se hacía indicación alguna, por sucinta que fuera, del origen y causa de la diferencia entre la base declarada y la comprobada, lo que justificó la nulidad acordada del procedimiento...

... habrá que recordar de nuevo que, aunque - como reconoce la sentencia recurrida - el Acta de constante referencia en este recurso se limitaba a reflejar los importes y los conceptos a que respondían, lo decisivo, a los efectos que nos ocupan, es que el sujeto pasivo tuvo cumplido conocimiento de las operaciones practicadas por la Inspección durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras y que el Informe Ampliatorio de la Inspección vino a complementar lo expresado en el Acta a la que la empresa recurrente le prestó su conformidad, asintiendo a los importes comprobados, determinantes de la liquidación practicada. Y todo ello sin olvidar que, como hace constar expresivamente la sentencia recurrida, los datos, los conceptos e importes consignados en el Acta no han sido objeto de discusión en la instancia (ni en el presente recurso), en la que la sociedad recurrente se limitó a alegar genéricamente la indefensión por desconocimiento de los criterios utilizados por la Inspección. No puede, pues, la entidad recurrente quejarse de indefensión alguna porque ha tenido, en todo momento, la posibilidad de hacer valer sus derechos con plenitud.

La entidad recurrente prestó expresa conformidad a los hechos recogidos en el Acta y a todos los elementos determinantes de la liquidación; en concreto, dio conformidad a las partidas que originaron la rectificación de la base imponible, reconociendo la existencia de excesos de amortización e inversiones contabilizadas como gastos, por lo que es llano que, siendo los citados conceptos ejemplos claros de partidas no deducibles fiscalmente y no habiendo aportado la empresa recurrente prueba alguna que desvirtuara el contenido del Acta, se expresaron suficientemente en el Acta los elementos esenciales del hecho imponible. Por otro lado, el informe de la Inspección amplió y completó lo incoado en el Acta, con lo que, al haber tenido la empresa interesada conocimiento del mismo, pues presentó las alegaciones correspondientes en base al mismo, no puede decirse, en modo alguno, que se le haya ocasionado indefensión. »

■ Sentencia de 4 de julio de 2005

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

Transcurso del plazo de un mes desde la finalización del plazo para formular alegaciones. Plazo que rige para todo tipo de actuaciones.

Finalmente, el Tribunal Supremo, en un recurso de casación en interés de Ley en el que el Abogado del Estado proponía como doctrina legal que “El Art. 49.2.j) párrafo segundo, del RGIT se aplica exclusivamente a aquellos supuestos en que en las actas se hubiera hecho constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador ...”, desestima tal pretensión entendiendo que el plazo fijado en el RGIT es un plazo que rige para todo tipo de actuaciones, se haya hecho constar en ellas, o no, que existen elementos o indicios suficientes para abrir el procedimiento sancionador.

Tal criterio se considera respaldado por la vigente Ley 58/2003, General Tributaria.

«FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-... el artículo 49.2.j) , segundo párrafo, del Reglamento General de la Inspección de Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, RGIT, en adelante) impide que se inicie el expediente al haber transcurrido el plazo de un mes desde la finalización del plazo para formular alegaciones contra la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad (Fundamento Jurídico segundo).

Según el Abogado del Estado, dicha doctrina es;

- a) Gravemente dañosa para el interés general porque con independencia de la cuantía de los asuntos concretos, tal criterio y su persistencia en otros asuntos determinará la

preclusión de una gran parte de expedientes sancionadores pendientes de resolución en vía económico- administrativa, la impunidad de las conductas infractoras y el consiguiente perjuicio para el erario público.

- b) *Errónea porque infringe el ordenamiento jurídico. Pues la transcripción del precepto que realiza el referido fundamento jurídico segundo de la sentencia omite la expresión con que se inicia aquél: "[...]A estos efectos". Y dichos efectos son los del primer párrafo de la letra j) del artículo 49.2.j) que se refiere "a los casos en que se hacer constar en el acta la ausencia de motivos, a juicio del actuario, para proceder a la apertura del procedimiento sancionador".*

Por lo tanto, según el representante de la Administración General del Estado, lo que regula el párrafo segundo del artículo 49.2.j) RGIT es exclusivamente la posibilidad de rectificar la inicial decisión de no proceder a la apertura del expediente sancionador reflejada en el acta.

Sólo si se comunica al obligado tributario que el actuario considera que no existen motivos para sancionar los hechos recogidos en el acta, el Inspector Jefe, en caso de no compartir dicha valoración, deberá ordenar que se inicie el procedimiento antes de que se entienda dictada la liquidación de acuerdo con lo señalado en el acta de conformidad incoada y tratándose de acta de disconformidad, antes de transcurra el plazo establecido en el artículo 60.4 del RGIT, pues si bien en este último caso no se produce una conformidad tácita de lo reflejado en el acta, siendo necesario en todo caso un acto de liquidación, esta solución es plenamente coherente con la doctrina de los actos propios de la Administración...

TERCERO.- *Teniendo en cuenta la doctrina expuesta, en el presente caso, existen tres razones para desestimar el recurso de casación en interés de Ley.*

En primer lugar, no aparece justificado el grave daño que para el interés general pueda derivar del criterio mantenido en la sentencia impugnada. Pues no es suficiente para cumplir con tal exigencia la afirmación, casi apodíctica, que a tal efecto realiza el Abogado del Estado, cuando, como advierte el Ministerio Fiscal, el grado mayor de garantía para el administrado, ante la pasividad de la Administración, que supone el criterio de la sentencia recurrida tiene un indudable componente de interés general ligado a la seguridad jurídica. De esta manera, no cabe ignorar que en el perjuicio al interés público a que alude el recurso hay un importante componente que sería atribuible a un incorrecto funcionamiento de la Administración tributaria, incapaz de decidir en el plazo que le reconoce la doctrina combatida sobre la iniciación del procedimiento sancionador...

En segundo lugar, este Tribunal, en sentencia de 21 de septiembre de 2002, precisamente en recurso de casación en interés de ley núm. 3433/2001, se ha manifestado ya con respecto a la interpretación del artículo 49.2.j) RGIT, al serle propuesta y desestimar una doctrina legal que si no plenamente coincidente con la que ahora se examina tiene con

ella una evidente relación, ya que en ambos casos se trataba de limitar la aplicabilidad del plazo previsto en el indicado precepto reglamentario, en relación con el 60 del mismo Reglamento, a aquellos supuestos en los que, en el momento de la incoación del acta, el Inspector hubiera hecho constar en ella la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador; ya sea en acta de disconformidad (en el presente supuesto) ya sea en acta con conformidad (en el supuesto precedente), pero siempre que en una u otra "se hubiera hecho constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador" (presente supuesto) o "se haga mención de que no procede iniciar el procedimiento sancionador".

Es cierto, como reconoce la representación procesal de la recurrida, que la desestimación de un recurso de casación en interés de ley, como se produjo en virtud de la mencionada sentencia de 21 de septiembre de 2002, no crea propiamente doctrina legal, pero el pronunciamiento desfavorable que incorpora dicha resolución precedente marca un determinado criterio en relación con las doctrinas propuestas que tienen, como se ha dicho, una evidente conexión.

Por último, en orden a la necesidad de establecer, en este momento, una doctrina legal como la propuesta, no cabe ignorar, primero, la modificación legal producida por la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y Orden Social que añadió un nuevo apartado 6 al artículo 81 de la LGT de 1963, según el cual "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación". Modificación normativa que muestra la preocupación del legislador por resolver los problemas derivados de la interpretación del artículo 49.2.j) RGIT.Y, en la misma línea el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria de 2003, Ley 58/2003, dispone que "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

CUARTO.- *Las valoraciones anteriores justifican la desestimación del recurso de casación en interés de Ley, interpuesto por el Abogado del Estado, y, teniendo en cuenta la persona producida, han de imponerse las costas a la Administración recurrente. »*

■ Tribunal Constitucional (Recurso de amparo)

■ Sentencia 57/2005 de 14 de Marzo

■ Ponente: Excma. Sra. Pérez Vera.

No se infringe la Constitución cuando la ley del IRPF admite la reducción de la base imponible a causa del pago de pensiones compensatorias a los cónyuges o por alimentos a parientes, mientras que no aplica el mismo tratamiento a los alimentos que deben satisfacerse a los hijos.

No se infringe la Constitución cuando la ley del Impuesto sobre la Renta admite la reducción de la base imponible a causa del pago de pensiones compensatorias a los cónyuges o por alimentos a parientes, mientras que no aplica el mismo tratamiento a los alimentos que deben satisfacerse a los hijos. No existe equiparación entre estas situaciones que permita un reproche de inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad.

Fundamentos jurídicos

Tercero: Limitado así el recurso de amparo a su único objeto posible, procede analizar la queja relativa al pretendido trato discriminatorio que el legislador dispensa a las personas que, por decisión judicial, tienen que abonar pensiones de alimentos a los hijos -pensiones que, conforme al art. 72.2 LIRPF, no pueden deducirse en la base imponible del IRPF-, frente a quienes satisfacen pensiones compensatorias a los cónyuges o pensiones de alimentos a familiares distintos de los hijos que, de acuerdo con el citado precepto, sí admiten la deducción.

Planteada en tales términos la demanda de amparo, es evidente que la queja alegada no puede prosperar. A este respecto, conviene comenzar recordando que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad «ante o en la Ley» impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación...

Cuarto: Establecido que resultan concernidos los arts. 14 y 31.1, ambos CE, debemos subrayar que, como venimos señalando, la condición sine qua non para que la igualdad protegida en ambos preceptos resulte vulnerada es que se produzca una discriminación entre dos situaciones que puedan considerarse iguales. Y este primer requisito es, precisamente, el que no concurre en este caso, en el que los términos de comparación ofrecidos por la demandante no resultan idóneos para ilustrar la desigualdad que se denuncia.

No obstante, antes de examinar los términos de comparación que ofrece la recurrente conviene determinar cuál es la verdadera naturaleza y finalidad de las anualidades por alimentos a los hijos que la L 18/1991 no permite deducir en la base imponible del IRPF. A este respecto, debemos recordar que, como señalamos en la TC S 1/2001, de 15 Ene., «por imperativo constitucional, los padres tienen la obligación de "prestar asistencia de todo orden a los hijos" -asistencia que, naturalmente,

incluye la contribución a los alimentos- con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 del CC, CC), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, in fine, CC); "... Como concluíamos en la citada sentencia, siendo el de alimentar a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio un deber constitucional de todos los padres, «al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del IRPF, como señala el abogado del Estado, el art. 71.2 de la L 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que -por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)-, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» (FJ 3).

Admitir lo contrario, esto es, reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional, lo legitime....siendo evidente que, desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa dirigida a permitir la deducción del coste de mantenimiento de los hijos en la base imponible de los pagadores como la de no permitir dicha deducción (TC S 1/2001, FJ 3),...

Quinto: Sentado lo anterior, podemos descartar ya en este momento que la pensión compensatoria al cónyuge o la de alimentos a los parientes puedan equipararse, a los efectos de los arts. 14 y 31.1 CE, a los alimentos a los hijos menores. Y es que, efectivamente, además de que el deber de alimentos para con los hijos menores viene establecido expresamente en la Constitución, circunstancia que no acontece con las restantes pensiones que venimos examinando, que constituyen un deber impuesto legalmente, el fundamento, la finalidad y los criterios de determinación de cada una de ellas son claramente diferentes.

Por lo que a la que pensión compensatoria se refiere, no cabe duda que su fundamento, como señala el art. 97 CC, no es otro que la situación de «desequilibrio económico» que, como consecuencia de la separación o divorcio del matrimonio, «un cónyuge padece en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio», razón por la cual el derecho a dicha pensión «se extingue por el cese de la causa que lo motivó, por contraer el acreedor nuevo matrimonio o por vivir maritalmente con otra persona» (art. 101 CC). Por el contrario, los alimentos a los hijos menores tienen como único y exclusivo fundamento, como hemos visto, la relación paterno-filial, con independencia de que la filiación sea matrimonial o extramatrimonial (art. 39.3 CE), de que haya existido separación, nulidad o divorcio (art. 92 CC), e incluso de que los padres ostenten o no la patria potestad (arts. 110 y 111, in fine, CC).

Igualmente, la finalidad de una y otra pensiones son distintas, pues la pensión compensatoria persigue «paliar» la situación de desequilibrio económico padecida por unos de los cónyuges como consecuencia de su separación o divorcio, es decir, cumple una función puramente reparadora, mientras que, como hemos subrayado antes, la obligación de alimentos a los hijos

desempeña la función de mantenerlos, prestándoles cuidado y educación (art. 92 CC), así como una formación integral (art. 154.1 CC).

Por último, también la forma de determinación de ambas pensiones es netamente diferente, pues mientras que la pensión compensatoria se determina en función de parámetros tan heterogéneos como los acuerdos entre los cónyuges, la edad, el estado de salud, la cualificación profesional y probabilidad de acceso al mercado de trabajo, la dedicación a la familia pasada y futura o la duración del matrimonio (art. 97 CC), la pensión de alimentos a los hijos debe adecuarse «a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento» (art. 93 CC).

Sexto: Por lo que respecta a la pensión de alimentos a los parientes -el otro elemento de comparación alegado-, su fundamento descansa únicamente en la situación de necesidad perentoria o «para subsistir» (art. 148 CC) de los parientes con derecho a percibirlos -cónyuge, ascendientes, descendientes y hermanos (art. 143 CC)-, se abona sólo «desde la fecha en que se interponga la demanda» (art. 148 CC), y puede decaer por diversos motivos relacionados con los medios económicos o, incluso, el comportamiento del alimentista (art. 152 CC)...

■ Tribunal Supremo (Sala 3.^a Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 18 de Mayo de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero.

Convenio España-EE.UU. para evitar la doble imposición. Rentas del capital mobiliario sometidas a retención superior a la establecida. Plazo para solicitar la devolución.

Un sujeto, acogido al Convenio para evitar la Doble Imposición, suscrito entre EEUU y España, había obtenido rentas del capital mobiliario sometidas a una retención superior a la fijada en el Convenio por lo que solicitó la devolución del exceso, siendo esta petición declarada extemporánea por la Administración al considerar que, en aplicación del Decreto 363/1971, había transcurrido el plazo de un año establecido en esta norma para ejercitar aquel derecho. El Tribunal acoge la petición del demandante y acuerda, además, que el citado Decreto ha sido derogado.

En otra ocasión hemos dado noticia de la aplicación que los tribunales y la propia Administración han venido haciendo del Decreto de referencia, y hemos advertido del componente de discriminación que encerraba. Por esta razón consideramos de interés la sentencia en la que la Sala reconoce apartarse de otros pronunciamientos anteriores.

Fundamentos de Derecho

Tercero: Por versar la cuestión litigiosa acerca de la problemática que suscitan los convenios internacionales para evitar la doble imposición, en el caso concreto, entre España y USA de 22 Feb. 1990, conviene fijar la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos:

- A) En cuanto a su objetivo: Se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad.
- B) Atendiendo a su naturaleza jurídica son Tratados Internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el art. 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento.
- C) En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una «opción» a la que pueda acogerse o renunciar el interesado.
- D) En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio.
- E) Son de naturaleza omnicompreensiva.

Cuarto: Por lo que ahora nos interesa, las precisiones precedentes no son gratuitas, sino que nos ofrecen el camino para enjuiciar los actos impugnados.

En lo referente a su naturaleza jurídica no se puede olvidar su rango de ley, su bilateralidad y la especificidad del sector del ordenamiento que regula. El régimen jurídico que le es aplicable es el establecido en el art. 96 de la Constitución. Ello explica que OO.MM. aprobadas por los Estados firmantes del Convenio prevalezcan sobre normas internas de mayor rango (Decretos) pero de origen unilateral...

Quinto: Haciendo aplicación de estos principios al acto impugnado obtenemos las siguientes conclusiones:

- A) ... la resolución recurrida contiene una clara y patente vulneración del art. 25.1 del Convenio España-USA. Dicho precepto establece: «Los Nacionales de un Estado Contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias». Es evidente que la exigencia del plazo de un año para la petición de devolución de las cantidades retenidas en exceso a los ciudadanos USA es una obligación más gravosa que la que pesa sobre los ciudadanos españoles que disfrutaban del plazo de cuatro años para pedir esa misma devolución.

Pretender que no hay discriminación por el hecho de que el ciudadano español nunca pedirá la devolución en las condiciones que lo hace un ciudadano de USA es sencillamente desactivar la fuerza del principio de igualdad, pues nunca las condiciones del ciudadano A, que invoca el principio de igualdad frente a B, serán las de éste.

- B) En lo referente al régimen jurídico es evidente, pues así resulta de su texto, que las normas contenidas en el D 363/1971 no fueron incorporadas al Convenio España-USA de 1990, razón por la que no puede «ser aplicado» para resolver la controversia objeto del litigio.

Por el contrario, aplicar tal norma, dictada unilateralmente por el Estado español, constituye una clara infracción del art. 96 de la Constitución pues la integración de los Tratados sólo puede llevarse a efecto en la forma y modos establecidos en el art. 96 del Texto Constitucional. Como el D 363/71, por razones temporales no ha sido acordado con USA, y tampoco incorporado al Tratado, es patente su inaplicabilidad.

Además, la inaplicabilidad al Convenio España-USA de 1990 del D 363/71 se deriva de su propia Exposición de Motivos, en ella se afirma: «El establecimiento de este procedimiento tiene su base legal en el propio texto de los convenios, que autorizan a las respectivas autoridades competentes a ponerse de acuerdo sobre la forma de aplicar los límites de tributación en ellos fijados y en el art. 155 de la LGT que permite regular el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos, para la devolución de ingresos indebidos...

Finalmente, es sabido que el Decreto controvertido 363/71 ha sido derogado por la Disposición Derogatoria Unica del RD 537/97 de 14 Abr., de cuya unilateralidad no se puede dudar, lo que en definitiva demuestra que a partir de la entrada en vigor del Decreto 537/97 el texto del D 363/71 no podrá ser invocado para reclamar u oponerse a las devoluciones. Quiere decirse que el régimen de devoluciones de los ciudadanos extranjeros se rige por una norma interna española, lo que no se conforma con el contenido del Convenio, ni con su esencia bilateral. Tanto el Decreto 363/71 como el 537/97 son normas estrictamente internas, ninguna de las cuales es idónea para resolver las controversias que se producen en la aplicación de un Convenio Internacional.

Ello sin olvidar la patente discriminación que va a suponer para los propios ciudadanos americanos el hecho de que en virtud de las normas internas españolas las devoluciones solicitadas antes de la vigencia del Reglamento 537/97 están sujetas al plazo de un año que fija el Decreto 363/71, en tanto que las formuladas con posterioridad disfrutarán de los plazos más amplios establecidos en el Reglamento del Impuesto de Sociedades. Y todo ello derivándolo de una norma interna.

Sexto: Es indudable que la doctrina que ahora sustentamos está en contradicción con la mantenida hasta ahora por esta Sala, pero nos avalan, además de las razones vertidas, el hecho de que en las sentencias anteriores no se contempló nunca la discriminación que suponía entre nacionales y extranjeros el establecer un plazo distinto para formular la petición de devolución, y que tal discriminación está explícitamente vedada en el art. 25.1 del Convenio España-USA.

Séptimo: De todo lo expuesto se deduce la necesidad de estimar el recurso de casación que decidimos, revocando la sentencia de instancia y estimando la demanda.

■ Tribunal Supremo. Sala 3ª Sección: 2.

■ Sentencia de 4 de julio de 2005

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

Peticiones dirigidas a la Administración española realizadas desde el exterior. Solicitud de devolución del IVA realizada por correo postal desde Italia.

Se discute en este caso si la presentación de peticiones dirigidas a la Administración española realizadas fuera de España, al no ajustarse a las exigencias de nuestro ordenamiento, deben ser admitidas y con qué efectos. El caso en concreto se suscita en el marco del IVA en el que un sujeto pasivo radicado en Italia se dirige a la Administración solicitando la devolución del impuesto, lo que hace por medio de los servicios postales italianos. La administración española dio por extemporánea la petición, resolución que el Tribunal anula por contraria a derecho.

El recurrente había esgrimido es su pretensión muy distintos motivos de los que sólo resumimos los que son relevantes para el fallo.

Fundamentos de derecho

Tercero.- El artículo 66.5 de la LPA establecía que "se entenderá que los escritos han tenido entrada en el órgano administrativo competente en la fecha en que fueron entregados en cualquiera de las dependencias a que se refieren los párrafos anteriores". Y de dichas dependencias la que, en primer lugar, podía importar a la resolución del presente supuesto era la contemplada en el apartado 3 del mismo precepto; esto es, las Oficinas de Correos, en las que la consideración de la fecha de entrada de los escritos estaba supeditada a que se presentaran en sobre abierto, para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificados, requisitos desarrollados por el artículo 205.3 del Reglamento de Correos, en la redacción dada por el RD 2655/1985, de 27 de diciembre, y la Orden de 20 de octubre de 1958.

Pues bien, la infracción de tales preceptos, alegada en el segundo de los motivos de casación ha de ser acogida si se tiene en cuenta la jurisprudencia de esta Sala recaída en relación con la eficacia de la presentación en las oficinas de Correos.

En efecto, según dicha doctrina ... los apartados 3 y 5 del artículo 66 LPA establecían la necesidad, para que surtiera efectos la presentación en la fecha en que se realizaba en las Oficinas de Correos, que ésta se hiciera en sobre abierto, para ser fechado y sellado por el funcionario de Correos antes de ser certificado, de forma que los referidos preceptos obligaban a las Oficinas de Correos a recibir los escritos dirigidos a los Centros o dependencias administrativas con el requisito de que se presenten en la forma descrita, antes de ser certificados, determinación que además precisaba el Reglamento de

Servicios de Correos, que establecía que al admitir las instancias o escritos se estamparía el sello en la parte superior de la cabecera del documento, lo que tenía por objeto identificar y datar los escritos, ya que según el párrafo 5 del artículo 66, se entendía que aquéllos habían tenido entrada en el organismo administrativo competente en la fecha en que fueron entregados en las dependencias administrativas. El apartado 2 del párrafo 3 del artículo 205 del Reglamento de Correos, en la redacción dada por el Real Decreto 2655/85 también establecía que el remitente podía exigir la estampación de fechas por el empleado y aportar fotocopia como forma de recibo que acredite la presentación del mismo, añadiéndose a continuación que el propio remitente cerrase el sobre y el empleado formalizase y entregase el resguardo de imposición, cuya matriz archivaba en la oficina. Pero esta misma doctrina jurisprudencial matizaba las referidas exigencias establecidas con carácter general, señalando que cabía prescindir de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataban de garantizar, esto es, además de la certeza de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las Oficinas de Correos que se dirigen a una determinada Dependencia Administrativa.

*Y, en el presente caso, puede entenderse, en la forma en que resultaba posible, la observancia de los mencionados requisitos, si se tiene en cuenta, de una parte, que la presentación de la solicitud se realiza en una Administración de Correos extranjera, la *Amministrazione delle Poste e Delle Comunicazioni* de Vasto, en la que no cabe exigir una exacta y literal observancia de los condicionamientos establecidos para el servicio postal español, y, de otra que dicha Administración postal extranjera acredita en el expediente que el formulario dirigido a la Delegación de Hacienda Especial de Madrid fue aceptada por la referida Oficina de Vasto el 21 de junio de 1990.*

Cuarto.- Los razonamientos expuestos justifican que aunque se rechace el primero de los motivos de casación formulados haya, sin embargo, que acogerse el segundo de dichos motivos y, consecuentemente, sin necesidad de examinar los restantes que se estime el recurso interpuesto y, casando y anulando la sentencia impugnada que haya de resolver lo procedente dentro de los términos del debate, como exige el artículo 95.2.2 LJCA.

■ Tribunal Supremo (Sala 3.^a Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 14 de Junio de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garcón Herrero

El avalista solidario no es parte en los procedimientos relacionados con la obligación principal.

Quien es garante en virtud de un aval solidario no es parte interesada en los procedimientos relacionados con la obligación principal, por lo que no ha de serle puesto de manifiesto el expediente ni tiene acción que reabra el asunto principal para ser revisado.

Fundamentos de derecho

Segundo.- Como primer motivo de casación se aduce ... haberse omitido la condición de "parte interesada en el procedimiento administrativo" de esta recurrente. ... La recurrente funda su oposición en que no se le ha dado traslado, cuando se debía haber hecho por su condición de interesado, de las actuaciones anteriores al requerimiento de pago...

Interesa poner de relieve que la responsabilidad por razón de aval, como es el caso, en contraposición con la obligación tributaria principal, no tiene su origen en la ley, sino en un acuerdo de voluntades. Por tanto, las obligaciones que de ella se derivan son ajenas a la obligación tributaria principal.

Tercero.- En el segundo motivo se alega infracción del artículo 47 de la L.P.A. por no haberse remitido el expediente administrativo...

Las razones antes expuestas hacen patente la necesidad de desestimar el motivo... La obligación de naturaleza accesoria asumida tiene su causa en el incumplimiento de la obligación principal, pero es extraña a los avatares y procedimientos que hacen nacer esa obligación principal, los cuales tienen vida propia. El avalista sólo puede comprobar si la obligación que garantiza ha sido incumplida, pero no puede pretender una revisión del procedimiento seguido con el obligado principal, que es lo que el recurrente sostiene.

Cuarto.- Idéntica suerte merece el tercero de los motivos, formulado en mérito al artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional por no haberse practicado determinada prueba solicitada en la vía administrativa...

Quinto.- En los dos motivos siguientes, la entidad recurrente alega la falta de la "certificación de descubierto" y de la "providencia de apremio". Pero tal cuestión merece idéntico tratamiento que la cuestión referente a la no remisión del expediente afectante a la deuda principal reclamada...

Sexto.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de desestimar el recurso de casación que decidimos con expresa imposición de costas a la entidad recurrente, en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

■ Tribunal Supremo. Sala 3ª Sección: 2.

■ Sentencia de 28 de junio de 2005. (Casación en interés de Ley).

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

Suspensión del procedimiento por prejudicialidad prevista en el artículo 43 de la LEC. Su aplicación no es supletoria de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El recurso fue interpuesto por dos entidades locales contra el Auto de 18 de marzo de 2003 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 el Ayuntamiento de Puig-Reig, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que dictó sentencia desestimatoria del mismo, con confirmación de la resolución recurrida. El Juzgado había suspendido la tramitación de las actuaciones hasta la resolución por el Tribunal Supremo del recurso contra la Ordenanza Fiscal núm. 7 de la Corporación Municipal por la que se regulaba una determinada tasa por aprovechamiento especial del dominio público. Esta suspensión se acordó en aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, supletoriamente aplicable a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Los recurrentes solicitaban que se dictase sentencia que formulase la siguiente doctrina: "La suspensión del procedimiento por prejudicialidad prevista en el artículo 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no es supletoriamente aplicable a la jurisdicción contencioso-administrativa, en aquellos supuestos en los que la cuestión previa a dilucidar consiste en la determinación sobre la legalidad o validez de una disposición de carácter general de rango reglamentario".

El Tribunal estima el recurso.

Fundamentos de derecho

Cuarto.- *El contenido de la doctrina que se solicita y la argumentación fundamentadora de la misma que, en síntesis, ha quedado expuesta se corresponden con las exigencias establecidas por la doctrina de esta Sala para la estimación del recurso de casación extraordinario de que se trata.*

En primer lugar, la doctrina de la sentencia de instancia es errónea pues la supletoriedad procesal civil ha de jugar en su ámbito propio, esto es, en aquellos casos en que la Ley Jurisdiccional no regula una cuestión, pero tácitamente tampoco se oponga a ella por resultar la regla de supletoriedad incompatible con el régimen diseñado por la ley reguladora de la Jurisdicción, lo que no ocurre en el presente caso, por lo que se expondrá.

El art. 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se refiere a la prejudicialidad civil e integra una laguna legal existente en nuestro sistema, estableciendo ahora que "cuando para resolver sobre el objeto litigioso sea necesario decidir acerca de alguna cuestión que, a su vez, constituya el obje-

to principal de otro proceso pendiente ante el mismo o distinto tribunal civil, si no fuere posible la acumulación de autos, el tribunal, a petición de ambas partes o de una de ellas, oída la contraria, podrá mediante auto decretar la suspensión del curso de las actuaciones, en el estado en que se hallen, hasta que finalice el proceso que tenga por objeto la cuestión prejudicial."

El precepto, sin embargo, no puede aplicarse a las cuestiones administrativas, ante la regulación que al respecto establece la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Nos encontramos, por un lado, en efecto, con una concreta regulación sobre las cuestiones prejudiciales en el art. 4 y, por otro, con otra que afecta al control jurisdiccional de los Reglamentos.

En relación con el primer aspecto, el citado art. 4 de la Ley de 1998 establece "que la competencia del orden jurisdiccional contencioso administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los tratados internacionales. La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso en que se dicte y no vinculará al orden jurisdiccional correspondiente."

Por tanto, la regla general en esta materia es que al orden jurisdiccional administrativo le es dado conocer y pronunciarse sobre cuestiones ajenas a su competencia, sin necesidad de suspender el curso del proceso y esperar a que los órganos competentes emitan su resolución sobre las mismas, cuando de ello dependa la correcta resolución del objeto procesal principal.

La regla enunciada, sin embargo, sufre excepciones pues el conocimiento de las cuestiones prejudiciales no se extiende a las de carácter constitucional, penal y las reguladas en tratados internacionales. En estos casos, la normativa específica contempla la suspensión del curso de las actuaciones, mientras no sea resuelta por el órgano competente...

Por lo que respecta al segundo aspecto enunciado, control de los Reglamentos, en el caso de la actividad normativa de la Administración Pública, la Ley Jurisdiccional establece diferentes mecanismos impugnatorios, como son el recurso directo y el recurso indirecto... si el juez entiende que el acto es ilegal por serlo el Reglamento que éste aplica, si, a su vez es competente para conocer también del Reglamento, la sentencia deberá declarar la ilegalidad del acto y del Reglamento, y si no lo fuera, dictada la sentencia sobre el acto, debe plantear la cuestión de ilegalidad, que se encuentra regulada en los arts. 27 y 123 a 126, quedando terminado el proceso al acto, sin perjuicio de lo que se resuelva respecto al Reglamento, cuya sentencia no afectará a la situación concreta derivada de la sentencia dictada por el Juez o Tribunal que planteó la cuestión de ilegalidad.

En segundo término, el criterio de la sentencia de instancia puede considerarse también gravemente dañoso para el interés general, pues de generalizarse el mismo en los procesos encaminados al enjuiciamiento de cualquier acto tributario que pudiera tener cobertura en una norma reglamentaria previamente examinada, aunque no se hubiese decretado su suspensión y la misma no hubiese sido anulada, como ocurre en este caso, supondría una exce-

siva dilación en la eficacia de los actos administrativos, superando las posibilidades de la suspensión del acto.

Debe garantizarse el derecho de los ciudadanos a una tutela judicial efectiva, pero no puede perderse de vista que los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, y que una dilación en la recaudación de tributos, fuera de los cauces legales y superando los límites establecidos a la potestad ejecutiva de la Administración Tributaria puede afectar a la recaudación, resintiéndose la eficacia constitucional sobre la que se construye nuestro régimen administrativo en el Estado de Derecho (art. 103 CE).

■ Tribunal Supremo. Sala 3ª Sección: 2.

■ Sentencia de 13 de octubre de 2004.

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

Impugnación del RD 252/2003, de modificación del Reglamento del IS en materia de retenciones sobre arrendamientos.

La Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona impugna el Real Decreto 252/2003, de 28 de Febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de Abril, en materia de retenciones sobre arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles urbanos.

Fundamentos de derecho

Segundo.- Lo que es objeto de impugnación, y en lo que se concreta el recurso, es en la nueva redacción que el artículo Vigésimo Primero del Decreto recurrido establece para el apartado i) del artículo 57 del Reglamento del Impuesto de Sociedades.

El texto citado prescribe: "2º Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere los 900 euros anuales. 3º Cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero. A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministerio de Hacienda. Se entenderán comprendidos en el supuesto anterior los arrendadores y subarrendadores que, reuniendo los requisitos establecidos en el mismo, disfruten de exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, salvo por los supuestos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 83 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales."

Olvidando las modificaciones cuantitativas, lo impugnado se centra en el último apartado antes transcrito pues la remisión que dicho precepto contiene al artículo 83.1 e) de la L.H.L. comporta el sujetar a retención percepciones arrendaticias de menor entidad que las que corresponden por la aplicación del Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de Septiembre al grupo 861...

Cuarto.- Expuesto lo anterior, es evidente que no hay discriminación negativa alguna en función de la entidad económica de los empresarios llamados a retener. Como atinadamente pone de relieve el Abogado del Estado la retención constituye un importante instrumento de control de la fiscalidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las retenciones e ingresos a cuenta son uno de los medios de cruzar informaciones entre diversas personas interesadas en una relación jurídica, para permitir a la Hacienda Pública evitar el fraude de alguna de las partes interesadas en esa relación. Y, por ello, la eliminación del deber de retener y de ingresar unas veces se establece en función de las características recaudatorias, del importe de las deudas tributarias, para intentar evitar que se pague anticipadamente más de aquello que presumiblemente ha de pagarse al final. Pero, otras veces, estas exclusiones, han de considerar los efectos de control de la fiscalidad, de modo que se mantienen los deberes de retener y de ingresar, aún cuando se trate de operaciones de relativa poca importancia económica. Y es por ello por lo que el precepto impugnado en el párrafo controvertido establece la exclusión del deber de retener en aquellas actividades que gocen de exención en el Impuesto de Actividades Económicas, salvo en los supuestos en que esa exención derive de la baja cifra de negocios, porque entonces la Hacienda Pública se queda sin instrumento de control.

Por lo que hace a la falta de justificación de la modificación introducida, si bien es cierto que el preámbulo del Decreto no contiene referencia a esta modificación, sí la contiene la memoria justificativa del Decreto, obrante al folio 41 del expediente, donde se afirma: "se adapta la redacción del apartado 3º COMO CONSECUENCIA DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 83 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Ello con independencia de la irrelevancia de este argumento, por sí solo, a los efectos de obtener la nulidad pretendida.

Finalmente, y con respecto a la indefensión y transgresión de los principios constitucionales contenidos en el artículo 9.3 de la C.E. por la redacción del apartado cuarto de la Disposición Final, son varias las precisiones necesarias. La primera de ellas es que la retroactividad prohibida por el artículo 9.3 de la Constitución se circunscribe a los preceptos sancionadores y restrictivos de derechos, naturaleza que evidentemente no corresponde a la norma impugnada. En segundo lugar, la norma admite una interpretación distinta a la que sostiene el recurrente. Lo que se pretende con ella es aplicarla a la declaración trimestral correspondiente al primero de los trimestres del año, en lo que hace al mes de Marzo, pero siendo de imposible aplicación para las rentas pagadas en los meses anteriores a su publicación...

Quinto.- De todo lo razonado se deduce la necesidad de desestimar el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas al recurrente, en virtud del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

■ Tribunal Supremo (Sala I.^a)

■ Sentencia de 29 de Abril de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. Ruiz de la Cuesta Cascajares

Son indemnizables los incumplimientos de lo estipulado en un contrato, incluso los daños morales que se hubiesen podido ocasionar.

Aunque la sentencia no versa sobre una materia contencioso-administrativa y aplica una legislación hoy derogada, su importancia viene dada por declarar que son indemnizables por quien incumplió lo estipulado en un contrato, incluso los daños morales que se hubiesen podido ocasionar.

El supuesto del que se ocupa la sentencia se refiere a quien asume la obligación de pagar el impuesto (en el caso: el impuesto municipal de plus-valía) en virtud de un contrato privado, pero no lo satisface, provocando que el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio cause gastos y otros perjuicios al contribuyente, el cual posteriormente reclama en vía civil la indemnización derivada de aquel incumplimiento.

El Tribunal se limita a ratificar el criterio sostenido en la sentencia de instancia.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *El presente recurso se formula frente a la sentencia, dictada en apelación por la AP Valencia, en cuanto la misma, acogiendo en parte aquel recurso, y revocando la del Juzgado, que desestimó totalmente la demanda, estimó, por su lado, y en parte, dicho escrito de demanda, y en aquél se plantean los cuatro motivos que se traen aquí a debate. Debe de partirse, para poder examinar ahora los mismos, de que, conforme a la cláusula o estipulación 7.ª del contrato (documento público de 28 Abr. 1989, precedido de otro privado, de igual contenido, aún no traído a los autos, pero reconocido en el debate, de 30 Dic. 1988), por el que los demandados vendían 4 fincas urbanas, contiguas entre sí (agrupadas en una sola, formando así las mismas un único solar), por 75.000.000 de ptas., a la Compañía Mercantil actora, se establecía que «todos los gastos que se ocasionen con motivo de la presente escritura, serán satisfechos con arreglo a ley, siendo por tanto el Impuesto (municipal) de Plus-Valía, de cargo de los vendedores». Esta estipulación es interpretada por el Tribunal a quo, en el sentido de que la misma no cuestionaba la legalidad del pago en su momento de ese impuesto por los vendedores, por lo que la reclamación por la Administración local a la compradora, con su embargo (del solar), la anotación preventiva del mismo, su levantamiento mediante la prestación de un aval por la adquirente, y la reclamación de ésta contra dicho Impuesto, tanto en vía administrativa, como en la jurisdiccional contencioso-administrativa, le supuso a la misma unos daños y perjuicios y unos gastos de los recursos (de los profesionales encargados de llevarlos a cabo, y otros), por lo que en demanda se reclamaban, por el incumplimiento contractual de la otra parte, las siguientes cantidades: a) la relativa al perjuicio por los días en que la finca estuvo embargada, y luego la anotación preventiva de la traba en el Registro de la Propiedad, lo que se determinará por prueba pericial; b) por el perjuicio global que le supuso el no poder disponer del solar, para poder venderlo o hipotecarlo y la dificultad para obtener créditos bancarios, también a*

determinar, y c) los gastos devengados y satisfechos por los Recursos tramitados. El Juzgado, como se ha dicho, desestimó la demanda, por no haberse acreditado en el proceso los posibles perjuicios y su cuantía; pero la Audiencia acogió el recurso de apelación planteado, y entendió, respecto a los apartados a) y b) objeto de la reclamación, que los primeros existían (los segundos, más determinados, no estaban probados), y aún no cuantificados por la prueba, no procedía sentar las bases para su determinación, y señalaba la cantidad a indemnizar, por tales conceptos, a tanto alzado, según criterio del Tribunal, en 1.000.000 de ptas., cantidad que produciría los intereses del art. 921 LEC; y en cuanto al ap. c), lo acogió, demorando su determinación al trámite de ejecución de sentencia. Los dos criterios fundamentales de la sentencia definitiva, son, pues, la interpretación de la cláusula 7.ª inserta en la escritura pública, sobre el deber del pago del Impuesto municipal por los vendedores, al que se refiere el motivo 3.º...

Tercero.- Tratando, pues, en primer lugar, sobre el punto de la interpretación de la cláusula 7.ª, antes transcrita literalmente, del contrato que liga jurídicamente a ambas partes litigantes (escritura pública de compraventa de parcelas/solar, de 28 Abr. 1989), debe desestimarse el motivo 3.º, que apoya una interpretación restrictiva de ella, y ello porque la interpretación realizada por la Sala es la correcta,...

Cuarto.- El tema de los otros tres motivos, es propiamente el relativo a la responsabilidad por los daños morales y patrimoniales, que la sentencia de instancia incardina en los aps. a) y b) a que se refiere el Suplico de la demanda (con su remisión a las bases para la ejecución, que se sientan en el hecho 3.º de la demanda). La sentencia de instancia, deniega el ap. c), pues entiende no probado el hecho de que la actora haya tenido pérdidas patrimoniales, ya que no se han probado los hechos de que las mismas derivarían (pérdidas por impedirse la construcción en el solar, por no poder concertar préstamos hipotecarios con base en la finca, o imposibilidad de venderla, derivado todo ello del embargo de la misma y de su anotación registral), y entiende, aunque no lo diga expresamente, que no procede demorar tal prueba, para la cuantificación de los daños (aunque así se haya pedido y las partes pudieran estar conformes en ello) al trámite de ejecución de sentencia, que sería propiamente un nuevo proceso entre ellas, y esto la jurisprudencia no lo admite. En cambio, la sentencia dicha, sí acepta el daño al que se refiere el ap. a), y lo denomina «perjuicio a su imagen», derivando de la demanda (y documentos aportados con ella) que se trata, la Sociedad actora, de una Agencia o entidad inmobiliaria, a la que sí le perjudica ese embargo y su mantenimiento (hasta que la correspondiente Sala de lo Contencioso-Administrativo, en el recurso sobre la exacción del Impuesto, suspendió provisionalmente su pago, previa de prestación de un aval), convirtiéndolo, pues, en un «daño moral», es decir, de «imagen», aunque no se diga expresamente. Estas dos afirmaciones de la sentencia, que se acaban de indicar, se relatan como «hechos probados» de la misma, y no han sido impugnados debidamente en el recurso por la vía casacional correspondiente (alegación del error de Derecho en la valoración de la prueba, con cita expresa del precepto o preceptos posiblemente infringidos, y relativos a la misma), por lo que deben ser mantenidos. En definitiva, la Audiencia entiende que el incumplimiento ha producido un daño, y que éste debe de indemnizarse, y ante la falta de prueba sobre ello, dado que la misma es muy difícil, por no decir imposible, pero el daño es cierto, decide la aplicación del arbitrio judicial para tal cuantificación...

Quinto.- Al rechazarse el recurso, deben ser impuestas las costas procesales derivadas del mismo, a la parte recurrente (art. 1715.3 LEC).

■ **Tribunal Superior de Justicia Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª)**

■ Sentencia de 24 septiembre de 2004

■ **Ponente: Ilma. Sra. Dña. Mª Rosario Ornosá Fernández**

Comprobación de valores. Nulidad de un segundo acto de comprobación por los mismos vicios del primero.

El Tribunal Supremo declaró que la anulación de un acto de comprobación de valores puede (y debe) dar lugar a que la Administración retrotraiga sus actuaciones al momento en el que se cometieron los vicios causantes de la invalidez del acto, para dictar uno nuevo que fije el valor comprobado. Ahora bien, si esta segunda valoración vuelve a ser declarada nula por un defecto semejante al cometido en la primera valoración, decae en sus facultades debiendo estar al valor declarado por el contribuyente.

La sentencia del TSJ de Madrid, recoge esta doctrina de modo expreso profundizando en su argumentación. Además, ordena que la Administración se ajuste en estas actuaciones de valoración a los medios expresamente ordenados en la LGT sin que puedan aplicarse otros distintos sin respaldo legal.

Ahora bien, respecto de los medios utilizables por la Administración para determinar el valor de los bienes y derechos, hemos de tener en consideración que algunas Comunidades Autónomas han dictado leyes que habilitan a sus Administraciones a emplear medios de valoración distintos de los fijados en la LGT, por lo que la sentencia en esta parte de sus fundamentos debe ser examinada con esta precaución.

Fundamentos de derecho

Tercero.- *Las cuestiones de fondo que se plantean en el recurso se refieren a la validez de la comprobación de valores efectuada por la Administración titular del tributo cedido, Comunidad Autónoma de Madrid, y los eventuales efectos que una anulación de dicha comprobación podría producir.*

Lo primero que debe destacarse al efecto es que queda claro por el examen del expediente administrativo que la actora no participó en la tasación pericial contradictoria solicitada por los otros herederos, ya que ni tan siquiera se le dio audiencia respecto a la acumulación de su Reclamación a la de los otros herederos, y de ahí que la resolución del TEAR en cuanto que la incluye, a todos los efectos, en los argumentos de fondo sobre la tasación pericial contradictoria que solicitaron los otros herederos haciéndola partícipe de las consecuencias de la misma, deba anularse ya que supone una evidente indefensión, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento, lo que supuso una nulidad de pleno derecho de lo actuado conforme a lo establecido en el art. 62. 1 e) LRJ-PAC.

Establecido lo anterior, cabe señalar que lo alegado por la actora ante el TEAR en su Reclamación era la falta de motivación de la comprobación de valores efectuada y de ahí que la Sala entre a conocer a continuación respecto de ello, en aras del cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva.

Acerca de la validez de la comprobación de los valores declarados, que corrigió el acto originariamente impugnado para proceder a su incremento, es evidente a la vista de la liquidación practicada por la administración tributaria y que obra en el expediente administrativo, su falta de motivación por no contener las específicas circunstancias del inmueble transmitido y limitarse a la aplicación de unos parámetros objetivos que vulneran el derecho a la defensa de quien en su momento formuló una declaración tributaria de contenido distinto. No obstante, resulta necesario y suficiente remitirse a la reiteradísima doctrina jurisprudencial recaída sobre este punto (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras muchas, de 4 de diciembre de 1993 y 29 de diciembre de 1998), para concluir sobre la falta de motivación de la comprobación realizada pues, tal como se ha expresado más arriba, en ésta no se alude a las características concretas del inmueble transmitido o a precedentes de transacciones similares que conduzcan a un valor determinado sino que se aplican, sin respaldo legal alguno, unos valores objetivos extraídos de una suerte de evaluación catastral propia de la Comunidad Autónoma de Madrid, que suponen una vulneración de garantías evidente en su control y conducen a un valor cuya relación con el real del inmueble ajena es a los medios que para su comprobación establece el art. 52 de la Ley General Tributaria.

Téngase, además, en cuenta, que nos hallamos ante la quiebra de la presunción de certeza que atribuye a las declaraciones tributarias el art. 116 de la Ley General Tributaria, quiebra que implica, por sus efectos contrarios a la presunción, el mayor grado de rigor posible a la hora de establecer el fundamento que exige el art. 121,2 la igual Ley a los incrementos de las bases declaradas.

Cuarto.- *Establecida la anulación de la comprobación efectuada y, dado que la doctrina jurisprudencial antes mencionada ha declarado reiteradamente que subsiste el derecho de la Administración gestora a repetir dicha comprobación, por estimar que la falta de motivación constituye un vicio de anulabilidad y no de nulidad plena, es preciso destacar que en el presente caso esta comprobación trae causa de otra comprobación de valores anterior que también fue anulada. El supuesto de autos, conduce a un resultado que la doctrina jurisprudencial más reciente (Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002 que cita las anteriores de 29 de diciembre de 1998, 18 de diciembre de 1999 y 7 de octubre de 2000) ha considerado como contrario al principio de efectividad de la tutela judicial proclamado en el art. 24 de la Constitución. Se trata, según dicha doctrina, de evitar que, al amparo de la inexistencia de nulidad, se vayan repitiendo interminablemente sucesivas comprobaciones que, también de forma sucesiva, incumplen la doctrina del propio Tribunal Supremo en una suerte de itinerario fatal «hasta que la Administración acierte» según los términos de las resoluciones del Alto Tribunal, efecto diáfanoamente opuesto a la efectividad de la tutela judicial. A ello, añadimos nosotros, puede argumentarse a mayor abundamiento, que un resultado de esta clase infringe el principio de confianza legítima pues el propio Reglamento regulador de las reclamaciones,*

en su preámbulo, justifica la existencia de esta vía especialmente gravosa para el ciudadano, ya que establece dilatados plazos de resolución, basándose en el hecho de que de obtener un pronunciamiento favorable a los intereses de éstos se evita la siempre costosa instancia a los Tribunales de Justicia. Pues bien, por el mecanismo del tributo cedido el esquema descrito se ha desvirtuado por completo de tal manera que el hecho de obtener la resolución favorable para el sujeto pasivo es, precisamente, el desencadenante de un litigio jurisdiccional que conducirá, inexorablemente, al punto de partida del debate. Así, quien confió en la instancia «quasi» arbitral de la mal llamada jurisdicción económico administrativa obtiene una resolución judicial que le devuelve al punto de partida con base en la intervención de la Administración Autonómica, Administración inexistente como parte en el momento de producirse el hecho imponible y la autoliquidación posteriormente desvirtuada. Incluso teniendo en cuenta la conclusión jurisprudencial, conforme a las Sentencias últimamente citadas, de que la primera repetición, en caso de insuficiencia argumental, consume el ejercicio de la facultad y ello en función de la efectividad de la tutela, una previsión razonable del próximo litigio derivaría a más de cinco años la solución definitiva del mismo. Por todo ello el Tribunal considera que habiéndose practicado ya una segunda comprobación de valores se han agotado las posibilidades de la administración tributaria de realizar una nueva liquidación, debiendo en consecuencia de desestimar el recurso y de confirmar la resolución del TEAR recurrida ante el TEAC, anulando la de este último órgano por no ser conforme a derecho.

■ Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)

■ Sentencia de 28 enero de 2005

■ Ponente: Ilma. Sra. D^a. María Josefa Artaza Bilbao.

Rendimientos del trabajo. Renta derivada de jubilación anticipada asegurada mediante póliza de seguro colectivo. Renta irregular.

La renta derivada de una percepción de jubilación anticipada, asegurada mediante póliza de seguro colectivo, que se cuantifica tomando en consideración el período de prestación de servicios laborales, da lugar a un rendimiento irregular que debe ser objeto de la reducción fijada en la LIRPF.

Fundamento de derecho

Segundo.- Las partes invocan sendas Sentencias dictadas por esta Sala, que resulten un caso similar ... en las que declaró como rentas de carácter irregular las rentas percibidas por la empresa a través de la aseguradora Musini aplicando las reducciones contempladas en la Ley (art. 17.2 de la Ley y 10.2 de su Reglamento). La defensa de la Administración Tributaria petitiona el cambio de criterio a esta Sala y señala la existencia de recurso de casación en trámite frente a una de las Sentencias, la recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 486/03 precisamente de este ponente.

Tercero.- *Sopesadas y examinadas las pretensiones y alegaciones de ambas partes en litigio la sala no puede por más que reiterarse en sus anteriores Fallos, por lo cual debe señalar que en la Sentencia recaída en el recurso núm. 97/02 el 4 de marzo de dos mil tres se manifestó:*

...

«**Quinto.-** Por lo tanto se trata de una prejubilación voluntaria y posterior jubilación anticipada, compensada por el empleador, mientras dura la situación, con una renta mensual; a la vista de lo cual, resulta que no se incide en ninguno de los supuestos que posibilitarían la reducción, establecida legalmente para evitar o mitigar la progresión del Impuesto por la obtención de ciertas rentas, porque no es un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo puesto que no está calificado como tal en la norma reglamentaria, y porque su obtención es periódica en forma de renta, mes a mes, lo que le imprime carácter regular sea cual fuere su período de generación; en consecuencia, no resulta de aplicación la reducción pretendida, que tampoco ha sido consignada por el pagador en el apartado al efecto del certificado de retenciones, y al no apreciarse por este Tribunal falta de motivación que produzca indefensión o invalide la liquidación, hay que confirmarla por ser conforme a Derecho, sin que ello se vea desvirtuado por las sentencias alegadas, máxime teniendo en cuenta que, en este caso, es de aplicación la nueva normativa contenida en la Ley 40/1998, vigente a partir de 1 de enero de 1999, que difiere sustancialmente de las precedentes Leyes reguladoras del Impuesto».

La parte actora considera que se trata de rendimientos del trabajo generados en período superior a 2 años, que se cobran de manera fraccionada y que el cociente al que se refiere el art.10.1.f del RD 214/1999 es superior a 2.....

6. El problema de los presentes autos no es el de sujeción a tributación de los cantidades percibidas durante los períodos de prejubilación y de jubilación anticipada, punto en que ambas partes coinciden, sino si dichas cantidades pueden tener el tratamiento de renta irregular y acogerse a la reducción contemplada en el art. 17.2 de la Ley. Las resoluciones recurridas sostienen, según se ha señalado, que ello no es posible. La Sala no comparte dicha tesis, en primer lugar, por cuanto, como ya había adelantado la doctrina del Tribunal Supremo (por todas las sentencias la de 14 de enero de 1998, "de otra parte nada obsta a lo anterior que dicha cantidad percibida por el concepto de jubilación anticipada pueda tener el tratamiento de renta irregular, dentro del límite legal, toda vez que se generó en el tiempo comprendido entre el 29 de septiembre de 1955 y 1 de noviembre de 1984". Y, en segundo lugar, por cuanto es claro que el período de generación del rendimiento es el período de prestación de servicios laborales retribuidos a Telefónica y que dicho rendimiento ... es fijado en el momento de suscripción del contrato de prejubilación y se percibe de forma fraccionada mensualmente hasta la edad de jubilación, sin que del mero dato de la percepción mes a mes quepa concluir que la renta sea regular ya que para ello se ha estar a lo prevenido en el art. 10.2 del Reglamento: en el caso que nos ocupa (la demandada no ha discutido ni la fecha de nacimiento de los recurrentes, ni su antigüedad en Telefónica, ni la fecha de suscripción del Convenio), resulta que el cociente de dividir el tiempo de servicio prestado por cada recurrente a Telefónica, por el número de años previsto hasta el cumplimiento de 65 años de edad es superior a 2...

Cuarto.- *Por otro lado en la Sentencia dictada en el recurso número 486/03 en el cual se remite asimismo a la transcrita del número 97/02, se resolvió y se consideró el mismo supuesto del hoy recurrente ... en consecuencia, no queda otro pronunciamiento que el de estimar el presente recurso.....*

En nombre de su Majestad el Rey

Fallamos

Que debemos estimar y estimamos el recurso Contencioso-Administrativo ... declarando la nulidad de tal acto administrativo, por ser contrario a Derecho, y reconociendo el carácter irregular de los rendimientos percibidos en concepto de prejubilación o de jubilación anticipada y reconociéndole el derecho a la reducción prevista en el art. 17.2 de la Ley del Impuesto... ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Sección dirigida y coordinada por:
Luis Docavo Alberti**



**Selección de Jurisprudencia
del TJCE**



Asociación Española de

Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti
Abogado. Miembro de la AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del coordinador de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-292/02

■ **Partes:** Meiland Azewijn BV y Hauptzollamt Duisburg,

■ **Síntesis:** «Impuestos especiales – Hidrocarburos utilizados en la agricultura – Directiva 92/81/CEE – Artículo 8 bis – Marcado en el Estado miembro de despacho a consumo – Prohibición de marcado en el Estado miembro de utilización – Directiva 95/60/CE»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se plantearon dos cuestiones esenciales:

a) Una referente a cómo debía interpretarse el art. 8 bis de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, en su versión modificada de la Directiva 94/74/CEE de 22 de diciembre de 1990, en el sentido de que los hidrocarburos utilizados como carburantes, están por definición exentos de impuesto especial en el Estado miembro en el que son introducidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales, una vez que han sido despachados al consumo en otro Estado miembro.

b) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, se pregunta si es directamente aplicable al demandante el art. 8 bis, apartado 1, de la Directiva citada, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 19 de la Ley alemana sobre el Impuesto de Hidrocarburos.

Estas cuestiones se suscitaron a propósito de que una empresa belga que utilizaba sus vehículos automóviles con depósitos de los únicos autorizados en Alemania, en donde se exigía el impuesto.

A la primera cuestión el Tribunal declara que el art. 8 bis de la Directiva 92/81, de 19 de octubre, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CEE de 22 de diciembre, debe interpretarse en el sentido que prohíbe a los Estados miembros gravar con Impuestos especiales de hidrocarburos, marcados o no, el contenido en el depósito normal de un vehículo automóvil comercial, como la maquinaria agrícola utilizada como carburante, no solamente para propulsar dicho vehículo sino también para utilizarlo con otros fines, como labores agrícolas cuando dicho hidrocarburo haya sido comercializado legalmente en otro Estado miembro.

Esta decisión se fundamenta en que el citado artículo de la Directiva contiene una regla especial que dispone que los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenido en depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, no estarán sujetos al Impuesto Especial de los demás Estados miembros. Por consiguiente, en el caso de introducir y utilizar un vehículo de ese tipo en el Estado miembro, el lugar en el que será exigible el impuesto es el Estado miembro en el que se comercialice y no en aquél en el que se utiliza el vehículo que lo contiene (Fundamento 36).

En cuanto a la segunda cuestión, de si la prohibición puede ser invocada directamente por el interesado, responde el Tribunal que, conforme a la doctrina consagrada, si las disposiciones de una Directiva son desde el punto de vista de su contenido incondicionales y suficientemente precisas, y si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

2. Legislación española.

En la Legislación española el Impuesto Especial de Hidrocarburos se regula en la Ley 38/92, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales, Capítulo VII, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1165/95, de 7 de julio.

Esta Sentencia sería aplicable a España.

3. Marco jurídico

Normativa comunitaria

Directiva 92/12

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76,

p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124; en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), establece en especial el régimen general relativo a los supuestos de exigibilidad de los impuestos especiales.

Directiva 92/81

La Directiva 92/81 define las normas específicas relativas a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos.

El artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva prevé:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo a los hidrocarburos u otros productos destinados al mismo uso que se utilicen bajo control fiscal:

[...]

f) exclusivamente en la agricultura, horticultura, silvicultura y piscicultura de agua dulce».

A tenor del artículo 8, apartado 8, de la Directiva 92/81:

«Los Estados miembros podrán dar efecto a las exenciones o reducciones del tipo aplicable del impuesto especial contemplado en el presente artículo mediante devolución del impuesto pagado.»

El artículo 8 bis de la Directiva 92/81, añadido por el artículo 2 de la Directiva 94/74, dispone:

«1. Los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, así como los contenidos en los contenedores de usos especiales y destinados al funcionamiento en el curso del transporte de los sistemas que equipan dichos contenedores, no estarán sujetos al impuesto especial en los demás Estados miembros.

A efectos del presente artículo se entenderá por:

“depósitos normales”:

– los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas.

Se considerarán igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permitan la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a los otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte;

[...]»

Directiva 94/74

El decimonoveno considerando de la Directiva 94/74 expone los objetivos del artículo 8 bis de la Directiva 92/81:

«[...] resulta oportuno disponer expresamente que los hidrocarburos despachados a consumo en un Estado miembro, contenidos en el depósito de vehículos automóviles y que se utilicen como carburantes en los mismos quedarán exentos del impuesto especial en los demás Estados miembros, a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición».

Directiva 95/60

La Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (DO L 291, p. 46), se adoptó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la Directiva 92/81.

Los considerandos primero y tercero de la Directiva 95/60 exponen:

«[...] las medidas comunitarias previstas en la presente Directiva son no sólo necesarias sino también indispensables para la realización de los objetivos del mercado interior; [...] los Estados miembros no pueden alcanzar individualmente estos objetivos; [...] su realización a escala comunitaria ya se establece en la Directiva 92/81/CEE, y en particular en su artículo 9;

[...]

[...] para el buen funcionamiento del mercado interior; ahora es necesario que se establezcan normas comunes para el mercado fiscal del gasóleo y del queroseno que no esté sujeto al tipo normal aplicable a los hidrocarburos utilizados como carburante».

A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 95/60:

«Sin perjuicio de las disposiciones nacionales en materia de mercado fiscal, los Estados miembros aplicarán un sistema de mercado fiscal con arreglo a las disposiciones de la presente Directiva:

— a todos los tipos de gasóleo del código NC 2710 00 69 que hayan sido puestos a consumo con arreglo al artículo 6 de la Directiva 92/12/CEE y que hayan sido exonerados o gravados con un impuesto especial a un tipo distinto del tipo previsto en el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva 92/82/CEE».

El artículo 3 de la Directiva 95/60 dispone:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos en cuestión no puedan utilizarse como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera, ni conservarse en su depósito, a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros permitan dicha utilización en casos específicos determinados.

Los Estados miembros dispondrán que la utilización de los hidrocarburos en cuestión en los casos que se han indicado en el párrafo primero sea considerada como una infracción de la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. Cada Estado miembro adoptará las medidas adecuadas para garantizar la plena aplicación de todas las disposiciones de la presente Directiva y, en particular, determinarán las sanciones aplicables en caso de violación de dichas medidas; estas sanciones deberán ser efectivas, proporcionadas y disuasorias.»

4. Sentencia

4.1 Antecedentes de hecho. Cuestiones prejudiciales.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8 bis de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre Meiland Azewijn BV y el Hauptzollamt Duisburg, en relación con el pago de un impuesto especial sobre el hidrocarburo con que se había llenado en los Países Bajos el depósito de carburante de maquinaria agrícola, luego utilizada en Alemania.

El Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento iniciado y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales principales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE en el sentido de que los hidrocarburos destinados a ser utilizados como carburantes están por definición exentos del impuesto especial en el Estado miembro en el que son introducidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales una vez que han sido despachados al consumo en otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es directamente aplicable a la demandante el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 19, apartado 2, [de la MinöStG]?

4.2 Sobre la primera cuestión

Se ha de recordar que el artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 establece una regla general según la cual respecto a los productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro y que vayan a ser utilizados con fines comerciales en otro Estado miembro, el impuesto especial se exigirá en este último Estado miembro. Así pues, el impuesto será exigible en el Estado miembro de destino del producto y no en el de su comercialización.

Sin embargo, la Directiva 92/81 prevé una regla específica aplicable a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos. El artículo 8 bis, apartado 1, de dicha Directiva dispone que los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos no estarán sujetos al impuesto especial en los demás Estados miembros.

No obstante, de las observaciones formuladas por el órgano jurisdiccional remitente y por el Hauptzollamt Duisburg, pueden extraerse varias dudas que afectan a tres puntos concretos:

El primero trata del sentido que debe darse al concepto de «vehículos automóviles comerciales»; el segundo, de la utilización del carburante en el Estado miembro al que se ha desplazado el vehículo; y el tercero se refiere a las posibles contradicciones ligadas al hecho de que los Estados miembros hayan adoptado diferentes modalidades de aplicación de la norma contenida en dicho artículo 8 *bis* y de otras normas de Derecho derivado.

Respecto al primer punto, la cuestión consiste en si este concepto cubre determinada maquinaria agrícola. El Hauptzollamt Duisburg sostiene, por su parte, refiriéndose a las definiciones de «vehículos comerciales» de otros textos de Derecho derivado, que sólo se incluyen en él los vehículos de carretera que transporten personas y mercancías y que la maquinaria controvertida en el procedimiento principal, a saber, dos tractores y una cosechadora, no lo están.

A este respecto, es preciso señalar tal y como el Abogado General observó en el punto 44 de sus conclusiones, las dos definiciones invocadas por el Hauptzollamt Duisburg no son concurrentes y los textos en los que se incluyen persiguen objetivos diferentes de los de la Directiva 92/81.

Por consiguiente, no puede prosperar la interpretación restrictiva del concepto de «vehículo automóvil comercial» propuesta por el Hauptzollamt Duisburg. Por el contrario, hay que considerar que la aplicación de dicho artículo se extiende a la maquinaria agrícola que utiliza hidrocarburos como carburante.

Por lo que se refiere al segundo punto se ha de considerar que la norma del artículo 8 *bis*, apartado 1, de la Directiva 92/81 no se limita al caso en el que el vehículo simplemente se introduce en otro Estado miembro, sino que también debe aplicarse cuando el carburante se utiliza con otros fines, como las labores agrícolas.

En cuanto al tercer punto, es preciso señalar que de las distintas opciones tomadas por la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, al amparo de las Directivas 92/81 y 95/60, resulta que el hidrocarburo marcado se vende legalmente en los Países Bajos para ser utilizado como carburante en maquinaria agrícola, mientras que, en Alemania, se prohíbe utilizar este producto con tal fin si está marcado, y su utilización ilegal se sanciona con la percepción de un impuesto especial.

Para resolver las contradicciones que puedan producir las medidas de adaptación al Derecho derivado, en particular en un caso como el del asunto principal en el que a la empresa controvertida, Meiland, se le prohíbe en Alemania utilizar como carburante en el depósito de su maquinaria agrícola, un hidrocarburo marcado comprado legalmente en los Países Bajos, debe interpretarse lo dispuesto en la Directiva 95/60 en relación con los procedimientos de marcado y los controles a la luz de sus objetivos y de los de la Directiva 92/81 y de la estructura de sus disposiciones.

Así, el artículo 3 de la Directiva 95/60 establece que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos marcados no se utilicen como carburante en el motor de vehí-

culos destinados a circular por carretera. Sin embargo, no se puede adoptar una medida de prohibición acompañada, en su caso, de sanciones, si las autoridades competentes de los Estados miembros permiten esa utilización en casos determinados.

4.3 Sobre la segunda cuestión

Procede declarar que el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81 también impone a los Estados miembros una obligación clara, precisa e incondicional en forma de prohibición de gravar con impuestos especiales determinados hidrocarburos despachados a consumo en otro Estado miembro. A esta prohibición corresponde un derecho de los particulares a no estar sujetos al pago de un impuesto especial en el caso de que utilicen el hidrocarburo como carburante en el depósito normal de su vehículo automóvil comercial para hacerlo funcionar; cuando dicho hidrocarburo ha sido comercializado en otro Estado miembro.

A la luz de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones, no procede responder a las otras tres cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

4.4 Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe a los Estados miembros gravar con impuestos especiales el hidrocarburo, marcado o no, contenido en el depósito normal de un vehículo automóvil comercial, como la maquinaria agrícola, y utilizado como carburante no solamente para propulsar dicho vehículo sino también para utilizarlo con otros fines, como las labores agrícolas, cuando dicho hidrocarburo haya sido comercializado legalmente en otro Estado miembro.

2) La prohibición establecida en el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81 puede ser invocada por los particulares ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha prohibición.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-269/03

■ **Partes:** Administration de l'enregistrement et des domaines, Estado del Gran Ducado de Luxemburgo Vs Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte C – Exención de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Derecho a optar por la tributación – Deducción del impuesto soportado – Obtención previa de una aprobación de la administración tributaria»

1. Comentario y legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si al amparo de art. 13, parte C de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrían exigir la previa autorización de la Administración Tributaria, en el supuesto de que los Estados facultan a los sujetos pasivos para poder renunciar a la exención de la aplicación del IVA en las operaciones de alquiler de inmuebles.

El Tribunal respondió que el art. 13, parte C, párrafos primero, letra a) segundo de la Sexta Directiva, no se opone a que un Estado miembro que haga eso de la facultad de conceder a sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención de una autorización previa desprovisto de efecto retroactivo de la Administración Tributaria.

1.1 Legislación española.

El apartado uno nº 23 del art. 20 de la Ley 37/92 sobre el IVA, exceptúa del Impuesto los arrendamientos que tengan la consideración de servicios a los edificios o partes de los mismos, destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y accesorios, si bien el nº dos de dicho artículo 20 permite la renuncia a la exención por parte del sujeto pasivo, empresario o profesional, en el sentido de la Sentencia que comentamos.

El alquiler de oficinas y locales está sujeto a IVA en España, y por tanto, no cabe esta renuncia.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 13, partes B, letra b), y C, de la Sexta Directiva dispone:

«B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]

[...]

C. Opciones

Los Estados miembros podrá conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

Normativa nacional

El artículo 44, apartado 1, letra g), de la Ley de 12 de febrero de 1979 (Mémorial A 1979, p. 451), del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada, prevé:

«Quedarán exentos del impuesto sobre el valor añadido dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante reglamento granducal:

[...]

g) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]

El artículo 45 de esta Ley prevé la posibilidad de renunciar a esta exención sin perjuicio de la observancia de las disposiciones del reglamento de aplicación de esta Ley.

El Reglamento granducal de 7 de marzo de 1980, por el que se establecen los límites y requisitos de ejercicio del derecho a optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias (Mémorial A 1980, p. 242; en lo sucesivo «Reglamento granducal»), se adoptó sobre la base de la Ley de 12 de febrero de 1979. Su artículo 1 permite a los sujetos pasivos «optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias enunciadas a continuación:

[...]

b) quien, en virtud de un contrato escrito y de mutuo acuerdo, entregue en arrendamiento o alquiler a un sujeto pasivo bienes inmuebles».

El artículo 3, párrafo primero, del Reglamento granducal dispone:

«El derecho de opción sólo podrá ejercitarse respecto del inmueble utilizado en su totalidad o, en caso de utilización mixta, respecto de su parte preponderante por [...] el arrendatario, para el ejercicio de actividades que le autoricen a deducir el impuesto soportado».

A tenor del artículo 5 del Reglamento granducal:

«Quien haga uso del derecho de opción deberá presentar a la administración del registro para su aprobación una declaración de opción escrita.

En caso de entrega a título oneroso, debe obtenerse la aprobación antes de la elevación a documento público. La administración se pronunciará sobre la declaración de opción en el mes de su presentación.

En caso de arrendamiento, la aplicación del impuesto se autoriza a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que se ha aprobado la declaración de opción. La decisión administrativa deberá adoptarse en el plazo de un mes desde la recepción de dicha declaración.»

3. Sentencia.

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del artículo 13, parte 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Esta petición se suscitó en el marco de un litigio entre la administration de l'enregistrement et des domaines (en lo sucesivo, «administración») y el Estado del Gran Ducado de Luxemburgo, por una parte, y la sociedad Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (en lo sucesivo «VOK»), sociedad de responsabilidad limitada establecida en Luxemburgo (Luxemburgo), por otra, acerca del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido por VOK en el marco del arrendamiento de un bien inmueble.

3.2 Litigio principal y cuestión prejudicial

VOK ordenó la construcción de un inmueble de oficinas en Luxemburgo que alquiló a un gabinete de auditores de cuentas a partir del 1 de enero de 1993, fecha en que finalizó la construcción del inmueble. Desde el inicio del arrendamiento, VOK envió a dicho gabinete facturas mensuales en las que se incluía el IVA.

VOK ejercitó su derecho a optar por el IVA presentando a la administración una declaración de opción para su aprobación el 29 de junio de 1993. La aprobación se le concedió el 30 de junio de 1993 con efectos a partir del 1 de julio de 1993.

Al dudar de la legalidad de un procedimiento de aprobación como el previsto por la normativa luxemburguesa a la vista de las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, examinadas a la luz del principio del derecho de deducción, la Cour d'appel, mediante resolución de 18 de junio de 2003, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Permite el artículo 13, [parte C, párrafo primero, letra a)], de la Sexta Directiva [...] que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles supedita la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención previa de una aprobación no retroactiva de la administración tributaria?»

3.3 Fundamentos de derecho

Sobre la cuestión prejudicial

VOK y la Comisión sostienen que las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativas al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles, no pueden interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros adoptar una normativa como la controvertida en el litigio principal, que incluye un procedimiento de aprobación previo que hace que, en ciertos casos, sea imposible deducir íntegramente el IVA soportado.

A este respecto, es preciso recordar que el derecho de deducción es un principio fundamental del sistema del IVA. Hay que comprobar si un procedimiento de aprobación como el adoptado por el Gran Ducado de Luxemburgo constituye una aplicación incorrecta del derecho a optar por la tributación previsto por las disposiciones del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, en la medida en que pueda infringir este principio.

De estas disposiciones se desprende que la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador a los Estados miembros como excepción a la norma general establecida en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, según la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están en principio exentas. Por tanto, el derecho de deducción no se ejercita de manera automática en este contexto, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y sin perjuicio de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido.

El Gran Ducado de Luxemburgo, en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, limitó el derecho de opción a los casos en que el propio arrendatario es un sujeto pasivo que tiene derecho de deducción y supeditó el ejercicio de esta opción a un procedimiento de aprobación previa.

Debe considerarse que, como resulta de las conclusiones del Abogado General, este procedimiento de aprobación previa constituye una modalidad de ejercicio del derecho de opción en el sentido del artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habiéndose de com-

probar si esta modalidad permite aplicar el derecho de opción sin menoscabar indebidamente el derecho de deducción.

Según el Gran Ducado de Luxemburgo y la administración, el procedimiento de aprobación es necesario para permitir que la administración se cerciore de que se cumplen los requisitos legales relativos, en particular, a la condición de sujeto pasivo del arrendatario. Añaden que el objetivo de dicho procedimiento es evitar los casos de fraude o de abuso y que no trata en absoluto de restringir el derecho de deducción.

A este respecto, en primer lugar debe admitirse que, cuando un Estado miembro supedita el derecho de optar por la tributación a ciertos requisitos legales, un procedimiento de aprobación previa permite cerciorarse de que se cumplen estos requisitos.

En segundo lugar, hay que señalar que en el litigio principal no se discute que hubiera bastado que la interesada, VOK, presentase su declaración de opción antes del inicio del arrendamiento, en la práctica antes del final de diciembre de 1992, para obtener la aprobación en ese mes y poder ejercitar plenamente su derecho de deducción, desde el comienzo del arrendamiento el 1 de enero de 1993.

De este modo, resulta que el objetivo de dicho procedimiento de aprobación no es menoscabar el derecho de deducción, sino que, al contrario, permite que este derecho se ejercite plenamente, sin perjuicio del cumplimiento de ciertos requisitos, en particular, la presentación de una declaración de opción y la obtención de una aprobación en unos plazos determinados.

La irretroactividad del procedimiento de aprobación no lo hace desproporcionado. Al contrario, puede considerarse útil para incitar a los arrendadores a presentar su declaración de opción por adelantado. En efecto, no puede excluirse que un procedimiento de aprobación de carácter retroactivo pueda producir el efecto inverso llevando a los arrendadores a presentar su declaración de opción con retraso y que, por tanto, resulte menos adecuado para garantizar la aplicación correcta del ejercicio del derecho de opción así como para alcanzar el objetivo de seguridad jurídica mencionado en el apartado 25 de la presente sentencia.

3.4 Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las disposiciones del artículo 13, parte C, párrafos primero, letra a), y segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, no se oponen a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles adopte una normativa que supedita la deducción íntegra del IVA sometido a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la administración tributaria.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-382/02

■ **Partes:** Cimber Air A/S Vs Skatteministeriet,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 15, números 6, 7 y 9 – Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad – Concepto de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional – Exención del avituallamiento en vuelos interiores»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se plantearon dos cuestiones prejudiciales:

a) La primera referente a si los números 6, 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a las aeronaves, que efectúan vuelos interiores pero que son utilizados por Compañías de Navegación Aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado, ¿están o no exentas de IVA?

El Tribunal declaró que dichos vuelos interiores estaban exentos de IVA al tratarse de Compañías que se dedicaban al tráfico internacional, siendo éste el principal elemento para decidir la exención al impuesto.

b) En la segunda cuestión se pregunta al Tribunal que cuáles serían los criterios que deben utilizarse para determinar si una Compañía de navegación aérea se dedica esencialmente a la navegación internacional, decidiendo el Tribunal que debían de tomarse en cuenta para dicha calificación todos aquellos elementos que aporten indicios sobre la importancia relativa del tipo de tráfico de que se trate, pero en particular la proporción del volumen de negocios entre el tráfico interno y el internacional.

I.1 Legislación española.

En nuestro derecho el art. 22 de la Ley 37/92, relativo a las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, en su apartado cuarto, regula las exenciones de determinadas operaciones sobre las aeronaves, dedicadas esencialmente al tráfico internacional, o sea, cuando el Aeropuerto de inicio o final está fuera de la Comunidad y que más del 50% de la distancia de los vuelos recorridos por todas las aeronaves de la Compañía tengan la condición de internacionales.

En principio, y por el contrario a los vuelos internacionales, los vuelos interiores (tanto de viajeros como de mercancías), están sujetos en nuestro derecho, pero con el criterio del Tribunal por lo que se refiere a diversas operaciones sobre aeronaves, los vuelos interio-

res quedarían exentos a la condición de que la Compañía se dedique esencialmente al tráfico internacional y, concurriendo estas circunstancias, considera exentos tanto los vuelos nacionales o interiores como acabamos de decir como los internacionales.

Por supuesto, este criterio del Tribunal sería aplicable en nuestro derecho.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 15 de la Sexta Directiva, que regula la exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales, dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el propio vendedor o por cuenta de éste.

2) Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

[...]

6) Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamentos y arrendamientos de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación.

7) Las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el apartado 6.

[...]

9) Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.

[...]»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 15, números 6, 7 y 9, 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Esta petición tiene su origen en el litigio entre la empresa Cimber Air A/S y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) a raíz de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») satisfecho por las entregas de bienes a aeronaves que la Ley danesa excluye del derecho de devolución del IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

Cimber Air A/S es una compañía aérea dedicada principalmente al transporte aéreo en líneas regionales regulares en Europa, en cooperación con sus dos asociadas, SAS y Lufthansa. Realiza vuelos nacionales en Dinamarca y vuelos internacionales desde Dinamarca al extranjero. También explota líneas que tienen origen y destino en el extranjero.

En el asunto principal, el Skatteministeriet considera que no procede aplicar la exención del IVA a determinadas entregas de bienes a las aeronaves de Cimber Air A/S que efectúan vuelos nacionales, es decir, entre dos aeropuertos situados en Dinamarca, ya que la exención sólo puede aplicarse a las aeronaves que realizan vuelos internacionales. Cimber Air A/S estima por su parte que todas las entregas de bienes a las aeronaves que efectúan vuelos nacionales deben poder disfrutar de la exención en la medida en que se dedica esencialmente al transporte internacional.

En dicho contexto, el Vestre Landsret, ante el recurso planteado ante él, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE del Consejo), ¿deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro está facultado para denegar la exención del IVA a las entregas destinadas a una aeronave utilizada para un vuelo interior, con independencia de que la compañía de navegación aérea que utiliza dicha aeronave se dedique esencialmente al tráfico internacional, o bien ese Estado miembro está obligado a eximir esas entregas del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿qué criterios, por ejemplo volumen de negocios, plazas-kilómetros, pasajeros-kilómetros o número de pasajeros o de vuelos, son pertinentes para determinar si una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional en el sentido del artículo 15, número 6?»

3.2 Fundamentos de derecho

3.2.1 Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

El Gobierno danés sostiene que, en la medida en que el artículo 15 de la Sexta Directiva trata de la exención de las exportaciones fuera de la Comunidad, sus números 7 y 9 sólo pueden referirse a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios destinadas a los vuelos internacionales, apreciando este requisito en cada trayecto de la aeronave. Alega que el número 6 del artículo 15, en virtud del cual las entregas de bienes o las prestaciones de servicios a las que se refiere dicho artículo deben apreciarse a la luz de las actividades principalmente ejercidas por la compañía de navegación aérea, sólo constituye una excepción en relación con el artículo 15 interpretado en su conjunto.

La Comisión comparte esa tesis y añade que las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a las exenciones fiscales deben recibir una interpretación estricta para respetar el principio de neutralidad fiscal. Este principio exige la igualdad fiscal para todos los transportes nacionales.

La Comisión admite que el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva constituye una excepción expresa del principio de neutralidad fiscal, pero señala que en los trabajos preparatorios nada indica que los números 7 y 9 de dicho artículo permiten tal excepción, por lo que la exención fiscal, prevista en dichos números, sólo puede aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios destinadas a las aeronaves utilizadas únicamente en el tráfico internacional.

Para Cimber Air, S.A., apoyada por el Gobierno alemán, para que estén exentas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a las que se refiere el artículo 15, números 7 y 9, de la Sexta Directiva, el criterio determinante que hace prevalecer el tenor del artículo sobre el principio de neutralidad fiscal es la pertenencia de la aeronave beneficiaria a una compañía de navegación aérea que se dedique esencialmente al tráfico internacional. Este criterio permite una aplicación simple y coherente de las reglas establecidas por el artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva, deduciéndose que las normas danesas y su aplicación, que limitan la exención únicamente a las aeronaves que efectúan vuelos internacionales, son incompatibles con el Derecho comunitario.

Respuesta del Tribunal de Justicia

Las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva. Ese sistema se basa en especial en dos principios. Por una parte, el IVA se percibe por cada prestación de servicios y cada entrega de bienes efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Por otra, el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA.

La circunstancia, invocada por la Comisión, de que las exenciones en el interior de un Estado miembro estén previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva y que los requisitos de exención del artículo 15 de dicha Directiva estén totalmente armonizados no puede tener como efecto dar a ese artículo 15 un sentido diferente del que resulta claramente de su lectura.

Por tanto, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a las que se refieren dichas disposiciones, destinadas a aeronaves que efectúan vuelos interiores, pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado.

3.2.2 Sobre la segunda cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

La Comisión y el Gobierno danés consideran que no procede responder a esta cuestión habida cuenta de la respuesta que proponen dar a la primera.

Cimber Air A/S sostiene que el término «esencialmente» utilizado en el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe apreciarse teniendo en cuenta el conjunto de la actividad de transporte que realiza una compañía de navegación aérea, procediendo a una apreciación temporal, por un lado, y al análisis de los criterios de producción y ventas, por otro.

En cuanto a los criterios que pueden determinar la importancia del tráfico internacional de una compañía de navegación aérea, Cimber Air A/S propone que se mida la producción en asientos-kilómetros, lo que permite determinar la parte del volumen de negocios que corresponde a los vuelos internacionales.

La compañía alega que indicadores como el número de pasajeros de pago y el número de vuelos no dan la misma medida exacta del volumen de la actividad de una compañía aérea.

Respuesta del Tribunal de Justicia

Por las razones expuestas más arriba, el concepto de «compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional» tiene alcance comunitario y, por tanto, debe interpretarse estrictamente ya que sirve de fundamento a las exenciones del IVA.

Esa interpretación debe tener en cuenta la diferencia que existe entre ciertas versiones lingüísticas de la disposición controvertida. En efecto, las versiones francesa, italiana, española y portuguesa, del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva emplean el término «esencialmente» o su equivalente, mientras que las versiones danesa, alemana, inglesa y neerlandesa, emplean los términos «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» y «hoofdzakelijk», respectivamente. En virtud de estas últimas expresiones, la disposición citada se refiere a las compañías aéreas cuyo tráfico internacional sólo tiene una mera predominancia sobre el tráfico que no sea internacional, mientras que según las primeras, el tráfico internacional tiene que representar la actividad casi exclusiva de esas compañías.

De este análisis se puede deducir que, en todo caso, deben considerarse compañías que se dedican esencialmente al tráfico internacional aquellas cuya actividad no internacional sea sensiblemente menos importante que la internacional.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) Las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, 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, deben interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a las que se refieren dichas disposiciones, destinadas a aeronaves que efectúan vuelos interiores, pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado

2) Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la importancia respectiva de las actividades internacionales y no internacionales de esas compañías. Para ello deben tomarse en consideración todos los elementos que aporten indicios sobre la importancia relativa del tipo de tráfico de que se trate, en particular, el volumen de negocios.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 5 DE OCTUBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-475/01

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas apoyada por Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte Vs. República Helénica

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Infracción del artículo 90 CE, párrafo primero – Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas – Aplicación al ouzo de un tipo impositivo inferior al aplicado a otras bebidas alcohólicas – Conformidad de este tipo impositivo con una Directiva que no ha sido impugnada en el plazo fijado por el artículo 230 CE»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se planteaba la cuestión de si la República Helénica infringía el art. 90 CE, párrafo primero, al aplicar un tipo reducido al impuesto especial del ouzo mientras que a otras bebidas alcohólicas como la ginebra, el vodka, el whisky, el ron, el tequila y el orak, les aplicaba un tipo menos favorable. El Tribunal consideró que este tipo reducido era conforme con la Directiva 92/83, de 19 de octubre, relativa a la armonización de Estructuras de Impuestos

Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, y esta Directiva –dice– no ha sido recurrida por el Consejo y, también que su art. 23, punto 2, no ha sido anulado ni declarado inválido por el Tribunal de Justicia, por lo que este artículo produce plenos efectos jurídicos y goza de presunción de legalidad.

Esta Sentencia contiene además importantes declaraciones sobre la forma de interpretar el acto comunitario del derecho derivado (Fundamento 13) y sobre los actos que adolezcan de una irregularidad cuya gravedad sea tan evidente que no pueda ser tolerada por el ordenamiento jurídico comunitario y deben ser considerados carentes de cualquier efecto jurídico, es decir, jurídicamente inexistentes (Fundamento 19).

1.1 Legislación española.

En España el Impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas está regulado en el Capítulo II de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1165/95 de 7 de julio.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

La Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO L 316, p. 21), fija las normas de establecimiento del tipo impositivo de dicho impuesto especial para cada producto incluido en su ámbito de aplicación. Éste se precisa en los artículos 19 y 20 de esta Directiva.

El artículo 19 de la Directiva 92/83 dispone:

«1. Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.

2. Los Estados miembros fijarán sus tipos impositivos con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 92/84/CEE.»

1.3.- A tenor del artículo 20 de la Directiva 92/83:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “alcohol etílico”:

– todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;

– los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;

– los aguardientes que contengan productos en solución o no.»

1.4.- El importe de este impuesto especial se determina con arreglo a los artículos 21 a 26 de la Directiva 92/83; el artículo 23 permite aplicar tipos reducidos del impuesto en determinadas circunstancias y a ciertos tipos de productos. Esta última disposición está redactada en los siguientes términos:

«Los siguientes Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos inferiores al tipo mínimo, pero no inferiores al 50 % del tipo impositivo nacional normal del impuesto sobre alcohol etílico, a los siguientes productos:

[...]

2) La República Helénica, con respecto a las bebidas espirituosas aromatizadas anisadas definidas en el Reglamento (CEE) n° 1576/89 que sean incoloras y tengan un contenido en azúcar de 50 gramos o menos por litro, y en las cuales al menos el 20 % del grado alcohólico volumétrico adquirido del producto final se componga de alcohol aromatizado por destilación en alambiques tradicionales discontinuos de cobre con una capacidad de 1.000 litros o menos.»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 90 CE, párrafo primero, al mantener en vigor para el ouzo un impuesto especial inferior al aplicado a otras bebidas alcohólicas.

Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 2002, se admitió la intervención en el procedimiento del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en apoyo de las pretensiones de la Comisión. Dicha parte no presentó ningún escrito ni estuvo representada en la vista.

3.2 Fundamentos de derecho

Sobre el recurso

La Comisión sostiene esencialmente que la forma de interpretar los actos comunitarios de Derecho derivado y de adaptar el ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros a dichos actos debe ser compatible con el Tratado CE. A su juicio, esto supone que la existencia de una disposición de Derecho derivado por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de un impuesto especial a un producto nacional no exime en absoluto a estos últimos de su obligación de respetar los principios fundamentales recogidos en dicho Tratado, entre los que figura el enunciado en el artículo 90 CE. La Comisión considera que la República Helénica ha infringido el artículo 90 CE, párrafo primero, al apli-

car un tipo reducido solamente al ouzo. Afirma así que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que un régimen impositivo nacional sea compatible con el artículo 90 CE, debe descartar cualquier supuesto en el que los productos extranjeros hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales similares.

La República Helénica se opone a la alegación de que su legislación es contraria al Derecho comunitario. En su opinión, al basar su recurso únicamente en el artículo 90 CE, la Comisión no tuvo en cuenta la ley especial aplicable en el caso de autos, a saber; el artículo 23 de la Directiva 92/83, que permite a este Estado miembro aplicar dicho impuesto especial al ouzo a un tipo reducido. La República Helénica niega igualmente que el ouzo y las demás bebidas alcohólicas, como la ginebra, el vodka o el whisky, sean similares.

Consta que la República Helénica se fundó en el artículo 23, punto 2, de la Directiva 92/83 al fijar el tipo impositivo aplicable al ouzo en un 50 % del tipo impositivo previsto para las demás bebidas alcohólicas y que al actuar así se atuvo a lo establecido en dicha disposición.

Los actos de las instituciones comunitarias disfrutan, en principio, de una presunción de legalidad y, por lo tanto, producen efectos jurídicos, mientras no hayan sido revocados, anulados en el marco de un recurso de anulación o declarados inválidos a raíz de una cuestión prejudicial o de una excepción de ilegalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de junio de 1994, Comisión/BASF y otros, C-137/92 P, Rec. p. I-2555, apartado 48, y de 8 de julio de 1999, Chemie Linz/Comisión, C-245/92 P, Rec. p. I-4643, apartado 93).

Con carácter excepcional, los actos que adolezcan de una irregularidad cuya gravedad sea tan evidente que no pueda ser tolerada por el ordenamiento jurídico comunitario deben ser considerados carentes de cualquier efecto jurídico, incluso provisional, es decir, jurídicamente inexistentes. Esta excepción tiene la finalidad de preservar un equilibrio entre las dos exigencias fundamentales, pero a veces contrapuestas, a las que debe satisfacer un ordenamiento jurídico, a saber; la estabilidad de las relaciones jurídicas y el respeto de la legalidad (sentencias

Es preciso añadir que la referida Directiva no ha sido revocada por el Consejo y que su artículo 23, punto 2, no ha sido anulado ni declarado inválido por el Tribunal de Justicia.

En estas circunstancias, el artículo 23, punto 2, de la Directiva 92/83 produce efectos jurídicos que gozan de una presunción de legalidad.

Habida cuenta de todo lo anterior, procede declarar que la República Helénica no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario al mantener en vigor para el ouzo un tipo impositivo inferior al que se aplica a otras bebidas alcohólicas.

En consecuencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión debe desestimarse por infundado.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Pleno) decide:

- 1) *Desestimar el recurso.*
- 2) *Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades europeas.*
- 3) *El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargará con sus propias costas.*

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE OCTUBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-8/03

■ **Partes:** Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) Vs. État belge,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 4 y 9, apartado 2, letra e) – Concepto de sujeto pasivo – Lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios – SICAV»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se plantearon fundamentalmente las siguientes cuestiones:

a) Si las SICAV (Sociedades de Inversión de Capital Variable) establecidas en un Estado miembro cuyo objeto exclusivo era la inversión colectiva de valores mobiliarios, de acuerdo con la Directiva 85/611/CE, de 20 de octubre de 1989, tienen la condición de sujetos pasivos, y si conforme al art. 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, los servicios que les sean prestados se consideran realizados en el lugar en donde las SICAV tienen su domicilio social.

b) El Tribunal declaró que las SICAV tienen la condición de sujetos pasivos a efectos de IVA y que los servicios prestados a las SICAV, entidades establecidos en un Estado miembro distinto del prestado, es el lugar donde estas SICAV tienen establecidas las redes de su actividad económica.

La Sentencia fundamenta su decisión en que las SICAV realizan actividades económicas de conformidad con el apartado 2 del art. 4, puesto que el concepto de explotación a que se refiere dicho apartado comprende a todas las operaciones que cita, independientemente de su forma jurídica, y como de acuerdo con el art. 4, apartado 1, son considerados sujetos pasivos quienes realicen las actividades económicas a que se refiere el apartado 2, es indudable que las SICAV son sujetos pasivos a efectos de IVA, porque su actividad excede de la mera adquisición y venta de valores negociables, ya que dicha Sociedad, con los fondos que los suscriptores depositan al comprar su participación, constituyen y

gestionan por cuenta de éstos -a cambio de una remuneración- una cartera de valores mobiliarios, y de aquí que su actividad haya que considerarla como económica.

Y en cuanto a los servicios de asesoramiento que prestan a las SICAV por entidades que radican en otro Estado miembro, se entenderán prestados de acuerdo con el art. 9.2 en el lugar donde las SICAV tienen establecida la sede de su actividad económica.

1.2 Legislación española

La Ley 35/2003, de 4 de noviembre sobre Instituciones de Inversión Colectiva, regula esta clase de Sociedades.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

De acuerdo con el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

Según el artículo 4, apartados 1 y 2, de esta Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

El artículo 9, apartados 1 y 2, letra e), guiones tercero y quinto, de esta misma Directiva, prevé:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

– las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[...]

– las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad.»

El artículo 13, parte B, letra d), números 5 y 6, de la Sexta Directiva establece, por su parte, que los Estados miembros eximirán:

«5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores [...];

6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros.»

El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) (JO L 375, p. 3; EE 06/03, p. 38), define los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (en lo sucesivo, «OICVM») como organismos:

«– cuyo objeto exclusivo sea la inversión colectiva en valores mobiliarios de los capitales obtenidos del público y cuyo funcionamiento esté sometido al principio del reparto de riesgos,

y

– cuyas participaciones sean, a petición de los tenedores, vueltas a comprar o reembolsadas, directa o indirectamente, a cargo de los activos de estos organismos [...].»

1.6.- En virtud del apartado 3, de este mismo artículo 1, estos organismos pueden revestir «la forma contractual (fondos comunes de inversión gestionados por una sociedad de gestión) o de *trust* (*unit trust*), o la forma estatutaria (sociedad de inversión)».

Normativa nacional

El artículo 4, apartado 1, del Code de la TVA (Código del IVA) belga, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece:

«Será sujeto pasivo quien realice, en el ejercicio de una actividad económica, de manera habitual e independiente, con carácter principal o accesorio, con o sin ánimo de lucro, entregas de bienes o prestaciones de servicios contempladas por el presente Código, cualquiera que sea el lugar donde se ejerza la actividad económica.»

A tenor del artículo 21, apartado 2, del mismo Código:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

El artículo 21, apartado 3, punto 7, letras d) y e), del Código del IVA belga precisa que, como excepción a lo dispuesto en el apartado 2, se considerará que el lugar de la prestación de servicios se halla:

«7. En el lugar en que el destinatario de los servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual, cuando los servicios se presten a un destinatario establecido fuera de la Comunidad, o, por necesidades de su actividad económica, a sujeto pasivo establecido en la Comunidad pero fuera del país del prestador; siempre que esa prestación tenga por objeto:

[...]

d) servicios de naturaleza intelectual prestados en el ejercicio de su actividad habitual por asesores jurídicos u otros, expertos contables, ingenieros, gabinetes de estudios y demás prestadores de servicios que ejerzan una actividad similar así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones [...];

e) operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad.»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho. Cuestiones prejudiciales

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4, 9, apartado 2, letra e), y 13, parte B, letra d), número 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legis-

laciones 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) (en lo sucesivo, «BBL») y el Estado belga acerca de la determinación del lugar de realización de los servicios prestados por BBL a sociedades de inversión de capital variable (en lo sucesivo, «SICAV») luxemburguesas a efectos de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

El Estado belga exigió el IVA a la BBL y no conforme con esta liquidación interpuso recurso ante el Tribunal de Bruselas. Esdte Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) establecidas en un Estado miembro, cuyo objeto exclusivo es la inversión colectiva en valores mobiliarios de los fondos recibidos del público, con arreglo a la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), ¿tienen la condición de sujetos pasivos del IVA en el sentido del artículo 4 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, de modo que los servicios contemplados por el artículo 9, apartado 2, letra e), de la misma Directiva que les sean prestados se consideran realizados en el lugar donde dichas SICAV tienen su domicilio social?

2) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, la solución del litigio principal requiere determinar qué clases de servicios prestados a las SICAV pueden beneficiarse de la exención prevista por el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva: ¿debe diferenciarse, desde este punto de vista, entre los servicios de asistencia y de asesoramiento de gestión, por una parte, y los servicios de gestión propiamente dichos, por otra, que se distinguirían de los primeros por implicar una facultad de decisión del gestor respecto a la administración y a la disposición de los activos que han de gestionarse?»

3.2 Fundamentos de derecho

3.2.1 Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

El Gobierno belga sostiene que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la condición de sujeto pasivo.

Afirma que, sin embargo, el artículo 13, parte B, letra d), números 4 y 5, de la Sexta Directiva se refiere a las actividades de las SICAV y que las operaciones contempladas en estas disposiciones están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, en particular, cuando se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de valores.

La Comisión observa, con carácter preliminar, que, excepto en Bélgica y en Luxemburgo, la cuestión de la sujeción de las SICAV al IVA no está completamente resuelta en los Estados miembros. En los Países Bajos se considera que las SICAV no son sujetos pasivos, del mismo modo que sucede en Luxemburgo. En Bélgica, Alemania, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido, las SICAV se consideran sujetos pasivos pero están exentas.

La Comisión considera que las sociedades de gestión o las SICAV que gestionan un fondo realizan indiscutiblemente una actividad que implica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, distinguiéndose así de los holdings, que solamente poseen acciones. Estima que tratar de modo distinto a los gestores de fondos según que la función sea ejercida por una sociedad de gestión exterior al fondo o por la propia SICAV va en contra del principio de neutralidad del IVA.

Apreciación del Tribunal de Justicia

De acuerdo con la finalidad de la Sexta Directiva, que, entre otros objetivos, pretende basar el sistema común del IVA en una definición uniforme del concepto de sujetos pasivos, la condición de tal debe apreciarse exclusivamente en función de los criterios enunciados en el artículo 4 de la Sexta Directiva.

Sin embargo, del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva se desprende que las operaciones sobre valores pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que las operaciones contempladas por dicha disposición son las que consisten en obtener ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden el marco de la mera adquisición y venta de valores, tales como las operaciones efectuadas en el ejercicio de una actividad comercial de transacción de valores.

Por tanto, procede responder a la primera cuestión que las SICAV, cuyo objeto exclusivo es la inversión colectiva en valores mobiliarios de los fondos recibidos del público con arreglo a la Directiva 85/611, tienen la condición de sujetos pasivos en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, de modo que el lugar de realización de los servicios contemplados por el artículo 9, apartado 2, letra e), de esta misma Directiva, prestados a dichas SICAV establecidas en un Estado miembro distinto del prestador, es el lugar donde estas SICAV tienen establecida la sede de su actividad económica.

3.2.2 Sobre la segunda cuestión

No procede responder a la segunda cuestión, ya que se ha planteado para el caso de que se dé una respuesta negativa a la primera cuestión.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las sociedades de inversión de capital variable (SICAV), cuyo objeto exclusivo es la inversión colectiva en valores mobiliarios de los fondos recibidos del público con arreglo a la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), tienen la condición de sujetos pasivos en el sentido del artículo 4 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, de modo que el lugar de realización de los servicios contemplados por el artículo 9, apartado 2, letra e), de esta misma Directiva, prestados a dichas SICAV establecidas en un Estado miembro distinto del prestador, es el lugar donde estas SICAV tienen establecida la sede de su actividad económica.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-284/03

■ **Partes:** État belge Vs. Temco Europe SA,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra b) – Operaciones exentas – Arrendamiento de bienes inmuebles – Convenio de ocupación en precario»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se planteó la cuestión siguiente:

¿El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que unas operaciones que en el Derecho belga consisten en contratos por tiempo indefinido, en virtud de los cuales una sociedad otorga simultáneamente a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada de modo parcial, (aunque fundamentalmente en función de la superficie ocupada y en los que la precariedad resulta neutralizada por el hecho de que las cesionarias y la cedente están sometidas a una dirección común), constituyen un arrendamiento de inmuebles.

En otros términos, ¿este concepto autónomo de Derecho comunitario, recogido en el mencionado precepto, comprende la utilización a título oneroso de un bien raíz con fines

ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo –definición del artículo 44, apartado 3, punto 2, párrafo inicial, del (code IVA)-, a saber, la puesta a disposición en precario y por un período indefinido, a cambio del pago de una retribución mensual, aunque variable y parcialmente sujeta a los resultados de la otra parte, que disfruta de un derecho de ocupación no exclusiva y en el que la precariedad queda contrarrestada por el hecho de que los contratantes están sometidos a una dirección común?.

El Tribunal resuelve el litigio considerando que estamos ante un arrendamiento de inmuebles sujeto, ya que grava la disposición, aunque fuera pasiva, de locales o inmuebles mediante una retribución vinculada al transcurso del tiempo. No obsta esta tesis el criterio de que el arrendamiento se trata de una ocupación exclusiva pues, como dice el Tribunal, este derecho puede limitarse en el contrato celebrado con el arrendador y el arrendador puede reservarse el derecho -en este caso- a visitar regularmente el inmueble arrendado.

Por otro lado, sigue diciendo el Tribunal, un contrato de arrendamiento puede referirse a determinadas partes de un inmueble de uso común con otros ocupantes.

1.1 Legislación española.

En la Legislación española está permitido el contrato de subarriendo total o parcial, sin que por ello pierda este carácter:

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 13 de la Sexta Directiva, que figura en el título X, “Exenciones”, con la rúbrica “Exenciones en el interior del país”, dispone lo siguiente:

«[...]

B.

Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar; incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
4. los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[...]»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Temco Europe SA (en lo sucesivo, «Temco Europe») y el Estado belga en relación con una reclamación en vía de apremio dirigida contra Temco Europe, mediante la que se requiere a esta sociedad el abono de sendos importes de 137.125,53 euros (5.531.639 BEF), correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido supuestamente de forma indebida por la sociedad, y de 13.708,51 euros (553.000 BEF) en concepto de sanción tributaria, más los intereses legales aplicables a ambos importes.

No conformes con esta liquidación Temco acudió al Tribunal de Apelación de Bruselas que planteó la siguiente cuestión ante el Tribunal de Justicia:

«¿El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que unas operaciones que en el Derecho belga consisten en contratos por tiempo indefinido, en virtud de los cuales una sociedad otorga simultáneamente a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada de modo parcial, aunque fundamentalmente en función de la superficie ocupada, y en los que la precariedad resulta neutralizada por el hecho de que las cesionarias y la cedente están sometidas a una dirección común, constituyen un arrendamiento de inmuebles? o, en otros términos, ¿este concepto autónomo de Derecho comunitario, recogido en el mencionado precepto, comprende la utilización a título oneroso de un bien raíz con fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo –definición del artículo 44, apartado 3, punto 2, párrafo inicial, del [code TVA]–, a saber, la puesta a disposición en precario y por un periodo indefinido, a cambio del pago de una retribución mensual, aunque variable y parcialmente sujeta a los resultados de la otra parte, que disfruta de un derecho de ocupación no exclusiva y en el que la precariedad queda contrarrestada por el hecho de que los contratantes están sometidos a una dirección común?»

3.2 Fundamentos de derecho

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

Temco Europe afirma que los convenios, que no constituyen contratos de arrendamiento conforme al Derecho belga, no responden al concepto de arrendamiento a efectos del Derecho comunitario, dada la falta de un derecho de ocupación exclusiva del bien, el carácter esencialmente precario del derecho y el hecho de que no se fija la retribución exclusivamente en función de la duración de la ocupación del bien.

El Estado belga alega que, para determinar la naturaleza de un contrato, debe atenderse a sus condiciones de ejecución, con independencia de la formulación de sus cláusulas. Señala asimismo la necesidad de tener en cuenta la *ratio legis* de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el contexto en el que se incardina la exención, así como la finalidad y la sistemática de la Directiva. Indica que no cabe interpretar el criterio relativo a la duración del contrato en el sentido de que la duración deba determinarse siempre en el momento de celebración del contrato. En cuanto al carácter precario de la ocupación, el Estado belga considera que se trata de una modalidad de extinción de la obligación que no desvirtúa la esencia de la prestación.

La Comisión destaca que el propio órgano jurisdiccional remitente considera que los contratos son leoninos y ficticios por haber sido celebrados de modo manifiesto con el objeto de eludir el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles». Entiende que el juez nacional debe atender a la realidad de los hechos y no quedarse en la letra de los convenios. Alega, igualmente, que se puede presumir una voluntad de evasión fiscal ante la ausencia de motivos económicos válidos para la celebración de los convenios; o bien, que el órgano jurisdiccional que conoce del fondo del asunto podría basarse en el concepto de abuso de derecho, desarrollado por el Tribunal de Justicia en otras circunstancias.

Respuesta del Tribunal de Justicia

En numerosas sentencias, el Tribunal de Justicia ha definido el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, señalando que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

Si en numerosas sentencias el Tribunal de Justicia ha aludido reiteradamente a la duración del arrendamiento, es por distinguir el arrendamiento de bienes inmuebles, que en general constituye una actividad relativamente pasiva ligada al mero transcurso del tiempo, que no produce un valor añadido relevante, de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, como las excepciones previstas en el artículo 13, parte B,

letra b), puntos 1 a 4, de la Sexta Directiva, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en el cumplimiento de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho de utilizar un campo de golf, el de utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje, o incluso el derecho de instalar máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial.

Finalmente, en relación con el derecho del arrendatario a ocupar el inmueble en exclusiva, procede señalar que este derecho puede limitarse en el contrato celebrado con el arrendador; y que se refiere solamente al inmueble tal y como se define en el contrato. El arrendador puede, por tanto, reservarse el derecho a visitar regularmente el inmueble arrendado. Por otro lado, un contrato de arrendamiento puede referirse a determinadas partes de un inmueble de uso común con otros ocupantes.

En relación con la operación controvertida en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración todas las circunstancias que la rodean para analizar los elementos que la caracterizan y valorar si puede calificarse de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Asimismo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional verificar si los contratos, atendiendo a su ejecución, tienen por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, o bien dan lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

Por consiguiente el Tribunal respondió según el siguiente

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que constituye un «arrendamiento de bienes inmuebles», a efectos de dicha disposición, la operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre el mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, y no den lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-219/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Imposición de plusvalías»

I. Comentario

Este asunto se inició a instancia de la Comisión de las Comunidades Europeas, quien con fecha 23 de abril de 2001 envió un requerimiento a las autoridades españolas por entender que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en vista de los artículos 49 y 56 CEE, así como los artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Aunque el Gobierno español contestó al requerimiento con fecha 1 de agosto de 2001, la Comisión no consideró suficientes sus explicaciones, por lo que con fecha 22 de marzo de 2002 le envió un dictamen motivado, concediéndole el plazo de dos meses para que se atuviera a su contenido, contestando las Autoridades españolas que en breve plazo se modificarían las normas españolas de las plusvalías en la venta de acciones contenidas en la Ley 40/98, modificación que se introdujo en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, pero como la Comisión consideró que esta Ley no modificaba la disposición controvertida, acudió al Tribunal de Justicia el 19 de mayo de 2002.

En la Sentencia se recogen los preceptos de las leyes del IRPF y, especialmente; la Ley 40/98 modificada y lo que denunciaba la Comisión como se puede comprobar de la lectura del marco jurídico de la Sentencia, en el distinto tratamiento de las plusvalías generales por la venta de acciones admitidas a cotización en los mercados regulados españoles y los regulados en otros mercados distintos de los españoles, lo cual según la Comisión era contraria a la libre circulación de capitales y de la libertad de servicios.

Como hemos expuesto, y para evitar las discriminaciones del régimen, la Ley 40/98 de IRPF fue modificada por la ley 46/2002 que entró en vigor el 1 de enero de 2003.

En el fondo, una vez publicada la Ley 46/2002, lo que se discutía no era esta disminución, sino el que el reino de España no había cumplido con sus obligaciones, al no haberse atenido al plazo de dos meses que le concedía la Comisión para subsanar el régimen entonces vigente, o sea desde el día 22 de marzo de 2002 al 22 de mayo; y como la Ley 46/2002 no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2003, he aquí el incumplimiento denunciado ante la Comisión en el Recurso interpuesto ante el Tribunal el 19 de mayo de 2003 (es decir con posterioridad a la entrada en vigor la Ley 46/2002), España -viene a decir el Tribunal- no cumplió con el plazo de los dos meses fijado en el Dictamen Motivado.

No es preciso destacar la importancia de la Sentencia, no sólo porque a consecuencia de ella haya tenido que modificar el régimen de plusvalías en la venta de acciones, sino también por la necesidad de que haya que cumplir puntualmente las obligaciones que impone la Comunidad, dentro de los plazos marcados, y no cuando se quiera.

Esta Sentencia es por otra parte una muestra más de lo decisivo que es el Derecho Comunitario, en relación con los derechos nacionales, en virtud del “principio de primacía” por el cual prevalece sobre los derechos nacionales.

2. Sentencia

2.1 Antecedentes de hecho

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 56 CE, así como de los correspondientes artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo sobre el EEE»), al establecer, en relación con la imposición de las plusvalías obtenidas al transmitir, a partir del 1 de enero de 1997, acciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, un régimen fiscal que es menos favorable para las acciones cotizadas en mercados distintos de los mercados regulados españoles que para las acciones cotizadas en éstos.

2.2 Procedimiento administrativo previo

Por considerar que determinadas disposiciones de la normativa española relativa a la imposición de las plusvalías obtenidas por la transmisión de acciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994 eran incompatibles con la normativa comunitaria, la Comisión envió, el 23 de abril de 2001, un escrito de requerimiento a las autoridades españolas.

La Comisión estimaba que, al establecer que el importe de la plusvalía imponible de las acciones cotizadas en un mercado español estaba sujeto a un coeficiente de reducción del 25 %, mientras que dicho coeficiente solamente era del 14,28 % para las acciones cotizadas en otros mercados, la normativa española constituía un obstáculo a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios.

El Gobierno español respondió al escrito de requerimiento mediante escrito de 1 de agosto de 2001. Si bien no negaban la diferencia de trato entre las plusvalías de las acciones vendidas en los mercados españoles y las que se venden en otros mercados, las autoridades españolas sostenían, en particular, que la normativa de que se trata solamente afectaba a un pequeño número de acciones, las adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, y que las disposiciones en cuestión iban a ser objeto de estudio en la próxima reforma fiscal.

Por considerar que las explicaciones aportadas por las autoridades españolas no eran satisfactorias, la Comisión envió, el 22 de marzo de 2002, un dictamen motivado al Reino de

España, en el que le concedía un plazo de dos meses contados desde la notificación de dicho dictamen para que se atuviera a su contenido.

Mediante escrito de 25 de junio de 2002, las autoridades españolas respondieron al dictamen motivado y reiteraron su intención de modificar en breve plazo la normativa controvertida.

Dicha modificación se introdujo mediante la Ley 46/2002.

Sin embargo, la Comisión consideró que la referida Ley no modificaba las disposiciones controvertidas de la normativa española e interpuso el presente recurso ante el Tribunal de Justicia.

2.2 Sobre el fondo

El Gobierno español sostiene que el incumplimiento ya no existía en la fecha de interposición del recurso ante el Tribunal de Justicia, el 19 de mayo de 2003, dado que se le había puesto fin mediante la entrada en vigor, el 1 de enero de 2003, de la modificación normativa de 18 de diciembre de 2002.

El hecho de que las partes hayan discutido fundamentalmente ante el Tribunal de Justicia sobre la Ley 46/2002 y la cuestión de si, a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, el incumplimiento persistía, no incide en la apreciación de la fundamentación del recurso de la Comisión, que tiene por objeto que se declare el incumplimiento al final del plazo fijado en el dictamen motivado.

En el presente caso, consta que las autoridades españolas, al final de dicho plazo, seguían sin haber modificado las disposiciones impugnadas por la Comisión.

3. FALLO

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) decide:

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 56 CE, así como de los correspondientes artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al haber mantenido en vigor, por lo que se refiere a la imposición de plusvalías obtenidas a partir del 1 de enero de 1997 por la transmisión de acciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, un régimen fiscal que es menos favorable para las acciones cotizadas en mercados distintos de los mercados regulados españoles que para las acciones cotizadas en éstos.

... ○ ...

